



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

**Análise da Utilização de Custo de Concorrentes: um estudo em empresas do
segmento metal mecânico do RS**

LAERCIO ROGERIO FRIEDRICH

Universidade de Santa Cruz do Sul

MARCOS ANTONIO DE SOUZA

Universidade do Vale do Rio dos Sinos

**Análise da Utilização de Custo de Concorrentes: um Estudo em
Empresas do Segmento Metal Mecânico do RS**

RESUMO

O objetivo do artigo é identificar o conhecimento e o uso de técnicas de análise de custos de concorrentes por empresas do segmento metal mecânico do Rio Grande do Sul. As técnicas de análise de custos de concorrentes, emergem do entendimento da estratégia competitiva, dos elementos que compõem a concorrência em suas várias dimensões, inserindo-se no contexto da gestão estratégica de custos. Trata-se de um estudo exploratório com abordagens descritiva e quantitativa. Os dados foram obtidos por questionários respondidos por 43 empresas localizadas nos Vales do Rio Pardo, Vale do Taquari e Serra Gaúcha, no estado do RS. Para tratamento dos dados utilizou-se a estatística descritiva e a análise de componentes principais. Os achados da pesquisa indicam que as principais fontes de informações sobre os concorrentes utilizadas pelas empresas são os clientes, o pessoal da área comercial e os fornecedores. Os resultados evidenciam também que das 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. Os elementos porte e posicionamento estratégico não representaram fatores contingências a utilização da análise de custos de concorrentes. As análises permitiram ainda agrupar as práticas em três componentes, o que pode facilitar a aplicação das técnicas por parte das empresas, bem como faz emergir a possibilidade da construção de uma teoria diferente daquela até então conhecida. Como limitações identificou-se a escassa literatura sobre o tema, tanto internacional como nacional, bem como a amostra utilizada que foi composto por um único segmento industrial e de uma região específica, não permitindo a generalização dos resultados.

1 INTRODUÇÃO

As empresas, de forma abrangente, buscam conquistar - vantagem sustentável em relação a seus concorrentes, por meio da criação e alcance de estratégias competitivas. Estratégia competitiva pode ser traduzida através da criação e escolha de um conjunto de atividades para criação valor ao negócio (Porter, 1996). A concorrência é uma característica de mercado e decorre da ação de empresas rivais, denominadas competidoras ou concorrentes, que disputam os mesmos clientes, consumidores, fornecedores e outras fontes de recursos (Bertucci & Milani Filho, 2010). Conhecer este ambiente e seus elementos torna-se fator relevante.

A análise de custos de concorrentes e práticas respectivas, abordada em alguns casos na literatura internacional também como contabilidade focada nos concorrentes (CFA) é objeto de estudo por Simonds (1981), Jones (1988), Guilding (1999) e Hesford (2008), dentre outros. Na literatura nacional, há poucas pesquisas sobre o tema. Entre 2004 e 2012, em periódicos nacionais e dissertações de mestrado foram identificados nove estudos, que versam principalmente sobre as técnicas de análise de custos de concorrentes, são eles Guerra (2004), Bartz, Staudt e Souza (2005), Casella (2008), Santos (2010), Costa (2011), Bertucci e Filho (2010), Santos e Rocha (2010), Souza, Jaroskeski e Marengo (2012) e Costa e Rocha (2012).

O objetivo do estudo é identificar como as técnicas de análise de custos de concorrentes são tratadas pelos gestores de empresas do setor metal mecânico do Rio Grande do Sul. Assim, o objetivo está em identificar quais técnicas são conhecidas e utilizadas pelas empresas pesquisadas para analisar o custo de seus concorrentes, baseado nas técnicas já identificadas na literatura, bem como outras possíveis formas existentes utilizadas pelas empresas. Busca-se, ainda de forma complementar, identificar a confiabilidade dos gestores em relação a suas informações internas de custos, as fontes de obtenção das informações sobre os concorrentes e os fatores condicionantes para sua utilização.

O estudo propõe-se a trazer contribuições ao tema, no que se refere a compreender como as técnicas de análise de custos de concorrentes são conhecidas e utilizadas em empresas do ramo metal mecânico, agregando elementos aos estudos nacionais desenvolvidos e avançando nos conceitos identificados na literatura internacional.

Além desta introdução, o artigo apresenta o referencial teórico sobre o tema, as principais características metodológicas do estudo, a apresentação e análise dos dados e a conclusão. O estudo finaliza com a apresentação das obras utilizadas no seu desenvolvimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Estratégia Competitiva

A competição existente entre as empresas orienta a necessidade de que elas busquem a utilização de ações diferenciadas perante os concorrentes. A implementação de estratégias adequadas pelas organizações pode proporcionar às mesmas uma melhoria de sua capacidade competitiva e sustentabilidade. Para Chandler (1962) a estratégia pode ser definida como a determinação de metas e objetivos básicos de longo prazo, delineando o caminho de um empreendimento e a adoção de cursos de ação e alocação dos recursos necessários para atingi-los.

As estratégias são empregadas pelas organizações com o objetivo da obtenção de vantagem competitiva sustentável (Barney, 1991). Apesar da implantação de estratégias

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

melhorarem a eficiência organizacional, existe uma distinção entre esses dois conceitos. De acordo com Porter (1996), a eficiência organizacional é o resultado da realização de atividades semelhantes, mas feitas da melhor forma por parte da organização em relação aos concorrentes, ao passo que a estratégia representa a criação de uma posição única e valiosa que engloba um conjunto diferente de atividades. A criação dessa posição pode ser compreendida pelo que Barney (1991) chama de vantagem competitiva sustentável, que ocorre quando a empresa implanta uma estratégia de criação de valor que não pode ser realizada por outros competidores, ou quando esses concorrentes não são capazes de obter seus benefícios.

A busca da vantagem competitiva leva a abordagem das três estratégias genéricas: liderança no custo total, diferenciação e enfoque (Porter, 1989), as duas primeiras focadas em como competir, e a terceira em onde competir. Através da diferenciação da percepção de valor pelo cliente (superior ao da concorrência) ou da liderança através dos custos (inferiores ao da concorrência). A utilização da gestão de custos no contexto estratégico pode ser uma das melhores decisões na sustentação da vantagem competitiva. Contudo, a decisão sobre qual posicionamento estratégico a empresa deve vir a adotar, tem estreita relação com a análise do custo de concorrente, uma vez que, dependendo do enfoque estratégico adotado, poderá haver reflexos na utilização das técnicas de análises.

2.2 Caracterização de Concorrentes

Os recursos pelos quais os concorrentes competem, não ficam limitados apenas em termos de menor custo do produto, maior qualidade e melhores prazos de entrega, mas em todas as variáveis estratégicas (Bromwich, 1990). A concorrência é uma característica de mercado decorrente da ação de empresas rivais, denominadas competidoras ou concorrentes (Bertucci & Milani Filho, 2010), sendo importante conhecê-los em todas as dimensões, conforme pode ser observado na Tabela 1. Krzyżanowska e Tkaczyk (2013) destacam que é condição fundamental no desenvolvimento de estratégias para orientação do concorrente, identificá-los com precisão.

O conteúdo da Tabela 1 apresenta os aspectos que a empresa deve identificar sobre seus concorrentes, e de alguma forma obter as informações para a elaboração de suas estratégias. O primeiro passo é saber quem são eles. Kotler (2000) destaca que é relevante que a empresa identifique outras empresas que fabriquem o mesmo produto, e que verifique também se atendem as mesmas necessidades do consumidor.

Nota-se pela Tabela 1 que a análise inicia-se pela necessidade de identificar quem são os concorrentes, quais seus os objetivos, bem como seus pontos fortes e fracos. Kotler (2000) menciona que cada concorrente na verdade persegue um composto de objetivos, podendo ser eles vinculados à rentabilidade, crescimento na participação do mercado, liderança em serviços, dentre outros aspectos. Também é preciso conhecer os concorrentes por meio da identificação de suas estratégias, objetivos, forças e fraquezas. Isso permite verificar seu grau de satisfação e estimar padrões de reação a diferentes contextos.

Tabela 1 Caracterização de concorrentes

Dimensão	Exemplos de características
Quem são?	Porte, segmento de atuação.
Quais seus objetivos?	Mercados, produtos.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Quais suas forças e fraquezas?	Qualidade, atendimento, serviços agregados.
Quais suas estratégias?	Diferenciação ou custo.
Quais seus padrões de reação?	Crises, recessos

Fonte: Adaptado de Kotler (2000)

Uma das primeiras etapas para enfrentar o desafio de superar a concorrência é compreender o que impulsiona o seu sucesso (Barkin, Hertzell & Young, 1995). Para busca de informações sobre concorrentes, a empresa deve valer-se de um sistema de inteligência competitiva que, conforme (Teo & Choo, 2001), é um processo que consiste em saber o que a concorrência está fazendo e ficar um passo à frente deles, reunindo informações sobre eles e, de preferência, aplicando-o ao planejamento de curto e longo prazo.

2.3 Gestão Estratégica de Custos

A gestão estratégica de custos (GEC) tem como uma de suas principais características extrapolar o ambiente interno da empresa como fonte de análise, abarcando todo o sistema que a envolve. Em umas das abordagens presentes na literatura, Johnson e Kaplan (1987), indicam que a GEC teve sua origem na perda da competitividade das empresas americanas, e em críticas sobre a visão tradicional da contabilidade de custos. A teoria sobre a GEC emerge a partir de tentativas em determinar as propriedades da estrutura de custos, que são necessárias para que as estratégias de preço e volume de venda das empresas sejam sustentáveis em face a concorrência potencial. Essas informações de custo é necessária para que as empresas determinem sua estratégia no mercado e para que tal estratégia seja sustentável (Bromwich, 1990). A GEC resume-se em utilizar da análise de custos com o fim de desenvolver estratégias para conquistar e manter a vantagem competitiva (Casella, 2008).

Para as empresas manterem-se competitivas, não é mais suficiente somente o uso da tradicional forma isolada de gestão dos fatores internos que impactam nos custos. É necessário, também, que elas analisem o ambiente externo no qual estão inseridas. Esse processo objetiva a busca de oportunidades que possibilitem redução de custos, acesso a novas tecnologias, melhorias de processos, iniciativas que proporcionam inovações e conquista de novos mercados, busca-se com isso melhorar a capacidade competitiva (Shank & Govindarajan, 1997). Nesse novo contexto e no âmbito da GEC, a análise de custos de concorrentes tem papel relevante na formulação das estratégias da organização.

2.4 Análise de Custos de Concorrentes

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

O objetivo da análise de custos de concorrentes é construir uma base de dados sobre os concorrentes, a ser constantemente atualizada a fim de identificar potenciais vantagens competitivas sustentáveis (Ward, Hewson & Srikanthan, 1992). Isso está alinhado a Porter (1980), que sugere que a análise da concorrência é fundamental para a busca da vantagem competitiva, uma vez que estes dados podem permitir que a empresa tenha condições de

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

desenvolver estratégias pró ativas, antevendo o que o mercado vem fazendo. A literatura sobre análise de custos de concorrentes apresenta no transcorrer do tempo vários autores que abordaram o tema, conforme apresentado na Tabela 2.

Tabela 2 Estudos sobre a análise de custos de concorrentes

Autores	Principais abordagens
Simmonds (1981)	Coletou informações sobre a contabilidade gerencial de uma empresa e os seus concorrentes para uso no desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócios.
Simmonds (1982)	Abordou a contabilidade gerencial com ênfase a estratégia de preços com relação a concorrências.
Simmonds (1986)	Abordou a mensuração contábil com base na posição competitiva, onde a receita de venda de um concorrente é talvez o mais importante de todos os indicadores competitivos.
Jones (1988)	Discutiu as vantagens de se estimar os custos dos concorrentes como forma de melhorar a eficácia da própria organização.
Moon e Bates (1993)	Desenvolveram a estrutura CORE (<i>Context, Overview, Ratios, Evaluation</i>) como apoio para interpretar as demonstrações financeiras visando às análises.
Subramanian e Ishak (1998)	Identificar em empresas norte americanas quais eram as informações sobre concorrentes que os gestores consideravam prioritárias.
Guilding (1999)	Buscou sintetizar e listar as práticas de CFC identificadas na literatura.
Heinen e Hoffjan (2005)	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.
Anderson e Guilding (2006)	Descreveram seis critérios que podem ser usando para avaliar a análise de concorrentes.
Hesford (2008)	Investigou o uso da informação contábil dos concorrentes por indivíduos que atuam em inteligência competitiva.
Casella (2008)	Identificou a interligação entre a gestão estratégica de custos e a Inteligência competitiva, e onde a análise de custos de concorrentes de encontra.
Bertucci e Milani Filho (2010)	Descreveu o modelo de análise de concorrentes adotado para tomadas de preços.
Santos (2010)	Sistematizou o conhecimentos sobre análise de custos de concorrentes e investigou a realidade das práticas em empresas.
Costa (2011)	Identificou as elementos caracterizadores dos fatores determinantes de custos em empresas produtoras do setor de eletrônicos no Brasil.

Fonte: Autores citados

Como pode ser observado na Tabela 2, o tema vem sendo abordado desde Simmonds (1981, 1982, 1986), sendo este considerado um dos seus autores seminais. Outras contribuições relevantes foram desenvolvidas por Guilding (1999), que além da discussão sobre a contabilidade focada nos concorrentes (CFA), traz três fatores contingências que foram encontrados e desempenham papéis significativos relacionados ao uso da CFA e cuja relevância é percebida: tamanho da empresa, estratégia competitiva e missão estratégica.

Estes três fatores de Guilding (1999) fazem emergir a necessidade da inserção na discussão do tema, a teoria da contingência, que afirma que características empresariais precisam se adequar ao nível de variáveis contingências, a fim de ter um desempenho superior. Essa adaptação organizacional ocorre quando uma organização provoca mudanças em suas características, em função de mudanças no ambiente (Donaldson, 2012). A teoria considera que uma gestão está sujeita a várias restrições internas e externas, e estas podem

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

influenciar o desempenho de uma organização (Ganescu, 2012). A otimização da estrutura varia diretamente com os fatores contingenciais, sendo eles a estratégia, o tamanho, o grau de disponibilidade ao risco e incerteza, a tecnologia, entre outros (Donaldson, 2012). Considerando que a análise de custos de concorrentes trabalha em um ambiente composto por um conjunto de variáveis contingências internas e externas, -, estão direcionadas a estratégia e porte, e que estas podem em certa medida influenciar no desempenho, conhecê-las e utilizá-las pode contribuir no sucesso da organização.

A análise de custos de concorrentes representa uma forma eficaz de verificar se a companhia utiliza-se de uma estrutura de custos competitiva ao se comparar com a estrutura de seus concorrentes (Casella, 2008). Identificar os principais fatores determinantes de custos em um dado setor ou empresa pode indicar caminhos para melhorar os sistemas de inteligência competitiva e refinar as análises de concorrência no que tange aos custos. Pode, também, ajudar empresas que ainda não possuem um sistema para coleta de dados e informações sobre concorrentes a desenvolver um sistema para si, principalmente no que tange às práticas de custos (Costa, 2011). CFA apresentada por Guilding (1999) utiliza-se de várias práticas de análises de concorrentes, utilizadas no âmbito da GEC -As principais práticas identificadas na literatura são apresentadas na Tabela 3.

Tabela 3 Práticas de análise de custo de concorrentes

Prática	Aplicação
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 e de tecnologia e design de produtos. Observação física, fornecedores, clientes e principalmente ex-funcionários de concorrentes (Guilding, 1999).
Acompanhamento da posição competitiva	Analisa a posição do concorrente perante a indústria e das tendências em relação a vendas, participação no mercado, custo unitário e retorno sobre as vendas (Heinen & Hoffjan, 2005).
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).
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 & Govindarajan, 1997).
Precificação estratégica	Análise dos fatores estratégicos no processo decisório dos preços. Estes fatores podem incluir: reação dos preços do concorrente, elasticidade dos preços de mercado, crescimento, economias de escala e experiência (Simmonds, 1982; Jones, 1988).
Engenharia Reversa	Processo de exame do produto do concorrente e visa identificar os componentes e processo de produção utilizados para estimar o custo do produto (Chikofski & Cross, 1990); (Samuelson & Schotchmer, 2002); (Hoffjan & Heinen, 2005); (Bartz, Staudt & Souza, 2005).
Mark up reverso	Uso do preço de venda de um produto do concorrente para chegar ao seu custo. Alguns componentes do preço são identificáveis (tributos, matéria-prima e processo de produção), enquanto outros itens como margem e custos fixos são de difícil identificação (Bonassoli, 1993).
Benchmarking	Processo contínuo de busca de informações sobre o concorrente e de outras empresas - do mercado e possibilita a comparação dos melhores processos e práticas utilizadas. Inclui o uso de informações não financeiras, em alguns casos é tratada como uma forma independente de analisar o concorrente (Kotler, 2000; Costa, 2010).

Fonte: Autores citados

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Não há unanimidade na determinação fixa sobre quais práticas devem ser utilizadas nos diversos contextos, bem como no seu entendimento na literatura. A aplicabilidade das técnicas apresenta limitações de entendimento e, sobretudo, no que tange a disponibilidade das informações por parte das empresas sobre seus concorrentes, visto que em grande parcela trata-se de informações estratégicas.

2.5 Estudos Relacionados

Para compilação de alguns dos principais estudos relacionados ao tema foi feita a descrição apresentada na Tabela 4. Primeiramente de três estudos internacionais e na sequência quatro estudos nacionais, procurando identificar fatores comuns entre eles.

Tabela 4 Estudos internacionais e nacionais sobre análise de custo de concorrentes

Autor	Abordagens
Guilding (1999)	Estudo feito em 112 empresas na Nova Zelândia, visando sintetizar as práticas de CFC identificadas na literatura. O autor propôs quatro fatores (missão estratégica, estratégia competitiva, porte e tipo de empresa) que podem afetar a taxa de adoção e a percepção do auxílio sobre as práticas. A prática mais observada foi a do acompanhamento da posição competitiva.
Heinen e Hoffjan (2005)	Identificaram correlação positiva entre desempenho da empresa e utilização da análise do custo de concorrentes. É um experimento formado por meio de jogos de negócios. Identificam não haver muitos estudos que tratam da importância da análise do custo de concorrentes. A análise de custos de concorrentes pode ser um importante instrumento para manter ou ganhar vantagem competitiva; seu conhecimento permite antecipar comportamentos futuros.
Hesford (2008)	Entrevistou 23 pessoas envolvidas com inteligência competitiva (IC), selecionadas de forma aleatória a partir de 16 indústrias. Identificou que quanto mais a organização é voltada ao mercado e desenvolvida a área de IC mais são usadas informações contábeis para estimar custo dos concorrentes.
Costa (2010)	Enviando questionário para 250 das 500 maiores empresas constantes na Revista Exame Melhores & Maiores de 2008 e obteve 44 respostas. A informação mais utilizada é o preço de venda do concorrente.
Bertucci e Milani Filho (2010)	Descreveu modelo de análise de concorrentes adotado para tomadas de preços por empresa que produção por encomenda. Demonstra que tal abordagem é factível e permite aos gestores entender as vantagens competitivas da empresa sobre seu competidor e a direcionar suas ações sobre os apropriados elementos de custos.
Santos e Rocha (2010)	Estudo em uma empresa multinacional no Brasil. Destacam-se: a) faz uso e percebe utilidade no acompanhamento da posição competitiva do concorrente com base em demonstrações contábeis publicadas; (b) não faz uso e não percebe utilidade no custeio estratégico e na avaliação dos custos dos concorrentes (c) - atribui valor às práticas de CFC das quais se utiliza; (d) principal motivo para não utilizar a engenharia reversa é a questão legal.
Souza, Jaroseski e Marengo (2012)	Identificar a adoção de práticas de análise externa de custos em nove empresas da Região da Serra Gaúcha. As mais indicadas pelas empresas foram: engenharia reversa, <i>mark up</i> reverso, sistema de informações e análise da cadeia de valor.

Fonte: Autores citados

Como pode ser verificado nos estudos apresentados, a maioria ainda trata de tentativas de melhor entender como a análise de custos de concorrentes é utilizada e pode trazer benefícios para as organizações, bem como quais fatores impedem sua utilização. As práticas

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

sintetizadas por Guilding (1999) acabam perpassando na maioria dos estudos, com algumas variações, como é o caso da engenharia reversa que no estudo não foi utilizada. Hesford (2008) traz a discussão do tema inteligência competitiva no contexto da análise de custo de concorrentes. Em alguns estudos, como de Santos e Rocha (2010), os resultados foram comparados ao estudo de Guilding (1999), e outros, como de Souza, Jaroskeski e Marengo (2012), foram identificadas quais as práticas mais assinaladas pelas as empresas.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Trata-se de um estudo exploratório com abordagem quantitativa. Essa abordagem metodológica apresenta três características principais, ou seja, envolve a coleta de informações através de questionários estruturados, é predominantemente um método quantitativo e estruturado através de uma amostra selecionada (Malhotra & Grover, 1998).

A natureza da pesquisa enquadra-se como descritiva (Gil, 2008), pois seu foco é descrever o fenômeno investigado como ele se encontra no ambiente, no caso a utilização das práticas de análise de custos de concorrentes por empresas do ramo metal mecânico do Rio Grande do Sul. A amostra foi selecionada por conveniência e facilidade de acesso do pesquisador. Classifica-se, portanto, como não probabilística.

Os respondentes são diretores, gerentes ou supervisores com atuação direta na gestão administrativa das empresas. A classificação adotada na pesquisa quanto ao porte dos pesquisados, é a definida pelo BNDES, onde microempresas são aquelas com receita bruta anual de até R\$2,4 milhões, pequena empresa, até R\$16 milhões, média empresa até R\$90 milhões, média grande empresa até R\$300 milhões e grande empresa acima de R\$300 milhões. Os perfis das 43 empresas participantes são as seguintes.

Tabela 5 Porte das empresas pesquisadas

Porte	Ocorrências	Representatividade
Microempresa	18	42%
Pequena empresa	18	42%
Média empresa	3	7%
Média grande empresa	3	7%
Grande empresa	1	2%

Fonte: Dados da pesquisa

Para coleta de dados foi elaborado um questionário de pesquisa, cujas questões foram definidas considerando principalmente os conceitos de Guilding (1999), Hoffjan e Heinen (2005) e Hesford (2008). Com afirmações estruturadas, utilizando-se a escala do tipo *Likert* de seis posições (1:equivalente a discordo totalmente; 5 concordo totalmente). A posição 6 equivale a NS (não sei). Primeiramente foi realizado um pré-teste com três gestores de empresas que atuam no ramo metal mecânico. Nesta etapa foi identificada a necessidade de ajustar as descrições de várias práticas de análise visando facilitar a compreensão dos respondentes. Além disso, houve também a recomendação de questões repetitivas e/ou de duplo sentido. Após esse processo o questionário foi disponibilizado de forma eletrônica para aquelas empresas que aceitaram participar de pesquisa.

A análise dos dados foi feita por meio da estatística descritiva, sendo realizadas análises quantitativas, como o cálculo das médias, mediana, desvio padrão, coeficiente de variação e

coeficiente de correlação entre as variáveis testadas (práticas de análises de custos de concorrentes, porte da empresa e o posicionamento estratégico). Também foi feito o teste *t* de Student e a análise de componentes principais. As análises foram desenvolvidas com o apoio do SPSS versão 20.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização da Amostra

As empresas objeto do estudo caracterizam-se por serem indústrias do setor metal mecânico, um segmento industrial de alta representatividade na economia Brasileira, com 35,2% do PIB Industrial. No estado do Rio Grande do Sul este segmento é marginalmente maior, representando 37,6% do PIB Industrial do estado (Morais, 2010). Quanto ao posicionamento estratégico, 66,7% da amostra se declararam optar por diferenciação, 20% liderança em custos. Outros 13,3% não possuem um posicionamento claramente definido. Em relação ao porte, 80% foram consideradas micro ou pequenas empresas, e 20% como empresas de médio e grande porte. Os respondentes ocupam cargos de gestão dentro das empresas, sendo diretores, gerentes ou supervisores. Em 93% dos casos apresentam formação superior, em 20,9% inclusive com pós graduação ou mestrado.

As informações internas sobre a gestão de custos das empresas são consideradas pela literatura um fator importante, por isso foram identificados dois aspectos que tratam da qualidade e confiabilidade. O primeiro para saber se de fato as informações demonstram a realidade da empresa e o segundo se as informações são aquelas necessárias para tomada de decisão. Em uma escala de 1 a 6, no que se refere aos dois aspectos, a média ponderada dos respondentes foi de 3,12 pontos para ambos os itens. O desvio padrão apresentou variação de 1,42 na análise da qualidade das informações e 1,37 na confiabilidade, o que deixa a média ponderada da segunda informação um pouco mais confiável, conforme evidenciado na Tabela 6.

Tabela 6 Qualidade e confiabilidade das informações internas de custos

	Qualidade das informações	Confiabilidade das informações
Média ponderada	3,12	3,12
Desvio padrão	1,42	1,37

Fonte: Dados da pesquisa

Antes de verificar as práticas de análise custos de concorrentes, foram identificados quais são atualmente as fontes de informações sobre concorrentes que as empresas utilizam. Os resultados são apresentados na Tabela 7, que segue na sequência.

Tabela 7 Fonte de informações sobre concorrentes

Fonte de informações	% Ocorrência
Clientes	93,3
Pessoal próprio da área comercial	60,0
Fornecedores	53,3
Internet	40,0
Associações/Sindicatos	13,3
Distribuidores	13,3
Publicações especializadas	13,3

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Ex-funcionários de concorrentes	6,7
Publicações do Governo	6,7
Relatórios financeiros dos concorrentes	6,7
Empresas terceirizadas	0,0

Fonte: Dados da pesquisa

Constatou-se que a principal fonte de informações sobre os concorrentes são os clientes, com ocorrência em 93,3% dos casos, seguido do pessoal da área comercial e fornecedores com 60,0% e 53,3% respectivamente. O uso da internet como fonte também é expressivo, apesar de menor que os anteriores, situado em 40%. Dados divulgados pelo Governo, relatórios financeiros, empresas terceirizadas e ex-funcionários tiveram uma baixa utilização. Outras fontes de informações além das questionados não foram identificadas. Quando questionados se possuem na empresa uma metodologia definida para analisar seus concorrentes, apenas 20% declarou que sim, logo, 80% da amostra, não possui um método definido para analisar o custo de seus concorrentes.

4.2 Práticas de Análise de Custos de Concorrentes

As práticas de análise de custos de concorrentes apresentadas na Tabela 3, foram identificadas primeiramente quanto ao nível de conhecimento delas pelos gestores das empresas pesquisadas. Dessa forma, com base neste nível, usando uma escala atribuindo notas de grau 1 a 6 (1:desconheço totalmente; 5:conheço totalmente), sendo a posição 6 equivalente a NS (Não sei) foi possível identificar a média ponderada, a mediana, o desvio padrão e o coeficiente de variação. Das práticas pesquisadas os resultados apurados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 Nível de conhecimento sobre práticas de análise de custo de concorrentes

Prática Avaliada	Média ponderada	Mediana	Desvio padrão	Coeficiente de variação
Engenharia reversa	2,74	3,00	1,59	0,58
Precificação estratégica	2,46	3,00	1,08	0,44
Avaliação do custos dos concorrentes	2,30	2,00	0,89	0,38
<i>Benchmarking</i>	2,28	2,00	1,33	0,58
Custeio estratégico	2,07	2,00	1,16	0,56
Acompanhamento da posição competitiva	2,05	2,00	1,04	0,51
<i>Mark up</i> reverso	2,05	2,00	1,17	0,57
Avaliação das demonstrações contábeis	1,91	1,00	1,39	0,73
Se CV < 0,40 = média ponderada				
Se CV > 0,40 = mediana				

Fonte: Dados da pesquisa

Evidencia-se na Tabela 8, com base na média ponderada, que a engenharia reversa é a prática indicada mais conhecida pelos gestores, com uma média de 2,74, seguida da precificação estratégica com 2,46. Em contraponto, a prática com menor nível de conhecimento pelos gestores é a avaliação das demonstrações contábeis com média de 1,91. Os indicadores de mediana e coeficientes de variação apresentam-se consistentes aos demais para as práticas citadas. O desvio padrão mostra a dispersão existente em relação a média,

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

para este estudo a engenharia reversa e a avaliação das demonstrações contábeis foram as que apresentaram maior índice de dispersão.

Depois de identificado o conhecimentos dos gestores, foi mensurado o nível de utilização efetiva das práticas de análise do custo de concorrentes. Da mesma forma, com base no nível de utilização de cada uma das práticas, usando a mesma escala, chegou-se aos seguintes resultados.

Tabela 9 Nível de utilização da análise de custo de concorrentes

Prática avaliada	Média ponderada	Mediana	Desvio padrão	Coefficiente de variação
Acompanhamento da posição competitiva	3,07	3,00	1,22	0,39
Engenharia reversa	2,77	3,00	1,21	0,44
Avaliação do custos dos concorrentes	2,70	3,00	1,39	0,52
Precificação estratégica	2,67	3,00	1,25	0,47
<i>Mark up</i> reverso	2,60	2,00	1,47	0,56
Custeio estratégico	2,19	2,00	1,38	0,63
<i>Benchmarking</i>	2,14	2,00	1,30	0,61
Avaliação das demonstrações contábeis	1,93	1,00	1,28	0,66

Fonte: Dados da pesquisa

Pelos dados da Tabela 9 é possível identificar que a prática mais utilizada pelas empresas pesquisadas é o acompanhamento da posição competitiva, com média de 3,07, seguida da engenharia reversa com 2,77. As práticas de avaliação das demonstrações contábeis e *benchmarking* aparecem como sendo as de menor utilização, com média ponderada de 2,14 e 1,93 respectivamente.

Na comparação das médias de conhecimento e utilização, apresentada na Tabela 10, por meio do teste *t* de *Student*, é possível verificar se existe correlação entre as práticas avaliadas, identificando se níveis diferentes de conhecimento interferem na utilização delas.

Tabela 10 Comparação entre o conhecimento e a utilização

Prática avaliada	Conhecimento (média ponderada)	Utilização (média ponderada)	Varição entre as médias
Avaliação dos custos dos concorrentes	2,30	2,70	0,40
Acompanhamento da posição competitiva	2,05	3,07	1,02
Avaliação das demonstrações financeiras	1,91	1,93	0,02
Custeio estratégica	2,07	2,19	0,12
Precificação estratégica	2,46	2,67	0,21
Engenharia reversa	2,74	2,77	0,03
<i>Mark up</i> reverso	2,05	2,60	0,55
<i>Benchmarking</i>	2,28	2,14	0,14
Média Geral	2,20	2,50	0,30
Correlação (r)		0,391	

Fonte: Dados da pesquisa

Considerando um nível de significância de 5% e poder de resposta de 95%, o resultado do teste *t* foi de 0,39, o que evidencia uma correlação moderada entre o conhecimento e a utilização das práticas. Dados os resultados já apresentados, e verificando que em

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

determinadas práticas não há variação significativa, foi feita a análise de componentes principais, procurando estratificar as práticas, agrupando-as com base em componentes. Os resultados são apresentados na Tabela 11.

Tabela 11 Análise de componente principais

Component	Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3,833	47,918	47,918
2	1,384	17,295	65,213
3	1,219	15,233	80,446

Fonte: Dados da pesquisa

A análise foi feita com base nas oito práticas testadas, relativamente ao seu nível de utilização pelas empresas. Os resultados evidenciam que é possível que seja feito um agrupamento em três componentes, ou grupos distintos, que juntos conseguem explicar 80,4% da práticas. O Detalhamento de cada um dos componentes é apresentado na Tabela 12.

Tabela 12 Compilação das práticas pela análise de componentes

	Component		
	1	2	3
Avaliação do custo dos concorrentes		,864	
Acompanhamento da posição competitiva	,398	,784	
Avaliação das demonstrações contábeis			,883
Custeio estratégico	,698	,335	,332
Precificação estratégica	,891		
Engenharia reversa	,845		
Mark up reverso	,918		
Benchmarking	,740		-,414

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se verificar a possibilidade de agrupar as práticas de custeio estratégico, precificação estratégica, engenharia reversa, *mark up* reverso e *benchmarking* em um primeiro grupo; no segundo as práticas de avaliação do custo dos concorrentes e acompanhamento da posição competitiva; no terceiro grupo apenas a avaliação das demonstrações contábeis. Desta forma, das oito práticas de análise de custos de concorrentes inicialmente identificadas, os resultados indicam uma tendência para agrupá-las em apenas três práticas, representadas em cada um dos componentes.

4.4 Discussão dos Resultados

Dentre as práticas de análises de custos de concorrentes pesquisadas, aquela que apresentou ser mais utilizada é a do acompanhamento da posição competitiva, divergindo com o resultado identificado por Souza, Jaroski e Marengo (2012), que identificou a prática da engenharia reversa. Contudo, confirmou o que Guilding (1999) identificou como a de maior observação.

O estudo de Guilding (1999) também identificou que há correlação entre as práticas de análise de custos de concorrentes e a posição competitiva, missão estratégica e o porte da empresa, demonstrando que as mesmas apresentam fator de contingência ao estudo. De forma

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

comparativa, foi feito o cálculo do coeficiente de correlação (r), testando primeiramente os resultados com base no conhecimento sobre as práticas de análise versus o posicionamento estratégico e, após, as práticas com o porte das empresas (Tabela 13).

Tabela 13 Correlação entre a utilização das práticas e as variáveis

	Posicionamento Estratégico	Porte
Correlação (r) com as práticas	0,63	0,12
0.70 para mais ou para menos indica uma forte correlação. 0.30 a 0.7 positivo ou negativo indica correlação moderada. 0 a 0.30 Fraca correlação		

Fonte: Dados da pesquisa

Em relação ao conjunto de práticas, pode-se concluir que há uma fraca correlação entre as práticas e o porte das empresas com um resultado (r) de apenas 0,12; já em relação ao posicionamento estratégico, o resultado indica uma correlação moderada, não se confirmando o que havia sido identificado por Guilding (1999), onde as duas variáveis apresentaram correlação com as práticas.

Quanto ao porte, que apresentou mais fraca correlação, tal resultado pode ter como principal motivador o fato de que não houve uma paridade entre as empresas de portes distintos, uma vez que do total de participantes, 80% eram micro ou pequenas empresas.

5 CONCLUSÃO

O estudo possibilitou identificar o nível de conhecimento e utilização da análise do custo de concorrentes em empresas do setor metal mecânico localizadas nos Vales do Rio Pardo, Taquari e Serra Gaúcha, do Rio Grande do Sul. A média ponderada do nível de conhecimento das práticas foi de 2,20 pontos, em uma escala de 1 a 5, já o nível de utilização identificado foi de 2,50 pontos. Os resultados podem ser considerado baixos, devido a relevância desta ferramenta na gestão de custos das empresas, alcançando assim parte do objetivo do estudo.

Em relação as variáveis posicionamento estratégico e porte constatou-se correlação moderada no primeiro caso e fraca correlação no segundo em relação ao porte. O que demonstra que dado o perfil das empresas pesquisadas a utilização da análise do custo de concorrentes não apresenta limitação para uso.

Novas práticas de análise não foram identificadas como de uso abrangente, com exceção da engenharia reversa. Quanto a qualidade e confiabilidade das informações internas nas empresas, o nível identificado foi de aproximadamente 62%. As principais fontes de informações sobre concorrentes utilizadas pelas empresas foram os clientes, pessoal próprio da área comercial e fornecedores.

Quanto a necessidade de maior compreensão das práticas, o estudo demonstrou que é possível reduzir o número de práticas, agrupando em apenas três componentes o que pode facilitar a aplicação por parte das empresas, bem como faz emergir a possibilidade da construção de uma teoria diferente daquela até então conhecida.

Dadas as limitações da amostra utilizada nesta pesquisa (único segmento industrial e de uma região específica), tem-se como sugestão para estudos futuros a utilização de amostra

mais variada em diversos segmentos e de várias regiões geográficas. Acredita-se que com amostra mais robusta seja possível extrair achados e conclusões mais significativas. Sugere-se também estudos que evidenciem específicos benefícios gerados aos usuários da análise de custos de concorrentes.

REFERÊNCIAS

- Anderson, S., & Guilding, C. (2006). Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 18(3), 206-218.
- Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120.
- Barkin, T. I., Hertzell, O. S., & Young, S. J. (1995). Facing low-cost competitors: lessons from US airlines. *The McKinsey Quartel*, 4(4), 86-99.
- Bartz, D., Staudt, T., & Souza, M. A. (2005). Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos dos concorrentes. *Revista Base*, 2(3), 167-175.
- Bertucci, C. E., & Milani Filho, M. A. F. (2010). Análise de custo de competidores em tomadas de preço: estudo de caso em uma empresa multinacional. In *17 Congresso Brasileiro de Custos* (pp. 1-15). Belo Horizonte: ABCustos.
- Bonassoli, J. A. *Descobrendo o custo do concorrente*. (1993). Recuperado de www.pessoal.onda.com.br.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46.
- Casella, B. (2008). *Análise de custos de concorrentes: estudo exploratório - no setor de celulose e papel* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: chapters in the history of the American industrial enterprise*. Cambridge: MIT Press.
- Chikofsky, J. E., & Cross, J. H. (1990). Reverse engineering and design recovery: a taxonomw. *IEEE Software*, 7(1), 13-17.
- Costa, S. A. S. (2010). *Gestão externa de custos: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos* (Dissertação de Mestrado). Universidade do Vale dos Sinos, São Leopoldo.
- Costa, S. A. (2011). *Análise de custos de concorrentes: um estudo dos determinantes de custos no setor de eletroeletrônicos* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

- Costa, S. A., & Rocha, W. Determinantes de custos de concorrentes: identificação a partir de informações públicas. In *19 Congresso Brasileiro de Custos* (pp. 1-15). Bento Gonçalves: ABCustos.
- Donaldson, L. (2012). *The Contingency Theory of organizations*. London: Sage Publications.
- Ganescu, M. C. (2012). Assessing corporate social performance from a Contingency Theory perspective. *Procedia Economics and Finance*, 3(12), 999–1004.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (6a ed.). São Paulo: Atlas.
- Guerra, G. R. (2004). Sistemas de informações para análise estratégica de custos de concorrentes: um caso de hotel econômico na cidade de São Paulo. *Turismo em Análise*, 15, 42-72.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583-595.
- Heinen, K. C., & Hoffjan, A. (2005). The strategic relevance of competitor cost assessment - an empirical study regarding competitor accounting. *Jamar*, 3(1), 17-34.
- Hesford, J. W. (2008). An empirical investigation of accounting information use in competitive intelligence. *Journal of Competitive Intelligence and Management*, 4(3), 17-49.
- Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jones, L. (1998). Competitor cost analysis at Caterpillar. *Management Accounting (EUA)*, 32-38.
- Kotler, P. (2000). *Administração de marketing: a edição do milênio*. São Paulo: Prentice Hall do Brasil, 2000.
- Krzyzanowska, M., & Tkaczyk, J. (2013). Identifying competitors: challenges for start-up firms. *Journal Internacional of Management Cases*, 15(4), 234-247.
- Malhotra, M. K., & Grover, V. (1998). An assessment of survey research in POM: From constructs to theory. *Journal of Operations Management*, 16(4), 407-425.
- Moon, P., & Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*, 4(2), 139-152.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

- Morais, I. A. C. (2011). *Cadernos setoriais: metal mecânico*. Unidade de Estudo Econômicos da FIERGS. Recuperado de <http://www.fiergs.org.br/economia>.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy*. New York: Free Press.
- _____. (1989). *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. (26a ed.). Rio de Janeiro: Elsevier.
- _____. (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*, pp. 59-79.
- Samuelson, P., & Scotchmer, S. (2002). The law and economics of reverse engineering. *The Yale Law Journal*, 111(7), 1575-1664.
- Santos, R. P. (2010). *Análise dos custos concorrentes: um estudo exploratório entre teoria e prática* (Dissertação de Mestrado). Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Santos, R. S., & Rocha, W. (2010). Contabilidade focada nos concorrentes: um estudo exploratório no setor de agronegócios. In *17 Congresso Brasileiro de Custos*. pp. 1-13. Belo Horizonte: ABCustos.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *Revolução dos custos*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting (UK)*, 59(4), 26-29.
- _____. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. *Accounting And Business Research*, 12(47), 206-214.
- _____. (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20(1), 16-31.
- Souza, M. A., Marengo, S. T., & Jaroseski, S. (2012). Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. *Revista Universo Contábil*, 8(2), 43-63.
- Subramanian, R., & Ishak, S. T. (1998). Competitor analysis practices of US companies: an empirical investigation. *Management International Review*, 38(1), 7-23.
- Teo, T. S., & Choo, W. Y. (2001). Assessing the impact of using the internet for competitive intelligence. *Information & Management*, 39(1), 67-83.
- Ward, K., Hewson, W., & Srikanthan, S. (1992). Accounting for competition. *Management Accounting*, 70(2), 19-20.