

## ADESÃO ASTÉCNICAS DE GESTÃO EXTERNA DECUSTOS: UM ESTUDO MULTICASO EM EMPRESAS GAÚCHAS

Afonso Curcio Tomedi<sup>1</sup>

Márcio André Roehrs<sup>2</sup>

Marcos Antônio de Souza<sup>3</sup>

### RESUMO

Este trabalho tem como objetivo demonstrar as técnicas de análise de gestão externa de custos assim como seus procedimentos e aplicações. Para validar este estudo, foi realizada uma pesquisa qualitativa, exploratória, na forma de um estudo multicaso em 3 (três) empresas gaúchas, com entrevistas *in loco* e aplicação de questionários com questões semi-estruturadas. Os resultados indicam que algumas práticas da gestão de custos externos são utilizadas pelas empresas, mas de uma forma esporádica e não totalmente orientada. As técnicas utilizadas pelas firmas foram: a comparação de preços de venda para chegar ao custo dos seus concorrentes através das informações recebidas de seus clientes (*mark-up* reverso), *benchmarking*, engenharia reversa e a contratação de funcionários dos concorrentes. Assim percebe-se que, o posicionamento das empresas ainda destacasse como sendo de pouco uso dos métodos enfatizados pela literatura sobre o tema concernente. As dificuldades em acessar dados externos, bem como a não divulgação pública de informações dos competidores, agregada a falta de confiança e clareza nas informações coletadas, são os principais argumentos para o baixo uso.

**Palavras-chave:** Gestão estratégica de custos (GEC). Gestão de custos externos (GCE). Inteligência competitiva (IC).

### ABSTRACT

This paper has the objective to demonstrate the techniques to analyze the external cost management as its procedures and applications. To validate the study, it was realized a qualitative research, exploratory, as a multi-case study in 3 (three) firms of RS, with *in loco* interviews and application of a semi-structured questionnaires. The results indicate that some practices of external cost management are used by the firms, but in a sporadic way and not totally oriented. The techniques used by firms are: comparison of sale prices to reach the concurrent costs through the data received of their customers (reversal mark-up), benchmarking, reversal engineering and hire competitors employees. Thus realizes that, the positioning of firms still highlights as being of low level of use of the approaches emphasized by the literature regarding the concerned subject. The difficulties to access external data, as well as no public disclosures available of competitors, aggregated with the lack of trust and perspicuity on information collected, are the main arguments for the low use.

**Key-words:** Strategic cost management. External cost management. Competitive intelligence.

<sup>1</sup> Mestrando em Administração – Unisinos. Professor da Faculdade Dom Alberto em Santa Cruz do Sul. E-mail: afonso\_ct@hotmail.com

<sup>2</sup> Pós Graduado em Controladoria – Unisinos. Professor na Univates em Lajeado. E-mail: marcio.roehrs@brturbo.com.br

<sup>3</sup> Doutor em Controladoria e Contabilidade – USP. Professor na Unisinos em São Leopoldo. Prof. Coordenador do PPG de Ciências Contábeis. E-mail: marcosas@unisinos.br



## 1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, aspectos como o aumento da globalização, aliada a forte competitividade dos mercados e da aceleração da difusão de novas tecnologias têm exigido mudanças no comportamento dos gestores no tocante ao monitoramento do seu ambiente de negócios. Tinha-se em mente que o controle dos custos internos das empresas já era o suficiente para torná-las competitivas. Com os reveses e mudanças econômicas que ocorreram e continuam ocorrendo, essa abordagem já não é mais o suficiente para tornar-se competitivo, já que as firmas atualmente não devem apenas olhar para dentro, mas sim olhar o ambiente externo, sob a ótica de custos, isso significa, estudar os custos extra organizacionais, sobretudo dos competidores.

O objetivo demonstrar as técnicas de análise de gestão externa de custos assim como seu procedimento e aplicação nas empresas amostradas. Embasado nessa problemática inicial são demonstrados os seguintes objetivos específicos: quais as técnicas utilizadas para esta análise; por que determinada técnica é utilizada; quais técnicas são conhecidas pelas empresas amostradas; quais são as principais fontes de coleta de dados utilizadas; qual a frequência utilizada desta análise; e quais os principais resultados que as organizações obtiveram pelo uso da prática.

Dada tamanha a relevância do tema, percebe-se que atualmente não existem muitas pesquisas ou trabalhos sobre a temática, tanto a nível nacional como internacional, visto que o impacto do uso de técnicas da gestão externa de custos é um aspecto chave para obterem-se vantagens competitivas. Com o acirramento na competitividade dos mercados sob um enfoque econômico de preços praticados e um aumento expressivo no consumo que faz com que as empresas busquem uma maior participação de mercado, logo torna-se determinante que as empresas conheçam seus competidores e concorrentes de modo a poder ao menos estimar custos e suas ações.

Esta pesquisa pode ser útil para os pesquisadores da administração, ciências contábeis, economia e engenharia que necessitem e que se deparem comumente com esse tipo de situação, tanto para a justificativa de sua utilização, visando, dessa forma, aprimorar a qualidade e a validade das pesquisas no Brasil quanto a gestão de custos. Além desses interessados, pode-se citar também as firmas que efetivamente necessitam de informações externas referentes a custos. Essas podem conhecer, aperfeiçoar ou até mesmo implementar as técnicas. Expõe-se que apesar da limitação do estudo os resultados oferecem importante contribuição no quesito custos como técnica de apoio à tomada de decisões, geração ou na manutenção da vantagem competitiva em organizações atuantes em mercados com concorrência acirrada, com preços definidos e/ou limitados pelo mercado.

Após essa introdução, o estudo contém a exposição de um referencial teórico para embasar o tema, seguido da apresentação da metodologia científica adotada no desenvolvimento da pesquisa. Na sequência tem-se a apresentação e análise dos dados e seus resultados, finalizando com as conclusões do estudo e com as referências bibliográficas utilizadas no seu desenvolvimento.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. Concorrentes**

Segundo Kotler (1998), os concorrentes da empresa são aqueles que procuram satisfazer os mesmos consumidores e as mesmas necessidades do consumidor, fazendo ofertas semelhantes. Contudo, Kotler ainda enfatiza que uma firma também deve prestar atenção nos seus concorrentes latentes, os quais podem oferecer maneiras novas ou diferentes de satisfazer as mesmas necessidades dos clientes. Rocha, Carneiro e Araújo (2000) corroboram com a caracterização de concorrentes como aqueles que competem com a empresa, ofertando produtos similares aos mesmos clientes e consumidores, inclusive os concorrentes potenciais. Porém, concorrente não é apenas a empresa ou unidade de negócio que compete com produtos e serviços, no mesmo setor, mas toda corporação ou toda empresa de que elas façam parte (ROCHA, 1999).

Rocha (1999) ainda complementa a visão de Kotler quanto aos concorrentes enfatizando que existe também uma competição por recursos, não apenas por clientes. As firmas competem ainda para obter os recursos: materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc., em melhores condições de qualidade, custo e tempo; nesse sentido, estão competindo não só com os concorrentes, mas até mesmo com seus próprios clientes e fornecedores. Na economia capitalista, Enriquez e Vasconcelos (1998) e Rocha, Carneiro e Araújo (2000) conceituam a concorrência como sendo à situação de um mercado em que os diferentes produtores/vendedores de um determinado bem e/ou serviço atuam de forma independente face aos compradores/consumidores, com vista a alcançar um objetivo para o seu negócio: lucros, vendas e/ou fatia de mercado, utilizando diferentes instrumentos, tais como os preços, a qualidade dos produtos, os serviços de pós-venda e etc. Os autores complementam ainda que concorrência é um estado dinâmico de um mercado que estimula as empresas a investir e a inovar com vista à maximização dos seus ganhos e ao aproveitamento ótimo dos recursos escassos disponíveis. Um mercado concorrencial é aquele cujo funcionamento é feito de acordo com a livre oferta e demanda, sem intervenção do governo.

## 2.2. Inteligência competitiva

A IC tem sido comumente tratada pelas firmas como um processo de aquisição de informações sobre tendências de mercado e ações de competidores (LAZZARINI *et al.*, 2007). A informação e o conhecimento são insumos para o processo de IC (VALENTIM *et al.*, 2003).

Kahaner (1996) conceitua a IC como um programa sistemático para reunir e analisar informações sobre as atividades e a tendência geral do negócio de seus competidores para atingir os objetivos de sua firma. Outras contribuições foram criadas seguindo a linha de proporcionar às firmas um *framework* do processo de coleta de dados dos competidores. A ideia de se antecipar aos movimentos dos concorrentes tem feito com que as empresas adotem, frequentemente, estruturas formais de IC para movimentarem-se adiantadamente aos concorrentes para o alcance ou manutenção da vantagem competitiva (CASELLA, 2008). Valentim *et al.* (2003) complementa ainda que o processo de IC é de extrema importância para as organizações que necessitam ser competitivas frente ao mercado consumidor, quer seja regional, nacional ou internacional. A IC ocorre em ambientes organizacionais e, portanto, recebe influência constante de fatores internos e externos (VALENTIM *et al.*, 2003).

Como fontes de pesquisa de informações dos concorrentes Gordon (2004) e Casella (2008) expõem: publicidade; relatórios anuais; informativos internos; disputas judiciais; arquivos de organizações das quais a empresa concorrente participa (organizações de defesa ambiental ou de saúde e segurança, conselhos de planejamento municipal, entidades trabalhistas etc.); documentos financeiros enviados a entidades normativas ou governamentais; imprensa especializada na área de finanças; imprensa local ou regional; artigos de revistas; pedidos de registro de patentes; panfletos e materiais em geral de divulgação de produtos; anúncios de recrutamento de funcionários; disputas com entidades normativas e revistas técnicas; *market-share*, movimentos comerciais, como mudanças na forma de distribuição de produtos.

De acordo com Gordon (2004) a amplitude dada a IC não utiliza apenas uma ideia de conhecimento da concorrência, mas sim, da administração da concorrência, ou seja, a IC não tem um propósito de curto prazo, mas sim considerada parte de uma estratégia empresarial ampla de longo prazo. O processo de IC gerencia fluxos informacionais, podendo ser de caráter formal ou informal, através de várias ações integradas e desenvolvidas, objetivando criar uma cultura organizacional voltada à IC, como exemplo a prospecção e monitoramento, a seleção e a filtragem, o tratamento e agregação de valor, a disseminação e transferência, a geração e o uso de dados, informação e conhecimento, ou seja, o ativo informacional e intelectual da organização (VALENTIM *et al.*, 2003). Na

visão de Lee (1990) as melhores fontes de informação estão dentro da própria companhia, como força devendas, serviços ao cliente, distribuição, publicidade, compras, pesquisa e desenvolvimento, entre outros.

O processo de IC, portanto, é de fundamental importância para que as organizações sejam capazes de operar em mercados locais ou internacionais, de forma a manterem-se competitivas e com vistas ao ambiente externo (VALENTIM, 2002).

### 2.3. Gestão de custos externos

A globalização trouxe uma série de fenômenos a tona no mundo das corporações, influenciando o comércio internacional, com fusões, aquisições e incorporações a alterar o escopo e o tamanho de muitas empresas a nível mundial. Com os aumentos dessas transações a concorrência a nível global se intensificou devido aos diferentes fatores de produção que acabam por inviabilizar competitivamente alguns mercados. O dilema para os fabricantes, revendedores e prestadores de serviços é competir com preços mais baixos que a concorrência global e ainda oferecer aos clientes uma maior alta variedade de produtos, mercadorias e serviços de qualidade, e que atendam as suas necessidades em termos de *design* e funcionalidade. Tais argumentos justificam a repercussão das críticas a contabilidade gerencial apresentadas por Johnson e Kaplan (1987). Conforme Johnson e Kaplan (1987) a gestão estratégica de custos (GEC) seria considerada ineficiente e desatualizada à gestão empresarial em um ambiente de economia globalizada, que exige como atributos fundamentais a obtenção de vantagens competitivas apoiadas nas inovações tecnológicas, no desenvolvimento de articulações entre empresas.

Simmonds (1981) foi um dos precursores em começar a abordar a GEC com um viés externo a organização, já que até então as firmas pensavam custos apenas internamente. Cooper e Slagmulder (1998 e 2004) afirmam que a análise extra organizacional de custos é um aspecto importante da GEC, enfatizando 2 (dois) benefícios que derivam da abordagem extra organizacional: o fluxo contínuo de ideias podem ser utilizadas para fazer com que a firma se torne mais eficiente e seus produtos mais competitivos; e o outro benefício se refere as firmas poderem se auto comparar em níveis de progressos na busca pela maior eficiência perante seus competidores (COOPER; SLAGMULDER, 1998).

Tem-se então que a análise externa de custos surgiu da necessidade de a empresa olhar para fora, para a sua cadeia de valor, descobrir seus parceiros de negócios, conhecer sua rede de



cooperação e analisar seus concorrentes. Há aqui o reconhecimento de que, isoladamente, a gestão interna de custos não é mais suficiente para o alcance da eficiência global e a consequente manutenção da vantagem competitiva. Cooper e Slagmulder (2004) enfatizam que as análises dos custos externos vão muito além de estimativas de custos de produção dos mesmos, estas análises devem destacar as vantagens/desvantagens de valor relacionadas com a qualidade do produto, serviço ao cliente, ou outras capacidades.

Na pesquisa realizada por Subramanian e Ishak (1998) os principais resultados demonstraram que apenas 13% (treze por cento) das empresas investigam efetivamente os custos dos seus competidores onde na verdade o foco é muito mais direcionado às estratégias de marketing 52% (cinquenta e dois por cento) e nas forças e fraquezas dos competidores 40% (quarenta por cento), conforme é exposto na Tabela 1.

TABELA 1 – Tipos de informações coletadas no processo de análise dos competidores

Type/Ranking	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Not Ranked
New Product Development	32%	8%	12%	6%	6%	8%	2%	4%	2%	20%
Marketing Strategy (by product)	52	8	8	8	10	2	0	0	0	12
Production Costs	13	7	7	6	4	4	6	5	5	43
Strengths & Weakness of Competitors	40	20	11	10	4	5	5	2	0	3
International Activity	24	4	5	5	6	11	5	4	14	22
Net Income (by product)	15	10	4	5	4	5	11	7	4	35
Sales (by product)	29	5	6	8	10	11	5	5	2	19
Advertising Strategy	14	2	6	4	7	5	5	6	13	38
Acquisition Plans	15	5	7	10	7	5	11	10	5	25

Fonte: Subramanian e Ishak (1998).

Subramanian e Ishak (1998) destacaram também em sua pesquisa que o uso de técnicas para se obter informações dos seus competidores vem crescendo de maneira gradativa, com o uso de sistemas, internet, e outras fontes de consulta, destacando inclusive uma relação positiva entre a aplicação de análise de custos dos concorrentes e o desempenho organizacional.

Rocha, Carneiro e Araújo (2000) enfatizam que, quanto às principais características de informação dos concorrentes podem-se citar: os dados e as informações que são obtidos no ambiente; podem ser qualitativos e quantitativos, monetários e não monetários; a periodicidade da informação depende da necessidade do usuário; quanto ao processo de mensuração, e a acurácia. O Quadro 1 na sequência ilustra algumas definições sobre a forma com que as informações de natureza monetária e não monetárias.

### QUADRO 1 - Informações Monetárias e Não Monetárias

Dados e informações não monetários	Dados e informações monetários
Número de níveis hierárquicos na estrutura organizacional; Amplitude da linha de produtos e/ou serviços oferecidos em termos de modelo, tamanho, volumes, e etc.; Dimensão da planta e da capacidade de produção; Média histórica da proporção de utilização da capacidade de produção; Média da proporção de peças defeituosas no processo produtivo, no caso de manufatura; Proporção de peças corrigidas, no caso de manufatura; Tempo médio de preparação de máquinas, no caso de manufatura; Tempo médio de parada por quebra de máquinas; Tempo médio de atendimento de pedidos; Número - por períodos - de sugestões de melhorias, feitas por funcionários;	Montante de gastos com reparos durante o período de garantia dos produtos e/ou serviços; Montante de custos de produção, comercialização etc. dos produtos e/ou serviços; Montante de investimentos – por período – em pesquisa para desenvolvimento de novos produtos, serviços e processos; Montante de investimento em marketing por período; Montante de investimento – por período – em programas de qualidade; Montante de investimento – por período – em programa de treinamento e desenvolvimento de funcionários; Custo de mudança relativos a: equipamentos, dispositivos e ferramentas, alteração do arranjo físico, protótipos, testes, treinamento de funcionários etc.;

Fonte: Adaptado de Rocha, Carneiro e Araújo (2000).

#### 2.3.1. Análise de custos dos concorrentes

Hesford (1998) define o processo de análise de custos de concorrentes como uma compilação de informações de uma variedade de fontes que inclui, entre outras, fornecedores, clientes, órgãos governamentais, associações comerciais e sociedades profissionais, onde, cada fonte provê uma pequena peça do quebra-cabeças. Dessas fontes combinadas provém uma grande quantidade de informações que levam a uma estimativa mais precisa dos custos do concorrente (CASELLA, 2008). As informações utilizadas na análise dos concorrentes são: estimativa de ponto de equilíbrio, valores de custos, cálculo da margem de segurança, preço mínimo que o competidor pode suportar, preços de venda praticados, dentre outros fatores relativos aos concorrentes (HEINEN; HOFFJAN, 2005; GUILDING; CRAVENS; TAYLES, 2000). Rocha, Carneiro e Araújo (2000) complementam que analisar os custos dos concorrentes, na prática, não é uma tarefa fácil e muito menos precisa, dadas as dificuldades de obtenção de informações. Além disso, essa análise inclui uma atualização, com certa frequência, das estimativas calculadas devido as circunstâncias econômicas não serem estanques (GUILDING, 1999).

Diante da extensão do envolvimento de estimativas e de dedução na determinação dos custos de um concorrente, torna-se viável estimar a direção e não a magnitude absoluta da diferença dos



custos relativos com um concorrente em uma atividade de valor (ROCHA; CARNEIRO; ARAÚJO, 2000). Porém, isso pode ser de grande utilidade, tendo em vista que a empresa pode combinar a direção da diferença com conhecimento do tamanho proporcional de cada atividade de valor para desenvolver um quadro geral da posição dos custos relativos de um concorrente, além de poder movimentar-se na frente do concorrente, muitas vezes com economia de recursos.

A análise dos custos dos concorrentes é uma das principais práticas da análise externa de custos e envolve o emprego de diversas técnicas para se obter importantes informações sobre os custos praticados pela concorrência. A finalidade principal é ter um custo aproximado com o qual a empresa pode formular e implantar suas estratégias de ação, tais como ofertar maior valor ao cliente com custos reduzidos e potencializando a lucratividade (SOUZA; MARENGO; JAROSKSI, 2012).

Rocha, Carneiro e Araújo (2000) complementam a análise de custos dos concorrentes com a criação de um modelo de relatório para análise do posicionamento estratégico, destacando a análise de custos dos concorrentes, com foco não apenas na superação das vantagens competitivas entre os concorrentes pelo mesmo produto, mas também atuando de forma a criar barreiras para os potenciais entrantes (PORTER, 1998). No Quadro 2 são enfatizadas as técnicas de análise de custos externos, com enfoque nos concorrentes citadas na literatura referente ao tema.

QUADRO 2 - Técnicas de análise de custos dos concorrentes

Técnicas	Aplicação	Autores
<i>Benchmarking</i>	O <i>Benchmarking</i> é reconhecido como uma ferramenta para a melhoria contínua da qualidade e inovação com o uso das melhores práticas adotadas pela concorrência (COOPER; SLAGMULDER, 1998; DATTAKUMAR; JAGADEESH, 2003).	Cooper e Slagmulder (1998) / Dattakumar; Jagadeesh (2003).
Engenharia Reversa ( <i>product teardown</i> )	Entendida como uma engenharia ao inverso, ela corresponde a desmontagem e análise de produtos, identificando os componentes e materiais que o compõem, com o objetivo de conhecer suas funções e o processo utilizado em sua fabricação (ALBRIGHT, 1998; BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005; HARRINGTON, 1999).	Cooper e Slagmulder (1998) / Harrington (1999) / Bartz, Staudt e Souza (2005) / Albright (1998).
Contabilidade Reversa	Considerada como o uso das informações contábeis do concorrente na avaliação do resultado como um todo; serve para ter uma noção das margens praticadas pela concorrência (FLORES <i>et al.</i> , 2010).	Flores <i>et al.</i> (2010).
<i>Mark-up</i> Reverso	É uma ferramenta que se utiliza de um preço de venda de um produto concorrente, para chegar ao seu custo (FLORES <i>et al.</i> , 2010). Alguns valores componentes do preço de venda são muitas vezes, facilmente identificáveis, como exemplo tributos, matéria-prima e processo de produção.	Flores <i>et al.</i> (2010).
<i>Roundtables</i>	Muito pode ser aprendido com outras empresas que não são competidores e, para isso as firmas utilizam de uma "mesa redonda", definida como uma reunião ou encontro onde são discutidas informações e novas ideias são geradas (COOPER; SLAGMULDER, 2004).	Cooper e Slagmulder (2004).



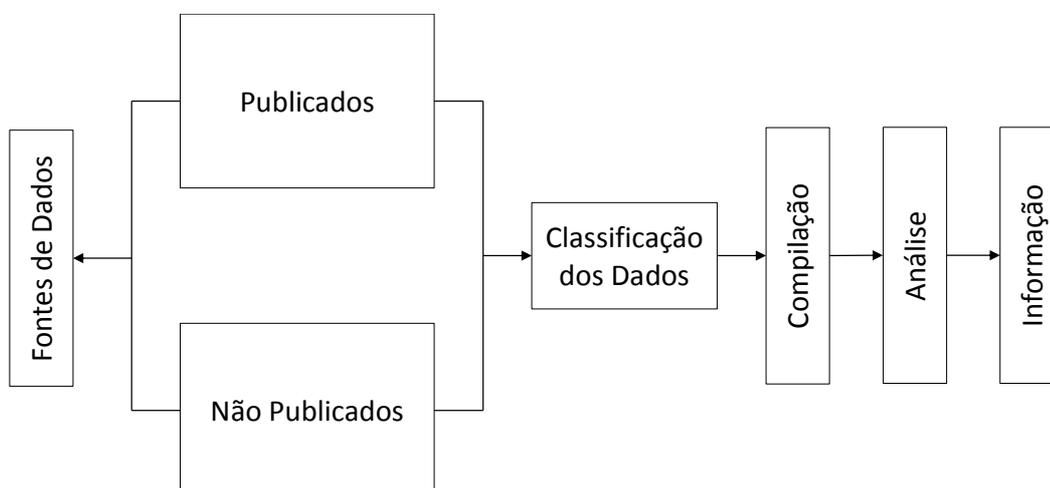
<p>Contratação de Ex-funcionários do Concorrente/Cliente/Fornecedor</p>	<p>Ward (1992) descreve como uma das fontes indiretas (clientes e/ou fornecedores mútuos, observação física, etc.) de informação dos concorrentes a contratação de ex-funcionários dos mesmos. E se os ex-funcionários partilharem os seus conhecimentos com os concorrentes, o dano resultante poderia prejudicar a posição competitiva de sua antiga organização (SOMAYA; WILLIANSON, 2008).</p>	<p>Ward (1992) / Somaya e Willianson (2008).</p>
---	--	--

Fonte: Adaptado de Souza, Marengo e Jaroskeski (2012).

Conforme a escolha da técnica, determinados fatores poderão ser esclarecidos, e outros não, logo esse processo faz parte da sistemática de coleta de informações das firmas e das informações que essas necessitam. Isso porque muitas vezes as firmas têm interesses em informações mais aplicadas a determinado fator conforme exposto na pesquisa de Subramanian e Ishak (1998).

Para a aplicação de *framework* da técnica de informação vinculada a IC devem-se utilizar as seguintes etapas: identificar os principais concorrentes atuais e potenciais; definir as principais informações necessárias; identificar os dados necessários; coletar os dados; classificar e compilar os dados; analisar os dados e gerar informações úteis a tomada de decisões estratégicas (ROCHA; CARNEIRO; ARAÚJO, 2000), conforme é exposto na Figura 1.

FIGURA 1 - Funções de um Sistema de Informações sobre Concorrentes



Fonte: Adaptado de Rocha, Carneiro e Araújo (2000).

No Quadro 3 são expostos alguns tipos de informações que podem ser coletadas mantendo a diferenciação da forma em que os dados foram coletados.

**QUADRO 3 - Fontes de Dados**

Dados publicados:	Dados Não publicados:
Demonstrações contábeis; matéria na imprensa especializada; anúncios classificados; entrevista de executivos; reuniões de entidades de classe; material promocional; etc.	Entrevista com executivos e funcionários de concorrentes, clientes e fornecedores; entrevista com ex-funcionários de concorrentes; entrevista com consumidores; serviço de informação sobre concorrentes, clientes e fornecedores; dados cadastrais; engenharia reversa, consultoria especializadas no assunto; etc.

Fonte: Adaptado de Rocha, Carneiro e Araújo (2000).

As informações não publicadas devem seguir preceitos éticos, isso significa que não estão vinculadas com práticas ilícitas para receber ou comprar informações. Rocha, Carneiro e Araújo (2000) enfatizam que a análise de concorrência não é tradução de espionagem, inclusive expõem de uma instituição presente nos Estados Unidos, conhecida como *Society for Competitive Intelligence Professionals*(SCIP) que trabalha com IC para acompanhamento de concorrência, utilizando métodos legais e éticos na obtenção de dados para tomadas de decisões. Fundamenta-se principalmente na concepção de que a informação pode ser obtida através de análise criteriosa de instrumentos disponíveis. Além disso, é necessário classificar os dados quanto à fonte; à periodicidade de obtenção; ao grau de confiabilidade; à fase do processo estratégico; à natureza; ao grau de sigilo; e ao grau de importância.

### **2.3.2. Cadeia de valor e a análise de custos**

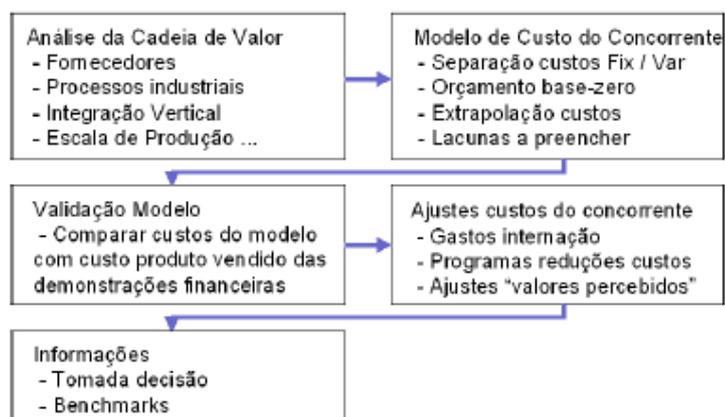
A análise de custos da cadeia de valor é uma prática da análise externa de custos, cujo objetivo é analisar os custos dos diversos tipos de elos ou relações da cadeia (SOUZA; MARENGO; JAROSKI, 2012). De acordo com Porter (1998) o ponto de partida da análise de custos da cadeia é definir a estrutura dessa cadeia de uma firma para alocar custos operacionais e ativos que valorizam as atividades. Cada atividade na cadeia de valor envolve tanto custos operacionais como o consumo de ativos, seja na forma de ativos fixos ou de capital de giro. Porter (1998) propõem uma desagregação de valores da cadeia de valor em atividades individuais, e essas devem refletir 3 (três) princípios:

- I. Tamanho e crescimento dos custos representados pelas atividades;
- II. O comportamento dos custos das atividades;
- III. As diferenças entre os competidores ao realizar a mesma atividade.



Um dos poucos modelos consistentes de estimativa de custos de competidores relacionados a cadeia de valor, descritos na literatura, é o da Caterpillar (JONES, 1988). O modelo da Caterpillar, exibido na Figura 2 na sequência.

FIGURA 2 - Modelo de Análise de Custos de Concorrentes – Caterpillar



Fonte: Jones (1988).

Conforme a Figura 2, o processo inicia realizando-se uma análise da cadeia de valor e processos do competidor, envolvendo equipes multifuncionais, de forma a obter listas técnicas de materiais, estimativas de processos de fabricação e montagem e noções sobre a qualidade do produto. Após esta etapa, inicia-se a elaboração dos modelos de custo do competidor, criando-os a partir de quantificação das informações obtidas na etapa anterior (BERTUCCI; MILANI FILHO, 2010).

O processo é iterativo e envolve amplo uso de simulações (BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005). A precisão do modelo é aumentada ao se realizar exame simultâneo e cruzamento de informações de diversos competidores. Uma vez que o modelo esteja completo, inicia-se sua validação externa, comparando-se os valores obtidos com o custo do produto vendido (CPV) coletado nas demonstrações financeiras do competidor e, neste ponto, o CPV deve excluir outras unidades de negócio, produtos ou custos não recorrentes ou que não sejam alvos da análise competitiva (BERTUCCI; MILANI FILHO, 2010). Nas demonstrações contábeis, segundo a IFRS 8, é definida a demonstração por segmentos de mercado de atuação nas demonstrações contábeis das firmas, logo será difícil, senão praticamente impossível de se obter a informação por produto, sendo que, por segmentos seria a maior abertura. Esta defasagem é importante, pois as firmas em um segmento de mercado atuam com várias subclasses de produtos e essas por sua vez possuem muitos produtos distintos em cada subclasse, onde cada qual poderá ter uma margem de rentabilidade diferente dos demais.



Em seguida, a empresa realiza ajustes ao custo do competidor de forma a assegurar a comparabilidade entre os valores obtidos da empresa e do competidor, comparando as diferenças relativas de frete ou custos de internalização e distintas percepções de valor pelo cliente (qualidade de produto, diferenciação, assistência técnica, distribuição, garantia, etc.). O último estágio é a análise das informações, onde se busca assegurar que se tenha claro entendimento de quais os elementos de custo que causam as diferenças de forma a se estabelecer as estratégias adequadas de redução de custo do produto (BERTUCCI; MILANI FILHO, 2010).

Jones (1988) se deparou com dificuldades de comparação de custos com a concorrência, por exemplo, em empresas que tem diferentes estruturas organizacionais ou produzem diferentes volumes e mix de produtos. Houve ainda dificuldades adicionais para empresas que estão em diferentes países, devido a isso, o autor considerou importante o uso de diferentes abordagens para testar com razoabilidade os custos estimados. As mudanças feitas na Caterpillar resultaram em redução de 20% (vinte por cento) nos custos.

As informações reveladas por um concorrente podem ser verificadas cruzando-se com as revelações de outros concorrentes, e, conseqüentemente utilizá-las para testar a consistência das curvas de escala ou de outros modelos de custos para uma atividade de valor particular (ROCHA; CARNEIRO; ARAÚJO, 2000).

## 2.4. Estudos Relacionados

Como já descrito na contextualização deste estudo, devido à crescente preocupação do meio empresarial com a competitividade tanto em mercados locais como globais, pesquisas têm sido desenvolvidas com o objetivo de encontrar evidências dos benefícios advindos, do uso das técnicas de GCE conforme ilustra o Quadro 4.

QUADRO 4 - Estudos sobre a análise externa de custos

Autor(es)	Principais Contribuições
Friedrich e Souza (2014)	A pesquisa buscou identificar o conhecimento e o uso de técnicas de análise de custos de concorrentes em 43 (quarenta e três) firmas do segmento metal mecânico do RS; Os resultados indicaram que as principais fontes de informações sobre os concorrentes utilizadas pelas empresas são os clientes, os funcionários do departamento comercial e os fornecedores; Os resultados evidenciam também que das 8(oito) práticas de análise de custo de concorrente pesquisadas, a de maior conhecimento é a engenharia reversa, porém a de maior utilização é o acompanhamento da posição competitiva.
Bertucci e Milani Filho (2010)	O objetivo foi descrever o modelo de análise de concorrentes adotado por uma firma que opera em ambientes de produção por encomenda, realizando-se um estudo de caso único. O resultado da pesquisa demonstrou, inicialmente, o cálculo do preço que satisfaz os

	critérios de investimentos empresariais e, a partir da estrutura de custos gerada, utilizam-se as informações disponibilizadas pelo sistema de IC para analisar os principais direcionadores de custo dos competidores.
Rocha, Carneiro e Araújo (2000)	O estudo propôs um modelo de relatório para análise de posicionamento estratégico das empresas, considerando-se a análise de custos dos seus principais concorrentes e, para isso utilizou-se de um modelo estruturalista. Como resultado é apresentado a proposta do modelo de relatório para análise de concorrentes a ser gerado pelo sistema de informações e auxiliar os gestores na escolha da melhor alternativa que permita a empresa manter um ótimo posicionamento estratégico com relação aos custos dos seus concorrentes.

Fonte: Autores citados.

### 3. MÉTODO

#### 3.1. Classificação da Pesquisa

O método escolhido para a pesquisa foi o estudo de caso múltiplo em 3 (três) organizações privadas, por se entender que apresentam melhor aderência ao objetivo e às questões que nortearam o estudo, serão então chamadas cada qual de empresa ALFA, BETA e GAMA. Yin (2005) destaca a adequação do método do estudo de caso para investigar fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, sempre quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente definido. Este estudo tem finalidade exploratória, de modo que são abordadas interpretações a partir das informações coletadas via entrevistas com pessoas da área de custos e da gestão, livros e periódicos disponíveis sobre o tema, desenvolvendo conclusões sobre o assunto. Gil (2008) comenta que finalidade principal da pesquisa exploratória é desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis, para estudos posteriores.

#### 3.2. Processo de Coleta de Dados

Para a coleta de dados e de evidências, que embasaram esta pesquisa, foi utilizado um roteiro de entrevistas *in loco*, com questões semi-estruturadas, e protocolo de pesquisa de campo, observação direta e análise de relatórios disponibilizados pelas firmas. Para Gil (2008), o questionário é considerado uma técnica de investigação, composta por um conjunto de questões, que são submetidas a uma ou mais pessoas, com o intuito de obter as informações necessárias para a confecção de pesquisa, embasada nas respostas destas pessoas.



Inicialmente o questionário passou por um pré-teste, realizado com 1 (um) profissional da área, atuante em uma empresa que não compõem a amostra pesquisada. Durante esse processo, foi possível aprimorar os questionários em termos de objetividade e clareza das questões. Os questionários foram enviados em formato eletrônico em 01/10/2014 após um breve contato telefônico com os responsáveis administrativos das empresas e o prazo máximo para devolução foi formalizado para 31/10/2014. Todas as organizações amostradas entregaram os questionários dentro do prazo estabelecido. As visitas *in loco* foram realizadas nas 3 (três) empresas com uma duração média de 2 (duas) horas em cada.

#### 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

##### 4.1. Caracterização das empresas e dos entrevistados

A análise de dados deste trabalho se dará, inicialmente, através dos documentos e planilhas, em meio eletrônico, disponibilizados pelas empresas ALFA, BETA e GAMA. As entrevistas foram gravadas com cada um dos funcionários em cada uma das empresas para que possam ser interpretadas frente aos documentos fornecidos de cada organização. De acordo com Gil (2008), a análise dos dados tem por objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem a obtenção das respostas ao problema proposto para a investigação.

As unidades de análises, sujeitas à pesquisa, como já mencionado, são as empresas ALFA, BETA e GAMA, conforme características demonstradas na Quadro 5 abaixo:

QUADRO 5 – Unidades de análise e seus respectivos entrevistados

Firma	Faturamento	Nº Func.	Mercado de Atuação	Dados Gerais	Característica do Respondente
ALFA	Médio porte, conforme BNDES (2010).	35	Têxtil	Fabricação e revenda de máquinas e peças de reposição e prestação de serviços para a indústria têxtil.	O <i>controller</i> está a 20 (vinte) anos no cargo, graduado em administração de empresas.
BETA	Pequeno porte, conforme BNDES (2010).	15	Carnes Bovinas	Aquisição de gado, abate e comercialização no mercado interno de peças e seus respectivos subprodutos, sem que haja o processamento e a industrialização.	O diretor administrativo está a 9 (nove) anos no cargo, graduado em administração de empresas.
GAMA	Médio porte, conforme BNDES (2010).	500	Moda	Fabricação e revenda de bolsas, calçados, jaquetas e acessórios femininos.	Presidente e fundador da empresa, está a 21 (vinte e um) anos a cargo.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Embora as empresas da amostra atuem em segmentos distintos, elas possuem classificação de médio e pequeno porte de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo BNDES (2010). Dos respondentes, observa-se que todos possuem formação superior em administração de empresas, com exceção do respondente da firma GAMA que possui até o ensino médio completo. Todos eles ocupam cargo de liderança e lidam com a gestão dos custos. Observa-se também que todos atuam há mais de 9 (nove) anos nas empresas firmas.

#### 4.2. Evidências Encontradas nas Empresas

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa, conforme questionários respondidos e *insights* das entrevistas *in loco*. Inicialmente todas as 3 (três) empresas que compõem a amostra possuem avaliação e controle de custos, sendo que as empresas ALFA e GAMA possuem departamentos direcionados para a gestão de custos. Na empresa BETA a responsabilidade fica a cargo da área contábil. Todas as empresas enfatizaram a importância que a gestão de custos, tanto interna como externa, representa nos negócios e o quão competitivos são seus mercados. Além disso, em toda a amostra ficou evidente a forte participação do mercado na definição dos preços de venda em quase todas as modalidades de geração de receitas praticadas.

Observa-se que a empresa ALFA e GAMA atuam com produtos customizados, sob encomenda, de modo que sua produção depende das demandas e necessidades de clientes para a criação de projetos para posterior fabricação. A empresa BETA trabalha com produtos na forma de *commodities*, cujos preços são determinados pelo mercado através da curva de oferta e demanda. Assim, não são caracterizados por serem produtos inovadores ou de alta tecnologia, mas sim produtos de alto consumo na economia local e internacional.

#### 4.3. Análise empresa ALFA

Ao realizar a coleta de dados na empresa ALFA foi possível evidenciar as seguintes técnicas como presentes nos produtos confeccionados:

- I. *Benchmarking*;
- II. *Mark-up* reverso;
- III. Engenharia reversa; e
- IV. Contratação de ex-funcionários de clientes e/ou concorrentes.



O processo de *benchmarking* na firma é executado através da troca de informações em feiras, ou através de ex-funcionários de clientes e/ou concorrência que trabalham atualmente na empresa. Essas informações não têm tido grandes retornos em termos de redução de custos, mas sim em novidades e novas tecnologias que estão sendo praticadas no mercado. Inclusive, conforme relatado pelo entrevistado, a cada 4 (quatro) anos é feita uma feira internacional conhecida como *Integrated Textile & Garment Manufacturing Technologies* (ITMA), onde todos os fabricantes de máquinas expõem seus modelos novos, inovações e/ou avanços tecnológicos. A firma participa de associações e entidades, como a Associação Brasileira da Indústria Têxtil (ABIT), nas quais buscasse informações sobre tendências, investimentos, clientes, fornecedores e competidores.

A questão do *benchmarking* é bastante utilizada pelos principais concorrentes da empresa ALFA, de modo que esses se baseiam nos equipamentos de ponta, fabricados pela firma, e adaptam seus produtos para atenderem as mesmas demandas. A vantagem conforme foi relatada pelo entrevistado, é que essas buscas por novas tecnologias com a das máquinas não são rapidamente implementadas, de modo que quando o concorrente implementar, a firma ALFA terá mudado o projeto novamente para outras novas tecnologias. Observa-se que o custo de “imitar” é relativamente alto, pois as concepções dos equipamentos estão alicerçadas nas suas bases estruturais, assim o projeto inteiro praticamente precisa ser repensado.

Os estudos de melhoria são realizados diretamente por laboratórios de P&D de forma mundial, não apenas no Brasil, juntamente com fatos e necessidades obtidas junto aos clientes ao redor do mundo. Esse departamento não é responsável só por desenvolver melhorias ou novos equipamentos, mas também por criar soluções que tornem mais rápida a prestação de serviços nas manutenções das máquinas, como intuito de agilizar a identificação de problemas sem a necessidade de parar o equipamento e gerar perdas de produtividade ao cliente.

A técnica do *Mark-up* reverso é utilizada pela firma ALFA com foco nos competidores “piratas”, que copiam suas peças e revendem no mercado local. Nota-se que nesta etapa a concorrência não é a nível de grandes empresas, mas sim de pequenos fornecedores locais, pois as peças de reposição para as máquinas e equipamentos não são comuns entre os competidores de grande porte. O setor responsável pela coleta das informações de preços praticados pelos concorrentes é a área comercial da empresa, através de informações dos clientes e/ou representantes. O cliente abre o preço do produto concorrente ou o representante faz papel de cliente comprador na empresa concorrente. Quanto ao uso de peças piratas, muitos clientes têm conflitos internos quanto a questões de custos de aquisição em comparação com a durabilidade das peças, logo funcionários da manutenção e/ou

produção dos clientes são considerados ótimas fontes de informações dos representantes em campo. Com os preços coletados a firma ALFA decompõem esse valor usando uma margem média de lucro a mercado estipulada para determinado tipo de peça. Neste ponto é importante ressaltar que essa análise só é realizada para produtos cuja relevância seja grande, de modo que os competidores piratas não copiam todas as peças de reposição, só um pequeno grupo, logo este grupo apenas é o foco da análise.

Quanto às informações sobre os concorrentes, a empresa em sua forma global busca as demonstrações contábeis publicadas, porém, segundo o respondente, essa análise não tem influência direta no custo do produto, da produção, ou direcionamento de planos de ação. A empresa analisa as demonstrações contábeis do seu principal concorrente, porém o respondente relata que essa análise não proporciona as informações de que a empresa necessita visto tratar de demonstrações consolidadas, contemplando várias unidades de negócio da concorrência. Além disso, as demonstrações só são publicadas a nível mundial pelos concorrentes, de modo que as unidades presentes no Brasil não são obrigadas a publicar esses dados, por isso localmente essa técnica acaba sendo inviabilizada.

A empresa adquire produtos pré-determinados em uma seleção dos seus concorrentes piratas para fazer uso da técnica da engenharia reversa. A análise do custo do concorrente é feita por um time que, entre outras tarefas, dedicasse a fazer esse tipo de avaliação. Um relatório é elaborado informando as características do produto, a lista de materiais utilizados para sua composição, o custo estimado na sua fabricação e juntam-se fotos com características específicas do produto. Além disso, é feita ainda uma análise do custo do concorrente versus a solução compatível com a empresa. Trabalho similar este foi feito pela Mercedes-Benz para lançar seu modelo M-Class (ALBRIGHT, 1998). Diante das informações recebidas foi possível identificar que na empresa ALFA infelizmente nem sempre é possível alcançar o mesmo preço que seus competidores piratas, isso por que a qualidade acaba sendo prejudicada, e, por consequência, a durabilidade das peças também. Estas constatações a firma tenta expor para seus clientes como forma de transparência e preocupação com os mesmos na aquisição de peças de reposição sem uma procedência confiável, mas conforme foi enfatizado pelo entrevistado, a maioria dos clientes opta apenas por comprar preços.

Como outra fonte de coleta de informações do concorrente a empresa ALFA contrata ex-funcionários, que atuam nos setores de produção ou manutenção dos clientes e competidores, por algumas razões enfatizadas pelo entrevistado: Como se tratam de contratações para a assistência técnica e suporte, para esses funcionários o treinamento necessário para atuar na prática será menor,



consequente os custos com treinamentos também serão; este tipo de contratação dá a empresa uma visão de quem atua com máquinas tanto da firma como dos principais competidores, ou seja, são funcionários que estavam do lado de quem compra e que efetivamente tem uma visão formada sobre as empresas fabricantes; a visão destes ex-funcionários é útil tanto pela ótica da concorrência de alto nível, que seria a questão das máquinas, como também a questão das peças piratas que são adquiridas pelos clientes; os ex-funcionários também atuam de forma a citar as principais falhas das máquinas e peças dos competidores, podendo a firma ALFA se aperfeiçoar nesses aspectos com antecedência; são contatos que são procurados pelos seus ex-chefes, muitas vezes para pedir recomendações ou fazer solicitações de melhoria em busca de soluções para seus problemas através de alguém que já os vivenciou. Assim observasse que essa questão dos ex-funcionários do cliente e/ou competidor gera bastante valor tanto para a empresa ALFA como para seus clientes também.

#### 4.4. Análise empresa BETA

Na empresa BETA foram encontradas evidências do uso de práticas de GCE como o uso da técnica do *Mark-up* reverso, embora esse método não seja aplicado de forma recorrentes de forma gerencial na firma. As razões para esta não aplicação seriam o porte da empresa e o fato da gestão ser ainda muito enraizada numa concepção familiar, sem grande interesse de profissionalização interna, por isso possuem algumas ferramentas gerenciais obtidas junto a consultorias, conforme informou o entrevistado. Outro fator importante que explica o fato do uso esporádico seria que o preço de venda é determinado fortemente pelo mercado regional e níveis de qualidade esperado pelos insumos trabalhados para posterior venda.

Conforme exposto pelo diretor da empresa, os frigoríficos no Brasil atuam de 2 (duas) formas para geração de receitas: a) o boi é vendido em peças, dianteiro e traseiro, sendo que seus subprodutos como cabeça, rabo, fígado, coração, couro, sangue, chifres, entre outras partes, são vendidos a parte; b) o boi é vendido totalmente desossado por partes já comercializáveis aos clientes finais, como picanha, maminha, alcatra, chuleta, costela, cupim entre outros, e seus subprodutos são vendidos de forma idêntica ao item “a”.

Na empresa BETA o foco é direcionado para atender os mercados regionais do RS. Sob este aspecto a organização possui clientes com os quais pratica uma determinada forma de preço por ser um cliente de nicho que deseja mais qualidade, que sob esta ótica seria um boi mais selecionado. Em contra partida, há clientes que só compram preços e, para estes a abordagem de precificação é outra,

com preços inferiorizados. Os principais clientes das carnes são distribuidores, açougues varejistas e mercados em geral.

No mercado de gado, tanto o boi inteiro como as suas partes avulsas possuem um valor diário ajustado pelo mercado. Logo, na comercialização da empresa BETA cada parte é comercializada por um valor dado determinado momento de mercado. Os preços são formados nas regiões de comercialização das partes e, entre outros fatores, se baseiam no quanto os clientes estão dispostos a pagar.

A questão das determinações dos preços de venda está inteiramente ligada ao preço de compra e também a percepção do vendedor da procedência da carne que está sendo ofertada pelos concorrentes. Na ótica de preço na compra, cada aquisição de gado é uma negociação individualizada, existe uma cotação mínima e máxima divulgada pela Secretaria da Agricultura, Pecuária e Agronegócio (SEAPA-RS). Dentro deste parâmetro, em cada região do estado a produtividade é diferenciada e, por consequência, gera um volume maior ou menor de carne. Logo, quanto maior a produtividade, maior o preço pedido pelo mercado. Em razão disso explora-se a relação melhor preço em relação a maior produtividade.

Conforme foi informado pelo entrevistado, são acompanhadas as movimentações do mercado, preço praticado pelos concorrentes, mas nem sempre é possível pela falta de fontes confiáveis de informação. Os preços de vendas possuem oscilações de valores diante aos preços praticados pela concorrência, algo em torno de R\$ 0,05 a R\$ 0,10 por kg por boi. Embora sejam pequenas diferenças de centavos, são figurativas em um grande volume em Kg. Ao obter o preço praticado pelos seus competidores a empresa faz o cálculo inverso, para chegar aos custos dos seus competidores. Conforme o entrevistado informou, há alguns competidores que adquirem uma quantidade superior de cabeças de gado, logo esses podem praticar preços mais baixos devido a diluição do seu custo fixo pelo alto volume transacionado.

#### 4.5. Análise empresa GAMA

Ao realizar a coleta de dados na empresa GAMA foi possível evidenciar as seguintes técnicas como presentes nos produtos confeccionados:

- V. *Benchmarking*;
- VI. Engenharia reversa; e
- VII. Contratação de funcionários e ex-funcionários do concorrente.

Na sequência segue uma lista de produtos e as técnicas utilizadas para cada um no Quadro 6.

QUADRO 6 – Produtos e técnicas de custos dos concorrentes da empresa GAMA

Produtos	Técnicas
Bolsas	<i>Benchmarking</i> / Contratação de funcionários e ex-funcionários do concorrente / Engenharia reversa
Sapatos	<i>Benchmarking</i> / Contratação de funcionários e ex-funcionários do concorrente / Engenharia reversa
Jaquetas	<i>Benchmarking</i> / Contratação de funcionários e ex-funcionários do concorrente
Acessórios	<i>Benchmarking</i>

Fonte: Elaborado pelo autor

É importante ressaltar que quanto ao *benchmarking*, a firma efetivamente o pratica, mas o abordava como uma estratégia de “tirar ideias” de produtos, pois desconhecia essa terminologia. Na verdade conforme foi enfatizado na entrevista, a empresa compra produtos dos concorrentes tanto a nível nacional como internacional. No caso destes últimos, funcionários são enviados aos Estados Unidos e outros países da Europa para adquirirem produtos e trazê-los para a empresa por 3 (três) motivos: analisar os produtos quanto a técnica de confecção, como por exemplo no caso das bolsas: couro, tecidos, zíperes, costuras e acessórios. Isso serve para que a empresa possa ter novos *insights*; o segundo motivo se refere a custear o produto; e o terceiro seria para analisar as tendências de moda fora do Brasil.

Conforme foi citado pelo entrevistado, é complicado analisar produtos que são diferentes dos próprios feitos pela empresa, pois efetivamente a firma GAMA não copia, mas se baseia em modelos, formas e tendências da moda tanto nacionais como internacionais. Por isso além de custear o produto trazido do concorrente, ainda é necessário adaptá-lo para a realidade do seu próprio produto e ver se efetivamente as variações se tratam das diferenças percebidas no produto e que efetivamente justificam um maior benefício percebido pelos consumidores finais.

A firma GAMA vende seus produtos de 3 (três) formas: em sua maioria são lojas multimarcas; lojas próprias e também franquias exclusivas da marca. Como força de vendas, a firma utilizarepresentantes comerciais. Estes são uma forte fonte de informações quanto ao que é vendido nas lojas multimarcas por todo o Brasil.

A análise de custos é feita com uma pessoa que é encarregada pelos custos da empresa, mais os *designers* e modelistas do determinado produto a ser analisado. Após isso os componentes são custeados conforme os preços que a firma possui e, para isso é importante atentar a data de

lançamento do produto, pois é visto que a firma chega a fazer 4 (quatro) coleções por estação, logo os concorrentes também o fazem ou em maior ou menor escala, por isso a comparação deve ser feita com valores atuais de mercado. O modelo de produção da empresa é praticamente *make to order*, poucos produtos são produzidos no regime *make to stock*. Com isso a empresa evita trabalhar com altos estoques de produtos prontos, insumo e componentes. Como são confeccionados lotes do que é vendido, a empresa negocia os preços dos componentes, com a exceção dos couros e tecidos que ficam estocados. Esse ponto é importante, por que na questão dos componentes e acessórios é necessário analisar o tamanho do pedido de venda de determinado produto para que se verifique o lote de compra de componentes para o mesmo, pois quanto maior o lote, melhor é o preço do fornecedor. Alguns materiais são usados em vários produtos, logo nesta situação o custo de aquisição é ainda menor para GAMA. O entrevistado comentou ainda “o maior desafio e o ponto que mais buscamos para reduzir os nossos custos é comprar bem”.

Conforme o Quadro 6 demonstra, os produtos que efetivamente passam pelo processo de engenharia reversa são as bolsas e sapatos. Isso pelo entendimento da empresa são os itens com a maior relevância, de modo que os demais produtos praticamente são de *design* exclusivo da empresa, cujo desejo do consumidor pode ser atendido por um produto similar. Tanto nas jaquetas como nos acessórios foi exposto pelo entrevistado que há opções desses produtos nos concorrentes, não são iguais aos da empresa GAMA, mas o valor agregado e giro de vendas deste produto acaba sendo baixa, não justificando um foco tão forte nesse tipo de segmento que acaba tornando-se um complemento dos seus produtos principais.

Quanto à questão da contratação de funcionários e ex-funcionários dos concorrentes o entrevistado informou que é uma prática do segmento de moda. A empresa GAMA inclusive informou que é muito difícil reter os funcionários nesse mercado, logo é necessário oferecer uma boa remuneração, caso contrário os funcionários são levados rapidamente pelos concorrentes. Quando a empresa iniciou no mercado de jaquetas, que é o tipo de produto mais recente que entrou no portfólio da firma, foi contratado um funcionário exclusivo desse departamento de um concorrente, que inclusive trouxe consigo uma ótima carteira de fornecedores e preços praticados já no mercado. Isso, conforme o entrevistador enfatizou, reduz em muito o custo do treinamento de uma pessoa nova, além das incertezas do mercado que a empresa estaria por enfrentar sem uma pessoa especializada, diminuíram os custos com P&D para identificar os materiais e desenvolver os fornecedores, e além de já vir com conhecimentos de um forte competidor do segmento.

#### 4.6. Análise comparativa entre os estudos

Foi realizada a triangulação das fontes e dados entre as unidades de análise. Conforme Yin (2005) a necessidade de triangulação surge da ética em confirmar a validade dos processos, no estudo multicaso, isto pode ser feito utilizando várias fontes de dados. No Quadro 7 abaixo é destacada a triangulação dos dados entre as unidades de análise:

QUADRO 7 – Triangulação de Dados

Característica	ALFA	BETA	GAMA
Estrutura Econômica	Preço – Lucro = Custo	Preço – Custo = Lucro	Preço – Custo = Lucro
Técnica GCE	<i>Benchmarking / Mark-up Reverso / Engenharia Reversa / Contratação de Ex-funcionários dos Clientes e/ou Competidores</i>	<i>Mark-up Reverso</i>	<i>Benchmarking / Engenharia Reversa/Contratação de Funcionários do Concorrente</i>
Técnica GEC	Custeio Alvo	Custeio Variável Externa	Custeio Variável
Setor Responsável por Custos	Controladoria	Contabilidade	Setor de Custos
Definição de Preços	Mercado/Empresa	Mercado	Mercado/Empresa
Mercado de Atuação	Têxtil	<i>Commodities</i>	Moda
Participação % do Custo Fixo Sobre o Total de Custos	50%	15%	20%

Fonte: Elaborado pelo autor.

## 5. CONCLUSÃO

O trabalho atingiu seus objetivos ao apresentar e analisar os diferentes aspectos das técnicas e instrumentos de GCE e a efetiva utilização e importância dadas as técnicas de análise de custos dos concorrentes pelas 3 (três) empresas gaúchas estudadas. Ao fazer a triangulação de dados, conforme demonstrou o Quadro 7, foi possível perceber que empresas com o uso industrial mais intensivo, maior número de funcionários, em suma, e com uma complexidade estrutural tendem a aderir a maiores controles gerenciais e por consequência a algumas técnicas de monitoramento externo como a engenharia reversa, *Mark-up reverso*, *Benchmarking* e outras de uma forma contínua. Percebe-se que, o posicionamento das empresas ainda destacasse como sendo de pouco uso dos métodos enfatizados pela literatura, isso se dá pelas dificuldades em acessar dados externos, bem como a não divulgação pública de informações da maioria dos competidores, agregada a falta de confiança e clareza nas informações coletadas, são os principais argumentos para o baixo uso.

Cabe ressaltar que as técnicas de GCE geram benefícios que vão muito além de GEC e, recomenda-se como possibilidade de estudos futuros, dadas as limitações do presente trabalho, estudar outras indústrias através de múltiplos casos em profundidade, como forma de buscar uma melhor definição dos setores que efetivamente utilizam essas técnicas e quais as suas peculiaridades do não uso desta ferramenta. Um ponto importante que também foi observado ao final da pesquisa foi que o desafio nestas abordagens de custos é entender aspectos de custos estruturais dos concorrentes de forma obter um cenário completo intra-firma, além da compreensão de toda a cadeia de valor das firmas concorrentes.

Além disso, ficará também como tema de proposta futura de pesquisa verificar se há uma relação positiva entre o nível percentual de custos fixos em relação ao custo total da empresa e o uso das técnicas de custos de análise dos competidores, já que quantitativamente, segmentos de mercados cujo custo variável seja superior representativamente perante o fixo tendem a ser menos complexos de compor a base de dados, já que o custo fixo acaba por não ser um diferencial figurativo neste cenário.

## REFERÊNCIAS

ALBRIGHT, T. The use of target costing in developing the Mercedes-Benz M-Class. **Strategic Cost Management**, v. 1, n. 1, p. 13-23, 1998.

BERTUCCI, C. E.; MILANI FILHO, M. A. F. Análise de custo de competidores em tomadas de preço: estudo de caso em uma empresa multinacional. **17º Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte: ABCustos, p. 1-15, 2010.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES). **Carta Circular Nº 10/2010**, Normas relativas ao porte das beneficiárias. São Paulo, 2010.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 2, n. 3, p. 167-175, 2005.

CASELLA, B. **Análise de custos de concorrentes**: estudo exploratório - no setor de celulose e papel (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Cost analysis outside the organization. **Cost Management**, v. 18, n. 3, p. 1-4, 2004.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Extra-organizational cost analysis. **Management Accounting**, v. 80, n. 1, p. 14-15, 1998.

DATTAKUMAR, R.; JAGADEESH, R. A review of literature on benchmarking. **Benchmarking: An International Journal**, v. 10, n. 3, p. 176-209, 2003.

ENRIQUEZ, M. G.; VASCONCELLOS, M. A. S. **Fundamentos da Economia**. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

FRIEDRICH, L. G.; SOUZA, M. A. Análise da utilização de custo de concorrentes: um estudo em empresas do segmento metal mecânico do RS. **XIV Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, São Paulo, p. 1-16, 2014.

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

GORDON, I. H. **De olho na concorrência**: como vencer a batalha por mercados e clientes. São Paulo: Futura, 2004, 525 p.

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

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

HARRINGTON, H. J. Reverse Engineering: Getting to Know the Competition. **International Journal of Strategic Cost Management**, v. 1, n. 3, p. 25-35, 1999.

HEINEN, C.; HOFFJAN, A. The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting. **JAMAR**, v. 3, n. 1, p. 17-34, 2005.

HESFORD, J.W. **Determinants of the use of competitor's accounting information by competitive intelligence professionals**. Los Angeles: University of Southern California, 1998, 163 p.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Relevance lost**: the rise and fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987, 269 p.

JONES, L. Competitor cost analysis at Caterpillar. **Management Accounting**, v. 70, n. 4, p. 32-38, 1988.

KAHANER, L. **Competitive Intelligence**. New York: Simon & Schuster, 1996, 304 p.

KOTLER, P. **Administração de Marketing**: análise, planejamento, implantação e controle. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998, 798 p.

LAZZARINI, S. G.; ARTES, R.; MOURA, M.; FUKUDA, F. R. Inteligência competitiva em ação: métodos para estimar e analisar reações de competidores. **Insper**, p. 2-20, 2007.

LEE, P. M. Keeping your ear to the ground: how competitive intelligence can help you beat the competition. **Small Business Reports**, v. 15, n. 5, p. 27-37, 1990.

PORTER, M. E. **Competitive Advantage**: creating and sustaining superior performance. New York, Free Press, 1998, p. 559.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese de Doutorado em Contabilidade – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROCHA, W.; CARNEIRO, C. M. B.; ARAÚJO, O. C. **Análise de custos dos concorrentes**: proposta de um modelo de relatório para análise do posicionamento estratégico. Trabalho apresentado no VII Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos. Campinas, Unicamp, 2000.

SIMMONDS, K. Strategic management accounting. **Management Accounting**, v. 59, n. 4, p. 26-29, 1981.

SOMAYA, D.; WILLIANSO, I. O. Rethinking the 'war for talent'. **MIT SLOAN Management Review**, v. 49, n. 4, p. 29-34, 2008.

SOUZA, M. A.; MARENGO, S. T.; JAROSSEKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012.

SUBRAMANIAN, R.; ISHAK, S. T. Competitor analysis. Practices of US companies: an empirical investigation. **Management International Review**, v. 38, n. 1, p. 7-23, 1998.

VALENTIM, M. L. P. Inteligência competitiva em organizações: dado, informação e conhecimento. **DataGramZero - Revista de Ciência da Informação**, v. 3, n. 4, 2002.

VALENTIM, M. L. P.; CERVANTES, B. M. N.; CARVALHO, E. L.; GARCIA, H. D.; LENZI, L. A. F.; CATARINO, M. E.; TOMAÉL, M. E. O processo de inteligência competitiva em organizações. **DataGramZero - Revista de Ciência da Informação**, v. 4, n. 3, 2003.

WARD, K. Accounting for marketing strategies, in DRURY, C., **Management Accounting Handbook**, Oxford, Butterworth-Heinemann, p. 154-172, 1992.

YIN, R. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Data recebimento do artigo: 19/05/2014  
Data do aceite de publicação: 10/06/2014