

ADOÇÃO DE PRÁTICAS DE ANÁLISE EXTERNA DE CUSTOS: UM ESTUDO MULTICASO EM EMPRESAS DA REGIÃO DA SERRA GAÚCHA

RESUMO

Com o aumento da competitividade entre as empresas, caracterizado por acirrada disputa de mercado, a busca por vantagem competitiva é uma necessidade contínua e crescente. As empresas passaram a ser entendidas e gerenciadas como parte de um sistema, participando de uma freqüente troca de informações com o ambiente externo. Isso significa que somente a gestão interna já não é mais suficiente para competir. Neste contexto, o objetivo desse artigo é identificar a adoção de práticas de análise externa de custos por sete empresas da Região da Serra Gaúcha. Trata-se de uma pesquisa exploratória, descritiva e qualitativa, organizada em forma de um estudo de caso múltiplo. A coleta de dados, realizada no período de novembro e dezembro/2010, foi conduzida por meio de entrevistas semi-estruturadas e análise de conteúdo. Conclui-se que apenas algumas práticas são utilizadas pelas empresas, porém de forma muito incipiente. As práticas mais indicadas pelas empresas foram: engenharia reversa (3), markup reverso (1), sistema de informações (2) e análise da cadeia de valor (3). Portanto, o posicionamento das empresas é ainda muito distante do que apregoa a literatura sobre o tema.

1 INTRODUÇÃO

O ambiente em que as empresas estão inseridas encontra-se em permanente transformação. É uma consequência da globalização dos mercados, caracterizada pela acirrada concorrência e avanços tecnológicos, impulsionando as empresas a um grau maior de flexibilidade para sobreviver nesse contexto de alta competitividade (WERNKE, 2008).

Conquistar e manter a competitividade são desafios impostos às organizações, com a informação passando a ter mais relevância para decisões. A gestão estratégica de custos (GEC) é um dos instrumentos que colaboram para o alcance dessa competitividade, cujas práticas surgiram em resposta às críticas sobre a utilidade das informações de custos até então adotadas pela contabilidade gerencial (JOHNSON e KAPLAN, 1987; MONDEN, 1995).

A importância da GEC na competitividade surge porque ela permite analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas a cadeia de valor como um todo. Para Martins (2003) a GEC requer uma análise mais profunda dos custos que estão além dos limites da empresa.

É nesse contexto que está inserida a análise externa de custos, a qual contempla os custos na cadeia de suprimentos, e também os da cadeia de distribuição, possibilitando redução de custos não só para a empresa, mas também para os diferentes elos da cadeia.

Aguiar, Rezende e Rocha (2008) abordam que a obtenção da vantagem competitiva decorre da capacidade da empresa em criar valor em nível superior à concorrência. Para os autores isso exige tanto melhorias nos processos internos como aperfeiçoamento nos relacionamentos com os membros que integram a cadeia de valor da qual ela faz parte.

Tem-se então que a análise externa de custos surgiu da necessidade de a empresa olhar para fora, olhar para a sua cadeia de valores, descobrir seus parceiros de negócios, conhecer sua rede de cooperação, analisar seus concorrentes. Há aqui o reconhecimento de que somente a gestão interna de custos não mais é suficiente para o alcance da eficiência global e consequente vantagem competitiva.

Neste cenário, esse estudo tem como objetivo identificar a adoção de práticas de análise externa de custos por empresas da Região da Serra Gaúcha. A relevância do estudo está em tratar da gestão de custos, considerada pela literatura como relevante na conquista e manutenção da competitividade pelas empresas. Essa relevância tem sido reconhecida pela literatura, dadas as condições de um mercado altamente competitivo e limitador a que ineficiências internas sejam repassadas aos clientes. Estudos como os desenvolvidos por Aguiar, Rezende e Rocha (2008), Porter (1992), Miranda (2002), Agndal e Nilsson (2010), Casella (2008), Guilding (1999), entre outros, reafirmam tal relevância.

O estudo contribui em gerar informações passíveis de comparação com outras pesquisas e com o conteúdo teórico mais presente na atual literatura de custos. Esta é uma forma de verificar a adesão e validação que as empresas atribuem às teorias desenvolvidas sobre o tema, contribuindo para o aperfeiçoamento de ambos, teoria e prática.

Além dessa introdução o estudo contém a exposição da revisão de literatura pertinente ao tema, seguido da apresentação dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Na sequência tem-se a apresentação e análise dos dados, finalizando com a apresentação das conclusões do estudo e das referências utilizadas no seu desenvolvimento.

2 Revisão de Literatura

2.1 A Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Conforme argumentos apresentados por Johnson e Kaplan (1987), a GEC teve sua origem na perda da competitividade das empresas americanas e na crítica de autores da área contábil, especialmente dos EUA, à visão tradicional da contabilidade de custos. Ela seria disfuncional à gestão empresarial num ambiente de economia globalizada que exige como atributos fundamentais a obtenção de vantagens competitivas apoiadas nas inovações tecnológicas, no desenvolvimento de articulações entre empresas (BACIC, 1994).

A GEC, de acordo com Aguiar, Rezende e Rocha (2008), possibilita a análise de toda a estrutura da organização na cadeia de valor, com o objetivo de apresentar informações que subsidiem a tomada de decisão dos gestores.

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p.4), a GEC é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais”. Assim, para os autores os dados de custos são úteis no desenvolvimento de estratégias superiores visando alcançar uma vantagem competitiva mais sustentável.

Sob o aspecto da amplitude da GEC, Quesado e Rodrigues (2007) argumentam que ela extrapola o ambiente interno da empresa, abrangendo todo o sistema que a envolve, analisando-o para uma melhor compreensão da estratégia e dos elementos que interferem na composição da cadeia de valor. Para Leite (2000), a GEC visa a redução de custos e a melhoria da posição competitiva, isso porque ela assume uma postura diferente em relação à gestão tradicional de custos, conforme apresentado no Quadro 1.

| Gestão Tradicional de Custos | Gestão Estratégica de Custos |
|---------------------------------------|--|
| Perspectiva ex-post | Perspectiva ex-ante |
| Controle corretivo | Controle preventivo |
| Suporte a gestão corrente | Suporte a gestão estratégica |
| Inter-relações no processo interno | Inter-relações na cadeia de valor |
| Informação fiável | Informação pertinente (relevância) |
| Ênfase nos custos (redução de custos) | Ênfase na criação de valor (posição competitiva) |

Quadro 1 - Gestão tradicional versus a gestão estratégica de custos

Fonte: Leite (2000)

O conteúdo do Quadro 1 caracteriza que a gestão estratégica de custos trabalha preventivamente e num contexto mais amplo, procurando não só atingir a redução dos custos mas também em como conquistar e manter a vantagem competitiva. Mais diretamente relacionado ao foco desta pesquisa, tem-se que enquanto a gestão tradicional foca nas inter-relações do processo interno, a gestão estratégica foca também o ambiente externo ao tratar das inter-relações na cadeia de valor. Isso a conduz à gestão externa de custos.

2.2 Análise Externa de Custos

De acordo com Oliva, Sobral e Teixeira (2006), a organização é entendida como um sistema aberto composto de diferentes partes relacionadas, que operam com objetivos comuns, tais como a busca da vantagem competitiva e a criação de valor ao acionista. Este sistema é caracterizado pelas partes da organização e pelas inter-relações existentes entre elas.

As constantes mudanças no ambiente externo têm ocasionado grandes efeitos sobre as organizações, impondo a elas que tenham capacidade de adaptação às condições externas. Coaser (1991, p. 115) explica que “os custos de transação são os custos de coletar informações, os custos de negociações e os de estabelecimento de contratos”. Esses custos refletem a amplitude de consideração a ser feita em relação à análise externa de custos.

De acordo com Flores *et al* (2010) as empresas tendem a ter dificuldade na sua gestão de custos quando atuam isoladas no mercado. Os autores mencionam que essa dificuldade das empresas solitárias pode ser superada pela iniciativa da análise conjunta de informações de custos, materializada pelo desenvolvimento de parcerias e práticas de análise externa no contexto da cadeia de valor.

Considerando, de acordo com Aguiar, Rezende e Rocha (2008), que a obtenção da vantagem competitiva também requer uma análise dos custos que não são gerados dentro da empresa, constatou-se que somente aplicar práticas de gestão de custos internamente não bastaria para a total aplicação da gestão de custos. Integra essa visão os conceitos da gestão interorganizacional de custos. Assim, apoiadas na análise dos custos dos concorrentes e na gestão interorganizacional de custos, as práticas de gestão externa de custos aplicáveis à rede de relacionamentos da empresa são apresentados nas seções seguintes.

2.3 Análise dos Custos dos Concorrentes

A busca das empresas pela vantagem competitiva já faz parte do senso comum e está amplamente discutida pela literatura. Hamel e Prahalad (1995), Shank e Govindarajan (1997), Porter (2004), são alguns autores que tratam desses aspectos. Diante dessa realidade, analisar o comportamento do concorrente é uma ação importante para que as empresas ganhem vantagem competitiva.

Casella (2008, p. 22) entende que a análise dos custos dos concorrentes “envolve a análise do posicionamento estratégico da empresa comparada aos seus concorrentes, utilizando-se da GEC e da Inteligência Competitiva (IC)”. Entre os aspectos do comportamento do concorrente há destaque para as informações de custo, dada sua relevância na formação do preço de venda, do lucro e da manutenção da fatia de mercado em disputa.

No contexto da análise dos custos dos concorrentes, Gordon (2004), define a IC como o processo para obtenção e análise de informações publicamente disponíveis, que possam contribuir para a consecução dos objetivos competitivos de uma empresa. Para o autor essas informações possibilitam alcançar os objetivos estabelecidos via facilitação de outros processos como a aprendizagem e aperfeiçoamento organizacional, a criação de diferenciação e a administração da concorrência. Ainda, de acordo com Deschamps e Nayak (1995) a IC

permite avaliar a evolução da estratégia competitiva ao longo do tempo por meio de mudanças na estrutura de concorrentes, de novos produtos substitutos e novos entrantes.

A análise dos custos dos concorrentes é uma das principais práticas da análise externa de custos e envolve o emprego de diversas técnicas para obter a importante informação 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. As principais técnicas empregadas nessa análise estão apresentadas no Quadro 2.

| Técnicas | Definição |
|------------------------|--|
| <i>Benchmarking</i> | Envolve identificação das melhores práticas de mercado as quais conduzem a um desempenho superior. Objetiva aplicar um foco externo nas atividades internas, funções e operações, a fim de atingir uma melhoria contínua (MCNAIR e LEIBFRIED, 1992 <i>apud</i> CINQUINI e TENUCCI, 2007). |
| Engenharia Reversa | Permite decompor os produtos dos concorrentes em múltiplas partes e analisá-las, observando materiais, componentes, métodos e processos funcionais (HEINEN e HOFFJAN, 2005). A engenharia reversa auxilia na identificação dos custos e possíveis melhorias de processos (BARTZ, STAUDT e SOUZA, 2005). |
| Contabilidade Reversa | Estudos como os de Casella (2008), Moon e Bates (1993) e Guilding (1999) se referem a esta prática como “avaliação dos concorrentes com base em demonstrações financeiras publicadas”. Guilding (1999) ressalta que além da análise de custos o uso dessa técnica permite acompanhar volume e valor de vendas e níveis de lucros, bem como movimentação de ativos e passivos. |
| <i>Mark-Up</i> Reverso | Utiliza do preço de venda de um produto concorrente para chegar ao seu custo. Alguns componentes do preço são identificáveis, (tributos, matéria-prima e processo de produção). Enquanto alguns itens como margem e custos fixos não são fáceis de identificar, informações obtidas pela Engenharia e Contabilidade Reversas podem chegar a um valor estimado do custo do concorrente (FLORES <i>et al.</i> , 2010). |

Quadro 2 - Práticas de análise de custos dos concorrentes

Fonte: Elaborado com base nas fontes citadas

2.4 Análise de Custos da Cadeia de Valor

Cadeia de Valor, segundo Borinelli e Rocha (2007, p. 149) “é uma seqüência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor.” De acordo com Machado e Souza (2006) é arriscado ignorar as ligações da cadeia de valor, pois ganhar e sustentar vantagem competitiva requer que uma empresa compreenda todo o sistema, e não apenas parte da cadeia de que participa.

A análise de custos da cadeia de valor é uma prática da análise externa de custos. Seu objetivo é analisar os custos dos diversos tipos de elos ou relações da cadeia. Porter (1992) afirma que o ponto de partida para a análise de custos é definir a cadeia de valores de uma empresa e atribuir custos operacionais e ativos àquelas atividades de valor que a compõem.

Perez, Oliveira e Costa (1999), entendem por cadeia de valor o conjunto de atividades criadoras de valor, desde a fonte de suprimentos de matérias-primas, até o produto final entregue aos clientes. Miranda (2002) complementa que para uma análise produtiva é necessário que as atividades das empresas que compõe a cadeia sejam organizadas de forma eficiente e competitiva em relação às cadeias que competem pelo mesmo consumidor final.

2.5 Gestão Interorganizacional de Custos - GIC

A GIC, de acordo com Cooper e Slagmulder (1998), surgiu no campo da contabilidade gerencial como um termo de propósito geral, referente à utilização específica de práticas de gestão estratégica orientadas para a redução de custos em conjunto pelos parceiros.

Ainda conforme Cooper e Slagmulder, (1998), as práticas da GIC facilitam a coordenação de redução de custos nas empresas de duas formas: (1) ajuda a identificar

maneiras de fazer a interface entre as empresas mais eficientes; (2) ajuda a empresa e os seus compradores e fornecedores a encontrar outras maneiras de reduzir os custos dos produtos.

Observa-se, então, que a GIC tem como objetivo encontrar soluções através de ações coordenadas e cooperativas entre as organizações da cadeia, o que não seria possível se as empresas tentassem reduzir os custos agindo isoladamente (SOUZA e ROCHA, 2008).

Cooper e Slagmulder (1999) destacam que para aplicação da GIC é necessário um relacionamento propício, que envolva aspectos de interdependência, estabilidade, cooperação, benefícios mútuos e confiança; quanto mais intenso o nível de relacionamento, mais propícia é a aplicação da GIC. Souza (2008) observa que a probabilidade de operacionalização da GIC com sucesso depende de cinco variáveis, apresentadas no Quadro 3.

| Fatores | Características |
|---|---|
| Produtos | 1) Margem; 2) Funcionalidade |
| Componentes | 1) Restrição Tecnológica; 2) Índice de Valor |
| Nível de Relacionamento com os Fornecedores e Parceiros | 1) Comum; 2) Auxiliar; 3) Principal; 4) Familiar |
| Tipo de Cadeira | 1) Tirania; 2) Oligarquia; 3) Democracia |
| Mecanismos | 1) Disciplinadores; 2) Capacitadores; 3) Incentivadores |

Quadro 3 - Variáveis para aplicação da GIC

Fonte: Cooper e Slagmulder (1999).

O Quadro 3 apresenta as características que devem ser consideradas em relação a cada fator condicionante da GIC. Os fatores condicionantes da GIC, de acordo com Souza (2008), estão caracterizados a seguir:

Produto: Grande etapa para implantação da GIC; deve ser analisado cada tipo de produto ou serviço, da carteira atual ou que se queira lançar.

Componentes: O produto é composto por componentes. A empresa não precisa aplicar a GIC para um produto como um todo. A análise de componentes é uma importante etapa, pois, pode-se optar em realizar a GIC somente para alguns componentes.

Nível de Relacionamento: O objetivo fundamental é discutir sobre as características adequadas dos relacionamentos base para a aplicação da GIC e, com base nesses aspectos, criar uma tipologia dos relacionamentos, identificando-se os favoráveis à aplicação da GIC.

Tipo de Cadeira: O objetivo é discutir as características de cada tipo de cadeira e identificar qual ou quais são favoráveis a aplicação da GIC.

Mecanismos: São artefatos, aparelhos e instrumentos que auxiliam na gestão de custos com o objetivo de orientar, controlar, medir, informar, dar parâmetros, ser guia para organizações, tornando-se possível à aplicação da GIC.

2.5.1 Open-Book Accounting

A *Open-Book Accounting* (OBA) é uma prática da Gestão Interorganizacional de Custos. Consiste na abertura das informações de custos da empresa a fim de, juntamente com seus fornecedores e clientes, reduzir custos e incrementar resultados (FLORES *et al.* 2010).

Esse intercâmbio de informações requer um nível de confiança associado a uma relação de longo prazo. A troca de informações, no entanto, expõe membros da cadeia de

abastecimento para o risco de comportamento oportunista. Tal situação tende a ser agravada pelo fato de que, na prática, compartilhar informações tende a ser unidirecional, por parte do fornecedor ao comprador. Diante dessa situação, são estabelecidas condições para a troca de informações que determinam que tipo de dados os fornecedores estejam dispostos a compartilhar (AGNDAL e NILSSON, 2010).

O estudo de Aguiar, Rezende e Rocha (2008), aborda as redes de cooperação. Afirmam que a troca de informações inicia-se pela definição dos demonstrativos elaborados pela empresa líder da rede de cooperação, nos quais ela formaliza os elementos de custos evidenciados em cada elo da rede; eles devem fornecer informações referentes aos seus principais elementos de custos. Na sequência fixa-se o custo-meta para os fornecedores.

Agndal e Nilsson (2010) realizaram um estudo multicase com três empresas suíças de diversos segmentos e analisaram as práticas do OBA frente as estratégias de compras. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas com compradores e fornecedores das empresas. Os resultados indicam que nas relações entre compradores e vendedores os dados de custo servem essencialmente para reduzir preço de compra.

Nesse mesmo estudo foi também verificado que incentivos estabelecidos com base nos resultados tangíveis de curto prazo são dados aos fornecedores para que abram suas informações. Assim, em um acordo de troca que beneficie a ambos, comprador e fornecedor, constatou-se que a divulgação de dados pode oferecer suporte a redução de custos.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa

Dado o objetivo de investigar a adoção das práticas de análise externa de custos por empresas da Serra Gaúcha, esta pesquisa é de natureza descritiva e exploratória. Segundo Gil (1999) a pesquisa descritiva visa principalmente descrever as características de determinada população ou fenômeno; a pesquisa exploratória é desenvolvida com o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o objeto de estudo que tem sido pouco explorado.

Quanto à abordagem, a pesquisa se classifica como qualitativa. Conforme abordado por Oliveira (1998), a pesquisa qualitativa mostra-se adequada quando o pesquisador necessita de uma melhor compreensão sobre comportamentos de múltiplos fatores e elementos que implicam sobre determinados fatos.

A pesquisa foi desenvolvida através de um estudo de caso múltiplo. Yin (2005) observa que esses estudos podem ocorrer de forma única ou múltipla e que, na realidade, são duas variantes dos projetos de estudo de caso. A escolha dessa metodologia se deu em função dela possibilitar a consideração de um maior número de variáveis e da flexibilidade para coleta e análise de dados. Conforme Yin (2005) o estudo de caso é conduzido em grande detalhe, e baseia-se no uso de diversas fontes, inclusive da entrevista em profundidade.

Como forma de manter o rigor da pesquisa científica foi realizado um protocolo de estudo de caso, conforme indicado por Yin (2005).

O roteiro da entrevista é formado de dois blocos de perguntas. No primeiro consta a identificação da empresa e do entrevistado (razão social da empresa, nome e formação do entrevistado, cargo, tempo de atuação na empresa, número de empregados, número de unidades e participação de mercado, local de atuação). O segundo bloco de perguntas compreende as práticas de análise externa de custos (*benchmarking*, engenharia reversa, contabilidade reversa, *mark-up* reverso, sistema de informações sobre concorrentes, gestão interorganizacional de custos, cadeia de valor e *open book accounting*).

3.2 Procedimentos de Coleta e Análise dos Dados

A coleta de dados foi realizada no período de novembro e dezembro/2010, desenvolvida através de entrevistas em profundidade realizadas com os responsáveis pelas áreas de custos, contabilidade, engenharia e *marketing*. Utilizou-se um roteiro com perguntas abertas semi-estruturadas, a fim de permitir flexibilidade nas respostas. As entrevistas foram gravadas, facilitando assim a posterior análise das respostas dos respondentes.

De acordo com Lakatos e Marconi (1999), este tipo de entrevista é uma técnica em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; havendo necessidade durante o desenvolvimento da entrevista há liberdade de incluir questões para atingir o objetivo.

Além das entrevistas, fez-se uso da análise de conteúdo, uma forma de coleta de dados qualitativos. O propósito de formular tais questões é permitir ao pesquisador entender e capturar a perspectiva dos respondentes, por isso as questões não apresentam alternativas para respostas (ROESCH, 2009). O roteiro de questões foi submetido a um processo de pré-teste, aplicado em uma empresa que não integra a amostra da pesquisa. Após obter as respostas do pré-teste fez-se as alterações sugeridas, tais como mudanças de redação, maior objetividade em algumas questões e sugestão de inclusão de outras três mais diretamente relacionadas ao tema de pesquisa. Como fontes secundárias, foram utilizados *folders* e relatórios disponibilizados pelas empresas, publicações em mídia escrita e eletrônica.

Foram selecionadas para o estudo empresas localizadas na serra gaúcha, listadas no Sindicato das Indústrias Metalúrgicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul (SIMECS). O universo da pesquisa é composto por 20 empresas de setores distintos e com expressivo nível de faturamento, de acordo com as demonstrações contábeis submetidas ao SIMECS (2009). Para compor a amostra, foi enviado email a esse grupo de 20 empresas, solicitando a participação, com sete respondendo positivamente. Por solicitação das empresas elas não estão identificadas nominalmente, tratadas apenas por denominações fictícias.

Após realizar as entrevistas com os respondentes das empresas selecionadas, transcrevê-las e obter aprovações dos participantes, realizou-se a análise e interpretação do significado dos seus conteúdos. Os resultados estão apresentados na sequência.

4 Apresentação e Análise dos Dados

4.1 Caracterização das Empresas e dos Entrevistados

Conforme abordado anteriormente, a pesquisa está pautada na participação de sete empresas e nos respectivos respondentes. A caracterização geral desses participantes acha-se apresentada no Quadro 4.

| Empresa | Faturamento | Tempo e Ramo de Atuação | Funcionários | Exportação | Características do Respondente |
|-----------|---|---|--|--|--|
| Argentina | R\$ 700 milhões Empresa de grande porte conforme BNDES | 30 anos. Equipamentos petrolíferos e conjuntos automotivos. | 3.000 funcionários distribuídos em 22 unidades | Representa de 15% a 20% das vendas, basicamente Europa | Gerente de Controladoria; Ciências Contábeis; Há 15 anos na empresa. |
| Brasil | R\$ 300 milhões Empresa de grande porte conforme BNDES | 10 anos. Fabricação de carrocerias e componentes para ônibus | 1.800 funcionários | 20% do faturamento em 2009 e 2% em 2010. | Coordenador Contábil; Ciências Contábeis; Há 6 anos na empresa. |
| Chile | Entre R\$ 90 milhões e R\$ 300 milhões. Empresa média | 60 anos. Fabricação de produtos eletroeletrônicos | 800 funcionários. | 5% do faturamento | Gerente de Engenharia; Engenheiro Elétrico. Há 11 anos na |

| | grande - BNDES. | | | | empresa. |
|--------------|--|--|--|--|---|
| Dinamarca | R\$ 800 milhões para 2010. Empresa de grande porte conforme BNDES. | 45 anos. Produção de implementos agrícolas e componentes automotivos | 1.600 funcionários. | 12% do faturamento. | Coordenador de Planejamento Econômico; Ciências Contábeis; Há 3 anos na empresa. |
| Espanha | R\$ 370 milhões para 2010. Empresa de grande porte conforme BNDES. | 18 anos. Fundação, metalurgia e produção de motores. | 2.200 funcionários distribuídos em 7 plantas fabris. | 5% do faturamento com maior concentração na América Latina. | Coordenador de Custos e Planejamento Estratégico; Ciências Contábeis. Há 3 anos na empresa. |
| França | R\$ 120 milhões para 2010. Média grande empresa conforme BNDES. | 30 anos. Produção de eletroeletrônicos | 2.000 funcionários distribuídos em 4 plantas produtivas. | 4% do faturamento; exporta para mais de 20 países; maior concentração na América Latina. | Coordenador de Estudos de Marketing; Administração de Empresas. Há 10 anos na empresa. |
| Grã-Bretanha | R\$ 137 milhões para 2010. Média grande empresa conforme BNDES. | 15 anos. Produz guindastes e cilindros hidráulicos | 1.600 funcionários no mundo. No Brasil conta com 170. | 20% do faturamento com concentração na América Latina. | Coordenador de Custos; Ciências Contábeis; Há 3 anos na empresa |

Quadro 4 – Caracterização das empresas pesquisadas e dos respondentes

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se no Quadro 4, que as empresas que compõem a amostra se assemelham, com uma exceção, por possuírem mais de uma década de fundação, a maioria há mais de trinta anos. Outra característica comum é a atuação no mercado externo..

Embora as empresas da amostra atuem em segmentos distintos elas possuem elevado faturamento, o que as classifica como empresas de médio e grande porte de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo BNDES (2010). Também é expressiva a quantidade de funcionários contratados.

Dos respondentes, observa-se que a maioria possui formação superior em Ciências Contábeis, com exceção de dois respondentes, um em Engenharia e outro em Administração de Empresas. Todos eles ocupam cargo de coordenação ou gerência e lidam com a gestão dos custos. Observa-se também que todos atuam há mais de três anos nas empresas.

4.2 Questões Referentes à Análise Externa de Custos

4.2.1 Empresa “ARGENTINA”

A empresa “ARGENTINA” é uma empresa de capital aberto e as 22 unidades que possui estão localizadas no Brasil e alguns outros países da América Latina. Possui liderança de mercado na maioria dos segmentos em que atua, principalmente na produção de válvulas para aplicação industrial e na produção de equipamentos para exploração de petróleo e gás. O Quadro 5 apresenta as informações gerais sobre a aplicação de práticas relacionadas à gestão externa de custos.

| Práticas | Identificação de adoção da prática pela empresa |
|------------------------|--|
| Benchmarking | Algumas informações são trocadas em feiras ou encontros com fornecedores e empresas do mesmo setor, porém com pouca relevância para a gestão da empresa. |
| Engenharia Reversa | Não utiliza esta prática. |
| Contabilidade Reversa | A empresa utiliza a prática como ferramenta auxiliar, sem caráter estratégico ou decisório, em função da maioria de seus concorrentes não ter obrigatoriedade de divulgação. |
| Mark-up Reverso | Não utiliza esta prática. |
| Sistema de Informações | O custo do concorrente é analisado pela área comercial da empresa através de informações dos clientes ou representantes. O cliente abre o preço do produto concorrente ou o representante faz papel de cliente comprador na empresa concorrente. Participa também de associações e entidades, como o Sindipetro (Sindicato de Petroleiros) nas quais busca informações sobre mercado e |

| | |
|-----------------|--|
| | concorrente. |
| GIC | O respondente afirma que normalmente as vendas são guiadas por preço, porém em parcela significativa do faturamento, como no ramo petrolífero, são priorizadas características como qualidade e funcionalidade, ficando o preço em segundo lugar. |
| Cadeia de Valor | Quanto à parceria com fornecedores, no sentido de racionalização de custos, não é uma prática usual da empresa. Com relação às parcerias com clientes, essa sim é muito utilizada; de uma forma geral os clientes fazem inspeções, sugestões e algumas vezes participam financeiramente no desenvolvimento de novos produtos e na melhoria de processos. |
| OBA | Pratica com alguns clientes, quando existe a necessidade de justificar reajuste de preço. Normalmente os que mais exigem são empresas do ramo automotivo e as informações englobam custos de matéria-prima e mão-de-obra. Parcerias e desenvolvimentos conjuntos ocorrem apenas esporadicamente. |

Quadro 5 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “ARGENTINA”

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que a empresa não utiliza as práticas de análise externas de custos em sua plenitude. De acordo com o respondente as práticas tratadas nesse estudo não são consideradas relevantes para a empresa, portanto, não há planos da empresa em intensificar o uso dessas práticas. Como mencionado na seção anterior, o respondente é formado em Ciências Contábeis, e atua a mais de quinze anos na empresa.

Cabe lembrar, ainda, que se trata de uma empresa de grande porte, e com atuação no mercado externo, características de uma empresa competitiva.

4.2.2 Empresa “BRASIL”

Empresa atuante no setor automotivo, possui um parque fabril no estado do Rio Grande do Sul e unidades em São Bernardo do Campo (SP), Bahia e México. O Quadro 6 apresenta as informações coletadas na empresa a respeito das práticas abordadas neste estudo. Conforme apresentado no Quadro 4 o respondente é o Coordenador Contábil da empresa

O respondente informou que a empresa não analisa os custos dos concorrentes. Alega como motivo principal, o fato de que a troca de informações em nível de custos não funciona porque cada um quer proteger o seu mercado.

| Práticas | Identificação da adoção da prática pela empresa |
|------------------------|---|
| Benchmarking | Não utiliza essa prática. |
| Engenharia Reversa | De acordo com o respondente a empresa não faz uso da engenharia reversa; diz não dar conta nem do seu próprio processo que dirá analisar o processo do concorrente |
| Contabilidade Reversa | Utiliza raramente as demonstrações publicadas pelos concorrentes, pois acredita que algumas informações não são confiáveis, exceto quando há - auditoria externa. Algumas informações ela busca nos <i>sites</i> das empresas, do SERASA e da CVM, mas não chega a fazer uma análise que seja utilizada na estratégia da empresa. |
| Mark-up Reverso | Não utiliza essa prática. |
| Sistema de Informações | Troca de informações em feiras, ou através de ex-funcionários da concorrência que trabalham atualmente na empresa, no entanto, essas informações não tem tido grandes retornos em termos de redução de custos, mas sim em novidades e novas tecnologias. |
| GIC | Não utiliza essa prática. |
| Cadeia de Valor | De acordo com o respondente a empresa não faz nenhum tipo de análise da cadeia de valor. |
| OBA | Não utiliza essa prática. |

Quadro 6 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “BRASIL”

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se pelas informações coletadas que o uso das práticas pela empresa “Brasil” é muito restrito. De acordo com seu respondente, a empresa utiliza apenas algumas informações disponibilizadas em feiras ou através de ex-funcionários, no entanto, destacou que essas informações não auxiliam na redução de custos. Observa-se no Quadro 4 que a empresa teve uma redução muito significativa no percentual de participação no mercado externo comparado ao ano anterior.

4.2.3 Empresa “CHILE”

A empresa atua na fabricação de produtos eletrônicos, possui duas unidades produtivas, uma no Rio Grande do Sul e outra em São Paulo, além de centros de distribuição espalhados pelo Brasil. O Quadro 7 apresenta as informações coletadas na empresa a respeito das práticas abordadas neste estudo. O respondente é Gerente de Engenharia.

A análise do custo do concorrente é feita por pessoa exclusivamente dedicada a fazer esse tipo de avaliação. Para tanto, conforme o entrevistado informou são escolhidos os produtos e concorrentes que estão “incomodando”.

| Práticas | Identificação da adoção da prática pela empresa |
|------------------------|---|
| Benchmarking | Não utiliza essa prática. |
| Engenharia Reversa | A empresa adquire os produtos pré-determinados na avaliação para fazer a engenharia reversa. Um relatório é elaborado informando as características do produto, a lista de materiais utilizados para sua composição e 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. |
| Contabilidade Reversa | Não utiliza essa prática. |
| Mark-up Reverso | É feito através da área comercial, que busca o preço dos produtos através de um <i>shopping</i> e faz o caminho inverso com base no preço de venda. |
| Sistema de Informações | As informações sobre os concorrentes são mantidas em arquivos digitais. O comercial elege um segmento, compra-se tudo que tem no mercado, a engenharia avalia custo e desempenho; após isso é feita uma apresentação para a diretoria. Os relatórios contendo os pontos fortes e fracos são arquivados num sistema de informações. |
| GIC | Quando indagado sobre a GIC o respondente mencionou desconhecer o assunto; depois de esclarecido o conceito informou que a empresa não faz uso dessa prática. |
| Cadeia de Valor | Não utiliza essa prática. |
| OBA | O respondente desconhecia o termo. Depois de explicado o conceito disse que não era uma prática adotada pela empresa. |

Quadro 7 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “CHILE”

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que a empresa utiliza com bastante propriedade a engenharia reversa, mantendo sempre atualizado o sistema de informações dos concorrentes. No entanto, as outras práticas, de acordo com seu respondente, não são usuais na empresa. De acordo com o respondente a empresa não possui interesse em intensificar o uso dessas práticas.

4.2.4 Empresa “DINAMARCA”

A empresa atua na produção de implementos agrícolas e componentes automotivos há aproximadamente 45 anos. O Quadro 8 apresenta as informações coletadas na empresa a respeito das práticas abordadas nesse estudo.

De acordo com o respondente, quando questionado da prática da análise externa de custos, ele afirmou que a empresa ainda caminha para esse objetivo. Atualmente a empresa não está preparada para desenvolver essa prática, por questões de tecnologias, mão-de-obra qualificada e de planejamento estratégico.

Quanto às informações sobre os concorrentes, a empresa busca as demonstrações contábeis publicadas, porém, segundo o respondente, essa análise não tem influência direta no custo do produto ou da produção.

| Práticas | Identificação da adoção da prática pela empresa |
|-----------------------|--|
| Benchmarking | Não utiliza essa prática. |
| Engenharia Reversa | Não utiliza essa prática, em função de espaço físico, custo capital humano disponível. |
| Contabilidade Reversa | Não utiliza essa prática. |
| Mark-up Reverso | Não utiliza essa prática. |

| | |
|------------------------|--|
| Sistema de Informações | Não utiliza essa prática. |
| GIC | Quando indagado sobre conhecimento da GIC o respondente mencionou não conhecer o assunto; depois de esclarecido o conceito ele informou que a empresa não faz uso dessa prática. |
| Cadeia de Valor | A empresa revisa o processo de alguns fornecedores de serviços e mão-de-obra no sentido de racionalizar custos. Em alguns casos já financiou equipamentos, para que o fornecedor tivesse capacidade de fornecer com a qualidade e requisitos exigidos pela empresa. Quanto aos clientes, alguns exigem abertura de custos quando o produto sofre reajustes; os itens elencados são as matérias-primas (80% custo total) e mão-de-obra. |
| OBA | Com os clientes que representam a curva 80-20, ou seja, 20% dos clientes representam 80% do faturamento, existe a troca de informações mais detalhada em função da parceria e fidelidade nos negócios. |

Quadro 8 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “DINAMARCA”

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se pelas informações coletadas na empresa que o uso das práticas de análise externa de custos são ainda incipientes. Denota-se também que o respondente não tem um conhecimento aprofundado sobre o tema o que talvez contribua para que essas práticas não sejam totalmente desenvolvidas, ou seja, parece não haver base para se compreender os benefícios que elas poderiam oferecer à empresa.

4.2.5 Empresa “ESPANHA”

A empresa “ESPANHA” é 100% brasileira e as sete unidades que possui estão distribuídas nos estados de Santa Catarina, São Paulo, Pernambuco e Rio Grande do Sul. Possui ainda uma oitava unidade de reflorestamento para atender a necessidade da empresa em termos de embalagens. Quanto à participação de mercado, no segmento de motores há participação de 20% e de 35% no segmento de fundidos. O Quadro 9 apresenta as principais práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa.

| Práticas | Identificação de adoção da prática pela empresa |
|------------------------|--|
| Benchmarking | Não utiliza esta prática. |
| Engenharia Reversa | Não utiliza esta prática. O que se utiliza é a aquisição do produto do concorrente para testar funcionalidade, durabilidade e qualidade. |
| Contabilidade Reversa | 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 pois trata-se de demonstrações - consolidadas, contemplando várias unidades de negócio da concorrência. |
| Mark-up Reverso | Através do preço do concorrente (fornecido pelos clientes), a empresa tenta custear matéria-prima e estima mão-de-obra com base em um histórico de participação percentual desses dois itens sobre o custo total do produto. |
| Sistema de Informações | Dados sobre concorrentes são coletados pela área comercial através dos próprios clientes da empresa. Não contemplam dados relacionado a custos. |
| GIC | A maior parte dos produtos fabricados pela empresa é considerada especial, ou seja, a empresa opta por diferenciação e características de aplicabilidade específicas do cliente. Segundo o entrevistado isso limita muito a aplicação da GIC. |
| Cadeia de Valor | Existem parcerias somente com alguns fornecedores no sentido de racionalizar custos via aquisição de materiais e equipamentos necessários ao desenvolvimento de novos itens. Disponibiliza um programa de treinamento aos fornecedores, com o intuito de evitar retrabalho e perdas. |
| OBA | A abertura de custos ao cliente se dá pelas principais matérias-primas que compõem o produto; os demais custos são identificados como outros. Essa prática é utilizada somente quando há reclamação por parte do cliente em função de preço ou reajustes. |

Quadro 9 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “ESPANHA”

Fonte: Dados da pesquisa

A empresa utiliza algumas práticas de análise externa de custos, porém, percebe-se que isso não ocorre de forma sistematizada. São usadas em casos pontuais quando se tem a real necessidade de analisar participação de mercado, por exemplo, através do preço do concorrente. As análises das demonstrações contábeis (contabilidade reversa), como outro exemplo, são realizadas pelo entrevistado, porém não tem utilidade com foco estratégico e

sim operacional. Na entrevista não foi verificado o interesse da empresa em expandir o uso das práticas pesquisadas.

4.2.6 Empresa “FRANÇA”

A empresa “FRANÇA” é 100% subsidiária de uma empresa francesa de capital aberto no mercado mundial; têm unidades produtivas no Paraná, São Paulo, Manaus e Rio Grande do Sul, 9 filiais de vendas, alguns *show-rooms* distribuídos pelo território brasileiro e 5 centros de distribuição também localizados no Brasil. A empresa é detentora de 7 marcas no segmento que atua. A participação de mercado é pesquisada por produto ou segmento. No geral a empresa participa com 11% do mercado brasileiro e exporta para mais de 20 países.

| Práticas | Identificação de adoção da prática pela empresa |
|------------------------|--|
| Benchmarking | Não utiliza esta prática. |
| Engenharia Reversa | A empresa utiliza a desmontagem do produto concorrente com a participação das áreas de engenharia e compras para estimativa do custo. |
| Contabilidade Reversa | Não utiliza esta prática. |
| Mark-up Reverso | Não utiliza esta prática. |
| Sistema de Informações | Uma fonte de levantamento de informações da concorrência é o próprio cliente e um agente comercial que a empresa mantém somente com a função de pesquisar o comportamento do concorrente (produto, preço, componentes, entre outros). A empresa participa de associações específicas do seu ramo de negócio e semestralmente compra pesquisas com dados do setor de atuação que está inserida. |
| GIC | Por solicitação de redução de custos pelos clientes, a empresa lançou uma linha de produtos mais barata. Enfatiza que a maioria de seus clientes adquire seus produtos pela confiabilidade, qualidade, força da marca e tradição. O Uso da GIC é apenas esporádico. |
| Cadeia de Valor | A empresa revela que poderia ser mais atuante na redução de custos principalmente com fornecedores. Hoje eles não interferem em processos produtivos dos fornecedores. A cadeia de valor é analisada somente em questões pontuais. |
| OBA | Existe troca de informações quanto aos custos com os fornecedores, porém isso se dá pontualmente. Com os clientes não existe abertura de dados de custos e isso se justifica em função de os maiores volumes de faturamento se darem no varejo. Assim, a empresa considera “perigosa” a abertura dessas informações. |

Quadro 10 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “FRANÇA”

Fonte: Dados da pesquisa

Pela análise dos dados coletados verifica-se que as práticas mais utilizadas pela empresa têm um foco muito mais comercial do que propriamente em gestão estratégica de custos. A empresa está constantemente pesquisando mercado e comportamento do cliente, porém não se verifica uma atuação mais forte da contabilidade gerencial no desenvolvimento das atividades que englobam as práticas de análise externa de custos.

4.2.7 Empresa “HOLANDA”

A empresa “HOLANDA” é multinacional, subsidiária integral de uma empresa holandesa. Em nível mundial atua há mais de 35 anos. Possui uma unidade produtiva no Rio Grande do Sul e parcerias com distribuidores autorizados e presentes em toda a América Latina. No mundo, a empresa conta com 4 unidades produtivas, incluindo a brasileira, 35 escritórios de negócios e 1.600 funcionários. No Brasil a participação de mercado no segmento de cilindros hidráulicos é estimada em 75%, sendo de apenas 5% no de guindastes, este por ainda serem entrantes

| Práticas | Identificação de adoção da prática pela empresa |
|--------------------|--|
| Benchmarking | Não utiliza essa prática |
| Engenharia Reversa | Não existe um levantamento de informações sobre processo de fabricação do concorrente. A empresa analisa a concorrência com base em suposições do departamento comercial, de custos e engenharia, com base em experiência anterior. O entrevistado afirma que é difícil a troca de informações entre os departamentos de compras e a engenharia dado não há engenheiros no Brasil. A parte de desenvolvimento de produto é toda feita na Holanda |

| | |
|------------------------|--|
| Contabilidade Reversa | Não utiliza essa prática. |
| Mark-up Reverso | Não utiliza essa prática. |
| Sistema de Informações | O preço do concorrente normalmente é levantado via clientes. A empresa participa de uma associação de classe e também do sindicato patronal da categoria, porém, não existem dados disponíveis nessas entidades que sejam determinantes estrategicamente. Existe troca de informações através de funcionários que vieram da concorrência ou então em feiras que a empresa participa. A natureza desses dados é considerada bastante específica, de acordo com a especialidade da pessoa que estiver tratando de uma questão pontual. |
| GIC | A empresa aposta em qualidade e funcionalidade do seu produto, variáveis das quais também dependem o sucesso da GIC. O respondente salienta que o foco da empresa não é apenas custo, mas valorização de itens como segurança, por exemplo. O uso da GIC é bastante limitado. |
| Cadeia de Valor | A empresa participa de projetos junto ao fornecedor na compra de matrizes ou melhorias de processos, na indicação de fornecedores para o fornecedor com o objetivo de racionalizar custos. Quanto aos clientes não foi mencionada parceria. |
| OBA | A empresa não utiliza o <i>open-book accounting</i> com clientes, embora já tenha sido solicitado. Essa troca de informações é realizada apenas entre coligadas e controladas do grupo (Brasil e Exterior). Quanto a fornecedores somente, em casos pontuais a empresa solicita a abertura, mas é uma prática pouco usada. |

Quadro 11 – Práticas de análise externa de custos adotadas pela empresa “HOLANDA”

Fonte: Dados da pesquisa

A empresa utiliza algumas das práticas, porém sem um caráter contábil-gerencial, ou seja, nesta também o foco se dá mais na área comercial. O respondente relata que a maior parte das diretrizes em termos de custos vem da matriz localizada na Holanda, e que a unidade brasileira não tem muita autonomia neste campo.

4.2.8 Análise Conjunta das Empresas

A fim de possibilitar uma visão global do conjunto das sete empresas, fez-se a reunião de todas as respostas, conforme apresentado no Quadro 12.

Essa visão global permite constatar que as práticas, quando utilizadas, o são ainda muito parcialmente. Assim, todas as empresas afirmam utilizar, ainda que parcialmente, algumas das técnicas oferecidas pelas práticas de análise externa de custos. Verificou-se que a engenharia reversa é a técnica que teve mais representatividade no conjunto das empresas pesquisadas.

| Práticas | Empresas | | | | | | |
|------------------------|-------------------|-------------------|-------------|-------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | Argentina | Brasil | Chile | Dinamarca | Espanha | França | Holanda |
| Benchmarking | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza |
| Engenharia Reversa | Não Utiliza | Utiliza | Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Utiliza | Não Utiliza |
| Contabilidade Reversa | Raramente Utiliza | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza |
| Mark-Up Reverso | Não Utiliza | Não Utiliza | Utiliza | Não Utiliza | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza |
| Sistema de Informações | Raramente Utiliza | Raramente Utiliza | Utiliza | Não Utiliza | Raramente Utiliza | Utiliza | Raramente Utiliza |
| GIC | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Raramente Utiliza | Não Utiliza |
| Cadeia de Valor | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Utiliza | Utiliza | Não Utiliza | Utiliza |
| OBA | Raramente Utiliza | Não Utiliza | Não Utiliza | Utiliza | Utiliza | Raramente Utiliza | Utiliza |

Quadro 12 – Resumo das práticas de análise externa de custos adotadas pelas empresas pesquisadas

Fonte: Dados da pesquisa

O quadro 12 evidencia como as empresas se comportam em relação às práticas de análise externa de custos, ou seja, o quanto incorporam em sua gestão o que preceitua a teoria. Verifica-se que o uso da matéria ainda é bastante tímido, não há um conhecimento aprofundado sobre o tema e tampouco perspectivas de sua utilização.

As práticas de *benchmarking*, contabilidade reversa, *markup* reverso e gestão interorganizacional de custos não são utilizadas. As demais (cadeia de valor, *open-book accounting*, sistema de informações de concorrentes e engenharia reversa) são utilizadas por menos da metade delas e não de forma intensiva conforme os benefícios enfatizados pela literatura.

Todos os respondentes, de alguma forma, salientaram a dificuldade de aplicar a teoria na prática em função de disponibilidade de recursos para implantação (financeiros, pessoas, tempo etc.). A validação da teoria que envolve a análise externa de custos ainda se dá de forma muito parcial, pelo menos na amostra pesquisada. Certifica-se ainda falta de interesse em desenvolver ou expandir o uso das práticas pesquisadas.

5 CONCLUSÕES

Este estudo objetivou verificar a adoção das práticas de análise externa de custos por empresas da Serra Gaúcha. Dado o perfil das sete empresas pesquisadas (empresas de grande porte, significativa representatividade nos mercados de atuação, destacada estrutura de negócio participação integral de capital estrangeiro em duas delas). Com base nesse perfil, e de acordo com o que preceitua a literatura da área, esperava-se alto grau de adoção.

Entretanto, verifica-se que é tímido o uso das práticas pesquisadas. Muitas delas não são aplicadas sequer parcialmente. Há troca de informações na cadeia, porém ainda com restrições dado o baixo nível de confiança ou transparência entre os participantes. Todos os entrevistados revelaram, que informações sobre custos ainda são fechadas e de difícil acesso.

A prática mais identificada nas empresas e também apontada como mais acessível é a engenharia reversa. Parece que, desmontar produtos do concorrente e custear os materiais e processos usados na sua composição é uma atividade mais simples.

Em função disso, e dado o objetivo deste estudo, conclui-se que há ainda uma distância considerável entre teoria desenvolvida e a prática empresarial. Outra observação pertinente é quanto ao desconhecimento dos termos técnicos que envolvem a análise externa de custos (análise dos custos dos concorrentes, GIC, *open-book accounting*, contabilidade reversa, *mark-up* reverso). Isso chega a ser surpreendente dada a formação superior dos entrevistados, e talvez justifique, pelo menos em parte, a distância anteriormente apontada.

Quanto às limitações deste estudo, pode-se apontar a sua validade somente para a realidade das empresas pesquisadas, o que prejudica a generalização dos resultados.

Dado que este estudo não é exaustivo com relação ao assunto abordado, verifica-se a necessidade de futuros trabalhos utilizando amostras mais representativas e com aplicação de pesquisas tipo *survey*. Entende-se que trabalhos mais robustos como esse recomendado poderá trazer elementos que validem, rejeitem ou pelos menos ajudem a melhor compreender os resultados de pesquisas como esta aqui apresentada. Nesse sentido, investigar em maior amplitude as possíveis causas de não adoção pode, também, contribuir para uma análise crítica da teoria até então desenvolvida.

REFERÊNCIAS

- AGNDAL, H.; NILSSON, U. Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, n. 21, p.147-166, 2010.
- AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; ROCHA, W. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e open-book accounting. *Base*, v.5, n.1, p.66-76, 2008.
- BACIC, M. J. Escopo da gestão estratégica de custos em face das nações de competitividade e de estratégia empresarial. *In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos*, 1. 1994, São Leopoldo. Anais... São Leopoldo: ABCUSTOS, 1994.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (BNDES) – Carta Circular Nº 10/2010, Normas relativas ao porte das beneficiárias. Março, 2010.
- BARTZ, Daniel; STAUDT, Tarcisio; SOUZA, Marcos A. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos dos concorrentes. *Base*, v.2, n.3, p.167-175, 2005.
- BORINELLI, M. L.; ROCHA, W. Análise Estratégica de Cadeia de Valor: um estudo exploratório do segmento indústria – varejo. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v.1, n.7, p.145-165, jan./jun.2007.
- CASELLA, B. M. B. X. Análise de custos de concorrentes: Estudo exploratório no setor de celulose e papel. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo. São Paulo: 2008.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. MPRA Paper. n. 212, nov. 2007. Disponível em: <http://mpra.ub.uni.muenchen.de/212/>. Acesso em: 30 set. 2010.
- COASER, R. The institutional structure of production. *American Economic Review*, n.82, p. 713-719, 1991.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Extra-organizational cost analysis. *Management Accounting*, v. 80, n. 1, p. 14-15, 1998.
- _____ Supply chain development for the lean enterprise – interorganizational cost management. New Jersey: The IMA Foundation for Applied Research, Inc. 1999.
- DESCHAMPS, Jean-Philippe; NAYAK, P. Ranganath. Product juggernauts: how companies mobilize to generate a stream of market winners. Boston: HBSP, 1995.
- 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: Congresso de Custos Del Mercosul*, V. 2010, La Plata. Anais... La Plata: IAPUCO, 2010.
- GIL, A. C. Métodos e técnicas de pesquisa social. 5ª ed. São Paulo: Atlas. 1999.
- GUILDING, C. Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting Organization and Society*, 24 (7): 583-595, 1999.
- GORDON, I. H. De olho na concorrência – como vencer a batalha por mercados e clientes. São Paulo: Futura, 2004.
- HAMEL, F.; PRAHALAD, C. K. Competindo pelo futuro. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- HEINEN, K. C.; HOFFJAN, A. The strategic relevance of competitor cost assessment – an empirical study regarding competitor accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, v. 3, n. 1, 2005, p. 17-34.

- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost*. Boston: HBSP, 1987.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- LEITE, J. *Contabilidade de gestão contingencial: uma perspectiva estratégica*. In: VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Maio, 2000.
- MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. *Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda*. Revista Universo Contábil, v.2, n.1, p.34-60, jan./abr. 2006.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MIRANDA, L. C. *Gerenciamento de cadeia de valor*. In: SCHIMIDT, Paulo (org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, p.201-212. 2002.
- MONDEN, Y. *Cost reduction systems: target costing and kaizen costing*. New York: Productivity Press, 1995.
- MOON, P.; BATES, K. *Core analysis in strategic performance appraisal*. Management Accounting Research, v. 4, p. 139-152, 1993.
- OLIVA, F. L.; SOBRAL, M. C.; TEIXEIRA, H. J. *Sistema do processo de análise das relações interorganizacionais para o desenvolvimento sustentado*. In: ENCONTRO DA ANPAD - ENANPAD, 30. 2006, Salvador. Anais... Salvador: ANPAD, 2006.
- OLIVEIRA, S. L. *Tratado de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 1998.
- QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. *A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas*. Rev Ibero Americana Contabilidad de Gestion, v.1, n.10, p.121-143, 2007.
- PEREZ JUNIOR, J. H; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G.. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.
- PORTER, M. E. *A Vantagem competitiva*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, M. E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. *Projetos de estágio e de pesquisa em administração*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SINDICADO DAS INDÚSTRIAS METALÚRGICAS, MECÂNICAS E DE MATERIAL ELEÉTRICO DE CAXIAS DO SUL – SIMECS. *Pesquisa de Empresa*. 2009. Disponível em: <http://www.simecs.com.br> Acesso em: 23 set. 2010.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos*. R. Janeiro: Campus, 1997.
- SOUZA, B. C. *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de São Paulo. São Paulo: 2008.
- SOUZA, B. C; ROCHA, W. *Fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8. São Paulo, 2008. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2008.
- WERNKE, R. *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman. 2005.