

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

SCHEILA APARECIDA SANTOS DA COSTA

**GESTÃO EXTERNA DE CUSTOS: UM ESTUDO NO ÂMBITO DA GESTÃO
ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

SÃO LEOPOLDO

2010

SCHEILA APARECIDA SANTOS DA COSTA

Gestão Externa De Custos: Um Estudo No Âmbito Da Gestão Estratégica De Custos

Dissertação apresentada ao PPG em Ciências Contábeis da UNISINOS como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

SÃO LEOPOLDO

2010

SCHEILA APARECIDA SANTOS DA COSTA

**GESTÃO EXTERNA DE CUSTOS: UM ESTUDO NO ÂMBITO DA GESTÃO
ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

Aprovado em 14 de Junho de 2010.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza

Ernani Ott – UNISINOS

Luiz Panhoca – UFPR

José Antunes Jr. – UNISINOS

Visto e permitida a impressão

São Leopoldo, ____/____/_____.

Prof. Dra. Cléa Beatriz Macagnan

Coordenadora Executiva PPG em Ciências Contábeis

Dedico os esforços aplicados na execução deste trabalho aos meus pais, pelo exemplo de retidão de caráter e perseverança.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me guiado e me permitir concluir mais uma etapa, muito importante para o meu sucesso pessoal e profissional.

À minha família, amigos e colegas de trabalho, que sempre estiveram ao meu lado, compreenderam a importância dessa vitória e, principalmente, me ajudaram a alcançá-la.

Aos meus pais, pelo exemplo de que o trabalho, a luta e a dedicação são o melhor caminho a seguir, e valem a pena quando temos um objetivo.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza, que me proporcionou orientação e estímulo no decorrer desse trabalho.

Por fim, aos meus colegas de mestrado, Márcia, Margarete, Maurício e Ana, pela companhia, carinho e amizade, o que tornou esta caminhada muito mais fácil e agradável!

“Não basta ensinar ao homem uma especialidade, porque se tornará assim uma máquina utilizável e não uma personalidade. É necessário que adquira um sentimento, um senso prático daquilo que é belo, do que é moralmente correto”. (Albert Einstein)

RESUMO

Este estudo investiga as práticas de gestão externa de custos mais utilizadas por empresas brasileiras. A motivação do estudo está no reconhecimento de que isoladamente a gestão interna de custos não é suficiente para o sucesso dos negócios. Para tanto, realizou-se um estudo descritivo, utilizando-se como procedimento técnico de coleta de dados uma *survey*, por meio de questionário, elaborado com base nas práticas de Gestão Externa de Custos - GEXC identificadas na literatura. Este questionário foi enviado pela internet para 250 das 500 maiores empresas constantes na Revista Exame Melhores & Maiores de 2008, das quais, 44 o responderam. Para analisar as informações obtidas por meio da aplicação desse questionário, realizou-se análise descritiva dos dados. Nesta análise foram utilizados gráficos com o objetivo de mostrar detalhadamente as respostas de cada afirmação. Utilizou-se também o *ranking* médio - RM para as afirmações que compõem o instrumento de coleta de dados utilizando-se a escala likert de 6 pontos. Na sequência, foi realizada a análise fatorial e análise de variância, com a utilização do *software statistical package for the social science* (SPSS). Por meio dessas análises foi possível verificar que as empresas da amostra não adotam as práticas de GEXC com a mesma abrangência e profundidade que são tratadas na literatura, a qual descreve a sua relevância na gestão estratégica adotada pelas empresas. Além disso, verificou-se que poucos profissionais possuem experiência em GEXC. No caso da amostra pesquisada, apenas 25% deles afirmou ter experiência nessa área, ou seja, esses resultados sugerem que, no Brasil, a GEXC ainda está dando os primeiros passos. Foi possível ainda identificar, com relação à adoção de práticas de GEXC, que as ações mais amplamente utilizadas pelas empresas são: a) controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente; b) estabelecimento de metas de redução de custos para clientes; c) informações sobre o preço de venda do concorrente.

Palavras chave: gestão estratégica de custos, gestão externa de custos, gestão interorganizacional de custos, *open-book accounting*.

ABSTRACT

This study investigates the practices of external management costs most used by Brazilian Companies. The study is motivated by the recognition that, by itself, external management costs is not enough for business success. The technical procedure used for data collection was a survey through questionnaires based on the practices of external management costs, identified on the literature. This survey was send through the internet to 250 of the 500 biggest companies from Revista Exame Melhores & Maiores de 2008, in which, 44 answered it. To analyze the information from the questionnaires, a descriptive analysis of these data was made. In this analysis, graphics were used to demonstrate with details the answers of each assertion. Also the average ranking was used to the affirmations that compose the instrument to collect data using the Likert scale of 6 points. After, it was made a factorial analysis using the statistical software package for the social science (SPSS). Through these analyses it was possible to verify that Brazilian Companies do not adopt the practice of external management costs with the same rage and deepness as said on the literature which describes the relevance of these practices on the company's strategic management. Besides that, it was verified that few professionals have experience with external management costs. Just 25% of the research sample confirmed to have experience in this field In other words, these results suggest that external management costs is giving the firsts steps in Brazil. It was also possible to identify that the practices most used by companies related to external management costs are: a) stock control and delivering of certain materials directly to client's assembly line; b) setting cost reduction goals for clients; c) information about competitors' sales prices.

Key Words: strategic cost management, external management costs, interorganizational cost management, open book accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: As Cinco Forças Competitivas.....	27
Figura 2: Três Estratégias Genéricas	29
Figura 3: Fontes de Informações sobre o Concorrente.....	35
Figura 4: Esquema de um Sistema de Informações sobre o Concorrente	36
Figura 5: Esferas da Gestão Estratégica de Custos.....	40
Figura 6: Estrutura Básica da Gestão Externa de Custos	41
Figura 7: Interação dos Elementos da GIC.....	48
Figura 8: Cadeia de Suprimentos X Cadeia de Distribuição.....	49
Figura 9: Avaliação do Concorrente.....	58

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Composição da Amostra por Função	82
Gráfico 2: Tempo de Atuação na Empresa e Experiência na Função	83
Gráfico 3: Graduação dos Respondentes.....	84
Gráfico 4: Especializações Realizadas pelos Respondentes.....	85
Gráfico 5: Área de Atuação	85
Gráfico 6: Experiências dos Respondentes com Gestão Externa de Custos	86
Gráfico 7: Distribuição Geográfica dos Respondentes por Estado	87
Gráfico 8: Setor Econômico de Atividade das Empresas Respondentes.....	87
Gráfico 9: Tempo de Existência das Organizações Pesquisadas.....	88
Gráfico 10: Participação das Exportações no Faturamento das Empresas	88
Gráfico 11: Número de Funcionários	89
Gráfico 12: Participação das Empresas no Mercado Total (Interno e Externo).....	90
Gráfico 13: Estratégia Predominantemente Adotada pelas Empresas.....	90
Gráfico 14: GEXC no Desenvolvimento de Produtos com Fornecedores e Clientes	91
Gráfico 15: GEXC nas Metas de Redução de Custos para Fornecedores e Clientes	92
Gráfico 16: GEXC na Troca de Informações sobre Custos com Fornecedores e Clientes	93
Gráfico 17: GEXC na Criação de Novos Produtos com Fornecedores e os Clientes	93
Gráfico 18: GEXC no Controle de Estoque e na Entrega Materiais	94
Gráfico 19: Aspectos da Utilização da GEXC na Relação com Concorrentes	95
Gráfico 20: Outros Aspectos da Utilização da GEXC na Relação com Concorrentes.....	95
Gráfico 21: Informações obtidas por meio das relações com fornecedores	105
Gráfico 22: Informações obtidas por meio das relações com clientes	106
Gráfico 23: Informações obtidas por meio das relações e da análise dos concorrentes	107
Gráfico 24: Dificuldades na Implementação da GEXC com Concorrentes	111
Gráfico 25: Dificuldades na Implementação da GEXC com Fornecedores e Clientes	112
Gráfico 26: Dificuldades para Qualidade nas Informações Contábeis e nas Questões Éticas.....	113
Gráfico 27: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Processos	116
Gráfico 28: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Produtos.....	117
Gráfico 29: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Decisão.....	118
Gráfico 30: Informações para a GEXC junto a Consultores e Associações Comerciais	120
Gráfico 31: Informações para a GEXC junto a Fornecedores.....	121
Gráfico 32: Informações para a GEXC junto a clientes	122
Gráfico 33: Informações para a GEXC pela Análise dos Concorrentes.....	123
Gráfico 34: Frequência de busca informações para realizar a GEXC	125

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Exemplo de Transferência de Tecnologia.....	44
Quadro 2: Exemplos de Ações Desenvolvidas mediante Alianças Estratégicas.....	45
Quadro 3: Fatores Condicionantes da GIC.....	53
Quadro 4: Principais Mecanismos de Execução da GIC.....	54
Quadro 5: Mecanismos de Redução de Custos	55
Quadro 6: Exemplos de Ações de <i>Benchmarking</i>	63
Quadro 7: Detalhamento Técnica Engenharia Reversa.....	65
Quadro 8: Indicações quanto à Utilização das Ferramentas de Análise dos Concorrentes	72
Quadro 9: Alternativas de acordo com a Escala de Likert	78
Quadro 10: Variáveis Excluídas em cada Constructo	141

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Composição do Banco de Dados de Empresas.....	76
Tabela 2: Demonstrativo da Frequência de Envio e Retorno dos Questionários	77
Tabela 3: Práticas de GEXC Adotadas pelas Empresas	97
Tabela 4: Ranking Médio Práticas de GEXC – Experiência dos Respondentes	99
Tabela 5: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Segmento.....	100
Tabela 6: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Tempo de Existência	101
Tabela 7: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Faixa de Faturamento.....	102
Tabela 8: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Estratégia Predominante.....	103
Tabela 9: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Nível Concorrencial	104
Tabela 10: Informações na Análise Externa de Custos por Estratégia.....	108
Tabela 11: Informações na Análise Externa de Custos de acordo com Experiência	109
Tabela 12: Informações que a Empresa busca na Análise Externa de Custos	110
Tabela 13: Dificuldades enfrentadas em empresas c/experiência práticas de GEXC	113
Tabela 14: Dificuldades de implementação das práticas de GEXC por tempo de empresa...	114
Tabela 15: Dificuldades de Implementação das Práticas de GEXC.....	115
Tabela 16: Impactos Ocasionalmente pela Adoção de Práticas de GEXC.....	119
Tabela 17: Fontes de informações para realizar a GEXC	124
Tabela 18: Tomadas de decisão com base na GEXC	126
Tabela 19: Fatoração das Variáveis referentes às Práticas de GEXC	128
Tabela 20: Composição do Fator Controle da Cadeia.....	129
Tabela 21: Composição do Fator Negociação na Cadeia	130
Tabela 22: Composição do Fator Acompanhamento da Concorrência	131
Tabela 23: Fatoração das Variáveis referentes às Informações Obtidas da GEXC.....	132
Tabela 24: Composição do Fator Informações para Desenvolvimento de Produtos.....	133
Tabela 25: Composição do Fator Informações Operacionais.....	133
Tabela 26: Fatoração Variáveis Dificuldades de Obtenção de Informações na GEXC	134
Tabela 27: Composição do Fator Dados de Concorrentes	135
Tabela 28: Composição do Fator Dados de Clientes.....	135
Tabela 29: Composição do Fator Dados de Fornecedores	136
Tabela 30: Impactos da GEXC.....	137
Tabela 31: Composição do Fator Impacto Gerencial	138
Tabela 32: Composição do Fator Impacto em Custos.....	138
Tabela 33: Fontes de informação de GEXC.....	139
Tabela 34: Composição do Fator Fontes Espontâneas	140
Tabela 35: Composição do Fator Fontes Indiretas	140
Tabela 36: Composição do Fator Fontes Informais	141
Tabela 37: Média e Desvio Padrão dos Fatores	142
Tabela 38: Médias dos Fatores com Relação ao Faturamento	143
Tabela 39: Médias dos Fatores com Relação a Participação de Mercado.....	144
Tabela 40: Médias dos Fatores com Relação ao Nível de Concorrência	145
Tabela 41: Médias dos Fatores com Relação ao Tempo de Existência.....	146
Tabela 42: Médias dos Fatores com Relação a Propriedade de Capital.....	147

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
ANOVA	Análise de Variância
CDM	<i>Clean Development Mechanism</i>
CNPq	Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
GEC	Gestão Estratégica de Custos
GEXC	Gestão Externa de Custos
GIC	Gestão Interorganizacional de Custos
OBA	<i>Open-Book Accounting</i>
NUPEGEC	Núcleo de Pesquisa em Gestão de Custos
P&D	Pesquisa e Desenvolvimento
RM	<i>Ranking médio</i>
SCIP	<i>Society for Competitive Intelligence Professionals</i>
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>
SWOT	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i>
TDABC	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>
VBM	Visão Baseada no Mercado
VBR	Visão Baseada em Recursos

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.3 PRESSUPOSTOS	19
1.4 OBJETIVOS	20
1.4.1 Objetivo Geral	20
1.4.2 Objetivos Específicos	21
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	21
1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	22
1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	24
2 REFERENCIAL TEÓRICO	25
2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA	25
2.1.1 Estratégia Competitiva e Posicionamento Estratégico	25
2.1.2 Gestão Estratégica de Custos	30
2.1.3 Inteligência Competitiva	33
2.2 GESTÃO EXTERNA DE CUSTOS	37
2.2.1 Alianças Estratégicas	42
2.2.2 Gestão Interorganizacional de Custos – GIC	47
2.2.3 Análise do Custo dos Concorrentes	56
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	73
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	73
3.1.1 Quanto ao Método	73
3.1.2 Quanto à Natureza	73
3.1.3 Quanto ao Objetivo	74
3.1.4 Quanto à Abordagem do Problema de Pesquisa	74
3.1.5 Quanto ao Procedimento Técnico de Coleta de Dados	74
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	75
3.3 COLETA DE DADOS	75
3.4 TRATAMENTO DE DADOS	78
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO	80
4 ANÁLISE DE DADOS	82
4.1 DESCRIÇÃO DA AMOSTRA	82
4.1.1 Caracterização dos Respondentes	82
4.1.2 Características das Organizações Pesquisadas	86
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	91
4.2.1 Práticas de GEXC Adotadas pelas Empresas	91
4.2.2 Informações que as Empresas Buscam na Análise Externa de Custos	105
4.2.3 Dificuldades Enfrentadas na Implementação de Práticas de GEXC	110
4.2.4 Impactos Ocasionalmente pela Adoção de Práticas de GEXC	115
4.2.5 Fontes Onde a Empresa Busca Informações para Realizar a GEXC	120
4.2.6 Frequência com que se busca Informações para Realizar a GEXC	124
4.2.7 Tipo de Decisão com a Prática Adotada pela Empresa	125
4.3 ANÁLISE FATORIAL E ANOVA	127
4.3.1 Redução de Variáveis	127

4.3.2 ANOVA	142
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	148
5.1 CONCLUSÃO.....	148
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	150
REFERÊNCIAS	151
APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	159
APÊNDICE B – TESTE ANOVA	168

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Até a década de 1980, parcela significativa das empresas estava inserida em um ambiente caracterizado pela baixa competição, sendo os principais fatores de competitividade a capacidade de trabalhar com grandes volumes de produtos padronizados, reduzindo os custos de produção. Essa redução de custos era possível, uma vez que as empresas tinham maior poder de negociação e melhores condições de compra de matéria prima e componentes, e a possibilidade de diluir seus custos fixos em volumes crescentes. Havia nesse período, maior liberdade para reajustar preços quase que de forma automática quando ocorria o aumento de custos, dada a pouca concorrência e ao processo inflacionário.

Porém, de forma acentuada, crescente e irreversível, desencadeou-se um processo contínuo de mudanças ambientais que permanece atualmente, ocasionado pela globalização dos mercados. Desde então, o ambiente empresarial passou a fazer parte de um cenário em que o conhecimento, a inovação e a tecnologia são fatores essenciais para que as empresas se mantenham competitivas (ZUCKERMAN; ROMOCK; CHEN, 1997; MCNAIR, 2007, e SCHIFF; SCHIFF, 2008).

Fruto dessa maior integração de mercado, o novo ambiente caracteriza-se pela alta competitividade, sendo quase nulo o espaço para decisões sem avaliações precisas dos riscos envolvidos e, diante dessa realidade, os gestores são desafiados pela necessidade de tomada de decisões com riscos cada vez maiores e em situações igualmente mais complexas. Esses fatores exigem das organizações a necessidade crescente de obter informações capazes de melhorar o seu processo decisório. Isso fez com que práticas de gestão utilizadas no passado como, por exemplo, as práticas das contabilidades de custos, financeira e gerencial, não sejam mais suficientes para esse fim, sendo necessário um avanço no que se refere às práticas até então adotadas, objetivando adequar-se a nova realidade de mercado.

Kaplan e Johnson (1996) e Zuckerman, Romock e Chen (1997) criticaram as informações proporcionadas pela contabilidade gerencial, citando já naquela época que elas eram atrasadas, agregadas e distorcidas demais, deixando de ser relevantes para as decisões relacionadas ao planejamento e controle das empresas. Eles enfatizam que a inadequação dos sistemas é resultante do retardamento da adaptação dos sistemas de informações contábeis tradicionais, que foram projetados para gerar informes financeiros e apuração de impostos e para um ambiente que já não

existia mais. Essa realidade também é reconhecida por Cooper (1996), quando ele cita que sob condições de competição severas, as estratégias baseadas apenas na análise de fatores internos, isoladamente, deixaram de ser suficientes para manter a capacidade competitiva das empresas.

Apesar da contabilidade gerencial oferecer informações relevantes para a tomada de decisões, no que se refere ao ambiente interno da empresa, é reconhecido por diversos pesquisadores (TURNERY; ANDERSON, 1989; PEAVEY, 1990; KAPLAN; JOHNSON, 1996; MCNAIR, 2007) que ocorreram mudanças significativas no âmbito externo, provocando mudanças no ambiente competitivo, sem que essa contabilidade tivesse adequadamente acompanhado as novas demandas informacionais que surgiram como requisito para o eficaz gerenciamento das empresas.

Toda a pressão oriunda do ambiente externo fez com que empresas, pesquisadores e consultores, percebessem que a gestão interna e individual não é mais suficiente, e que surgiu a necessidade de reestruturar os processos de gestão e buscar formas de cooperação com outras empresas dentro da cadeia de valor, com o objetivo de obter ou melhorar a vantagem competitiva.

A partir desta realidade, a gestão dos custos ganhou maior relevância, sendo então reconhecido que, além de estarem apoiadas nas práticas já conhecidas de contabilidade gerencial, as empresas, para manterem-se competitivas, precisam estar apoiadas também no que se convencionou denominar práticas de gestão estratégica de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Nesse sentido, Slagmulder e Cooper (2003) citam que a gestão estratégica de custos não se resume simplesmente a ações que busquem redução de custos, mas sim a ações que busquem, simultaneamente a isso, melhorar a vantagem competitiva da empresa em termos amplos.

Bacic (1994) também reconhece que a gestão estratégica de custos tem um enfoque mais amplo que as práticas tradicionais, ou seja, contribui com maior ênfase na análise do ambiente externo, voltando-se também ao desenvolvimento tecnológico, à capacitação de recursos humanos, entre outros, criando vantagens competitivas que perduram a longo prazo.

Nesse sentido, Cullen e Coad (2006) citam que é importante compreender as ameaças e oportunidades apresentadas pelo meio ambiente, pois essa compreensão permite que os atores organizacionais façam uma análise estratégica delas, criando uma imagem de oportunidades que possam ser aproveitadas para a manutenção da vantagem competitiva, neutralizando possíveis ameaças. De acordo com Costa e Azevedo (2001), a identificação das oportunidades e ameaças pode ser feita por meio da análise *Strengths, Weaknesses, Opportunities and*

Threats (SWOT). Esses autores mencionam que o objetivo dessa análise é definir estratégias para que a empresa mantenha seus pontos fortes e diminua a intensidade dos pontos fracos, aproveitando oportunidades e protegendo-se de ameaças provenientes do mercado.

Da necessidade de maior ênfase na análise do ambiente externo surge também a importância da cooperação entre empresas, visando proporcionar maiores possibilidades em relação à busca de benefícios como, por exemplo, o compartilhamento de informações e a redução de custos na cadeia produtiva. Para estabelecer essas relações com o ambiente externo, é necessário ao gestor entender que cada empresa compõe um dos elos responsáveis pelas atividades geradoras de valor, dentro do contexto global da cadeia.

A cadeia de valor é definida por Shank e Govindarajan (1997) como sendo um conjunto interligado de atividades que criam valor, desde a fonte básica de matérias-primas até a entrega do produto final ao consumidor. Portanto, por meio das relações externas os gestores devem analisar os elos da cadeia de valor e encontrar soluções para redução de custos e manutenção da vantagem competitiva, pelo planejamento, que resultará em algumas ações isoladas e outras coordenadas entre as empresas, mas sempre com o objetivo de melhoria global da cadeia como um todo. Essas práticas de cooperação devem visar sempre à garantia de retorno para toda a cadeia, seja reduzindo o custo total ou trazendo alguma outra forma de vantagem competitiva.

Em decorrência disso, as informações e relações com o ambiente externo vêm sendo cada vez mais valorizadas no âmbito da gestão empresarial, sendo importante que a organização tenha acesso a informações apropriadas e oportunas sobre o ambiente competitivo no qual está inserida (SOUZA e ROCHA, 2009; LEITCH *et al.*, 2006). Para que o gestor tenha condições de gerenciar com esse enfoque externo, o monitoramento das ações dos concorrentes e a cooperação entre a empresa, concorrentes, fornecedores e clientes, é importante para que possa criar condições visando obter e/ou manter sua competitividade.

Além de monitorar seus concorrentes, as empresas podem adotar práticas de cooperação com eles, buscando atingir objetivos mútuos como, por exemplo, o gerenciamento de compras conjuntas visando à redução de custos. A adoção dessas práticas pode significar um aumento da capacidade de gestão do ambiente no qual a empresa está inserida. Tem-se, assim, que o concorrente pode, em determinadas situações, atuar como parceiro.

No que se refere às relações com os fornecedores e clientes, as empresas podem estabelecer estratégias que possibilitem administrar conjuntamente seus determinantes de

custos, ou seja, realizar uma gestão compartilhada e buscar melhorar sua capacidade competitiva, por exemplo, através do desenvolvimento de novas tecnologias, sugerindo aprimoramento nos processos, estabelecendo metas de redução de custos, entre outros. De acordo com Souza e Rocha (2009), nesse processo cooperativo de gerenciamento de custos, denominado Gestão Interorganizacional de Custos – GIC, as práticas de cooperação podem levar a empresa a criar diferenciais e reduzir custos, tornando toda a cadeia produtiva mais competitiva.

O reconhecimento dessa nova realidade ambiental e da necessidade de gestão externa compartilhada, também é destacado por Leitch *et al.* (2006), quando citam que a concorrência vem forçando as empresas a colaborarem com seus parceiros comerciais. Acrescentam que, para isso, as organizações vêm utilizando a gestão interorganizacional de custos, com o objetivo de alcançar a gestão colaborativa de custos em toda a cadeia de valor. Leitch *et al.* (2006) citam ainda que a gestão de custos, para ser eficaz, deve atravessar os limites organizacionais. Além disso, tem o potencial para melhorar o desempenho de cada empresa dentro do contexto global da cadeia de valor. Para que isso ocorra, no entanto, é importante compreender os fatores que podem conduzir a gestão de custos, de forma a alcançar os objetivos propostos pela GIC.

Enfim, existem inúmeras possibilidades para as empresas melhorarem sua vantagem competitiva em relação aos concorrentes. Porém, elas devem inovar, deixando de utilizar apenas as informações originadas dos sistemas de contabilidade gerencial tradicionais, e projetar sistemas de informações que incorporem outros conceitos, como práticas de cooperação, análise do custo dos concorrentes e a GIC, os quais devem estar em sintonia com o ambiente externo, acompanhando as tendências de mercado.

É nesse contexto, de um mercado caracterizado pelo acirramento da competição, que emerge o problema deste estudo, envolvendo a gestão estratégica de custos, apresentado na seção seguinte.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Conforme exposto na contextualização, a literatura tem destacado que o desafio e a oportunidade para a obtenção de vantagem competitiva estão também vinculados à formulação de estratégias e a ações que envolvam a análise do ambiente externo. Segundo essa literatura, é preciso que os gestores incorporem estes conceitos à realidade prática das empresas.

Diante dessa realidade, tem-se o seguinte problema de pesquisa que esse estudo pretende responder, e que norteará toda a trajetória de pesquisa: **Quais são, predominantemente, as práticas de gestão externa de custos utilizadas por empresas brasileiras?**

1.3 PRESSUPOSTOS

A formulação de pressupostos é um importante condutor da pesquisa, pelo fato de que propõe uma explicação provisória ao problema a ser investigado e direciona os esforços pela busca de informações (MARCONI; LAKATOS 2008). Com base nessa afirmação, procurou-se por evidências para a formulação de pressupostos que conduzissem essa pesquisa, tendo sido identificados alguns estudos correlatos, citados a seguir.

Guilding (1999), em seu estudo, concluiu que o porte das empresas está relacionado à intensidade com que elas adotam práticas de análise da contabilidade dos concorrentes, ou seja, empresas de maior porte adotam essas práticas com maior abrangência e também têm uma maior percepção quanto aos seus benefícios. Nesse sentido, Valkokari, Kulmala e Kajuter (2007) mencionam que pequenas empresas geralmente têm menos recursos do que as grandes para o desenvolvimento e implementação de ferramentas de gestão, sendo que podem ser necessárias diferentes abordagens para implementá-las, em comparação ao que ocorre em grandes empresas.

O estudo realizado por Souza (2001) mostrou que, apesar de as empresas terem a percepção de que conceitualmente às novas propostas de práticas da contabilidade gerencial eram bem fundamentadas, não existia adesão significativa a elas.

O estudo de Kulmala e Kajuter (2005) também evidencia que a troca de informações entre as empresas é fundamental para que ocorra a gestão externa de custos, porém, os autores constataram a escassez de evidências empíricas que apontem para a adoção dessa prática.

Adicionalmente, Souza e Rocha (2009) afirmam que poucas empresas desenvolvem uma relação estratégica com seus parceiros em busca de oportunidades de melhorias, e que talvez isso ocorra pela necessidade de troca de informações sobre seus custos.

Assim, por analogia aos resultados obtidos em estudos anteriores, estabeleceram-se os seguintes pressupostos:

- 1) As empresas brasileiras não adotam as práticas de gestão externa de custos com a mesma abrangência e profundidade com que são tratadas na literatura.
- 2) Empresas de maior porte adotam as práticas de gestão externa de custos com maior abrangência e profundidade do que empresas menores.
- 3) As empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor não compartilham informações sobre processos internos e custos com a abrangência necessária para que todas se beneficiem pelo uso da GEXC.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo Geral

Diante da realidade aqui apresentada, nesse estudo se investiga a gestão externa de custos no contexto de sua efetiva utilização pelas empresas, ou seja, caracteriza-se pela investigação da adoção desses instrumentos pelas empresas, implicando no reconhecimento ou não, da sua validade e importância para a gestão empresarial.

1.4.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral deste estudo, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Investigar as práticas de gestão externa de custos destacadas na literatura;
- b) Investigar os benefícios de sua adoção a partir da perspectiva do processo de tomada de decisões;
- c) Investigar os fatores que influenciam no grau de adoção, ou não, dessas práticas pelas empresas;
- d) Investigar as principais dificuldades para implementação das práticas de gestão externa de custos, bem como as possíveis causas da eventual não adoção e/ou utilização e posterior abandono, e se as empresas que as abandonaram planejam no futuro adotar novamente essas práticas.
- e) Investigar o conhecimento ou não dessas práticas pelos profissionais entrevistados.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Faz parte do escopo central desta pesquisa investigar quais são as práticas de gestão externa de custos utilizadas por empresas brasileiras, examinadas no âmbito das recomendações e justificativas apresentadas na literatura pertinente.

No que se refere aos aspectos teóricos, esta pesquisa se delimita pelas abordagens preliminares sobre gestão externa de custos, aparentemente ainda não muito frequentes na literatura brasileira.

Não é objetivo desta pesquisa determinar quais são as práticas de gestão externa de custos mais eficazes, nem de que forma elas podem influenciar o resultado operacional das empresas. Não faz parte deste estudo propor outras metodologias para a gestão externa de custos, tampouco mensurar os benefícios econômicos alcançados pelas empresas em função de sua aplicação.

1.6 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A argumentação desta pesquisa, em termos de sua justificativa, é a de fornecer um estudo empírico para a compreensão do tema gestão externa de custos no âmbito real de sua aplicação. Portanto, a justificativa envolve a oferta de uma contribuição científica em uma área de reconhecida carência de estudos empíricos. Souza e Rocha (2009) reforçam essa colocação, quando afirmam que, no Brasil, os estudos relacionados à gestão interorganizacional de custos ainda estão dando os primeiros passos.

Essa argumentação encontra amparo no estudo de Guilding (1999), que já naquela época havia detectado a carência de estudos relacionados à análise do concorrente. Recentemente, Hoffjan e Heinen (2005) reafirmam que existe ainda um número limitado de estudos empíricos sobre a gestão estratégica de custos, em especial sobre análise do custo do concorrente. Nesse sentido, Kulmala e Kajuter (2005) citam que os fatores que determinam o sucesso ou fracasso da abertura de informações sobre custos na cadeia de valor são largamente inexplorados, e que, além disso, as técnicas que facilitam o processo do *open-book accounting* - OBA em relações interorganizacionais não foram analisados em detalhe, por meio de pesquisas.

Subramanian e Ishak (1998) apontaram a necessidade da realização de estudos relacionados às práticas de análise dos concorrentes sob dois pontos de vista. Um deles por descrever as práticas adotadas por outras empresas, auxiliando aqueles gestores que já possuem um sistema de análise a aprimorá-lo se necessário. O outro ponto de vista está relacionado ao fato de que estudos desse tipo podem auxiliar aqueles gestores que ainda não possuem um sistema de análise do concorrente a criá-lo.

Portanto, a contribuição do presente estudo está no fato de que ele procura identificar a possível lacuna existente entre a teoria e a prática, no âmbito de parte da realidade brasileira. Do ponto de vista teórico, procura reunir os principais conteúdos da literatura desenvolvida na área da gestão externa de custos; da perspectiva prática, corresponde à realização de um diagnóstico da efetiva adoção dessas práticas pelas empresas, verificando ainda a aplicação delas como parte da estratégia para obtenção de vantagens competitivas.

Estudos dessa natureza são importantes por provocarem uma reavaliação nas empresas e na academia, quanto às formas de desenvolvimento, implementação e ao uso de novas práticas de gestão, conduzindo a um aperfeiçoamento da gestão das organizações. Um exemplo disso é o ABC,

caracterizado por ser um método de custeio que apesar de oferecer informações relevantes para a tomada de decisões, não desfrutava de uma intensa aceitação pelas empresas, e cuja constatação foi possível através de pesquisas realizadas junto a empresas. Kaplan e Anderson (2007) analisaram pesquisas e detectaram que muitas empresas abandonavam esse sistema devido ao fato de o levantamento de dados ser muito demorado e o seu custo de processamento muito elevado. Eles citam ainda que, com base nas dificuldades enfrentadas pelas empresas para a adoção desse sistema, foi concebida, testada e implementada uma nova abordagem, que eles denominaram de *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC).

O exemplo citado do ABC reforça a idéia de que, para que ocorra o aperfeiçoamento das técnicas de gestão e o avanço do conhecimento científico, toda a teoria deve ser testada no seu ambiente real de utilidade, dada a necessidade de verificar como ela tem sido incorporada às práticas empresariais. É assim que pode ser materializado o avanço do conhecimento.

Essa justificativa também se ampara na colocação de Iudícibus (1995, p. 2), que destaca a importância da realização de estudos que conduzam a um diagnóstico das práticas adotadas pelas empresas. Isso está fundamentado no seguinte argumento do autor:

[...] o que mais importa, na realidade, é a qualidade da prática contábil. A doutrina tem sua grande importância, é bem verdade, quando ajuda a entender melhor e explicar a prática, eventualmente quando consegue projetar estruturas conceituais que se antecipam à prática (mas que devem ser validadas pelos experimentos reais).

Para corroborar com a necessidade de se realizar diagnósticos verificando as práticas adotadas pela empresa, detectada por Iudícibus (1995), Gomes (1995, p. 79) cita que

[...] o confronto da teoria com a prática nesses novos cenários mais do que se justifica, como tentativa para se evitar que o senso comum prevaleça na apresentação dos novos enfoques, como panacéias para a maioria dos problemas encontrados nos sistemas de controle de gestão dos diversos tipos de organização.

Portanto, levando-se em consideração as colocações dos diversos autores pesquisados e, principalmente, de Iudícibus (1995) e Gomes (1995), o confronto da teoria com a prática, realizado no estudo que ora se apresenta, poderá servir como subsídio para novos estudos, principalmente os que tenham como objetivo avaliar e propor metodologias para a gestão externa de custos. Além disso, se caracteriza por ser uma iniciativa de possível aproximação entre a academia e as empresas, no que se refere às práticas de gestão.

Este estudo faz parte de uma iniciativa do Núcleo de Pesquisas em Gestão de Custos – NUPEGEC, que é um grupo de pesquisas registrado no Conselho Nacional de

Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPQ, liderado pelo Prof. Dr. Marcos Antonio de Souza, cujas linhas de pesquisa são controladoria, contabilidade gerencial e gestão estratégica de custos.

O NUPEGEC, em sua linha de pesquisa “gestão estratégica de custos”, tem como objetivo geral o desenvolvimento de teorias e a investigação de aplicações das informações de custos no âmbito da formulação, implantação e controle de estratégias que tenham nos custos um dos fatores de obtenção e/ou manutenção de vantagem competitiva. Portanto, este estudo guarda estreita relação com essa linha de pesquisa do NUPEGEC.

1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está organizada em 5 capítulos. O capítulo 1 é composto pela introdução, em que o tema objeto deste estudo é contextualizado, conduzindo a um problema de pesquisa; em seguida são apresentados os pressupostos, os objetivos, a delimitação do tema e a relevância do estudo.

No capítulo 2 são apresentados os tópicos que compõem o referencial teórico, trazendo considerações preliminares sobre concorrência e gestão estratégica de custos, posicionamento estratégico, inteligência competitiva e estratégia competitiva. Em seguida são desenvolvidos os tópicos relacionados às práticas de gestão externa de custos tratadas na literatura, abordando-se alianças estratégicas, gestão interorganizacional de custos e técnicas de análise do custo dos concorrentes.

No capítulo 3 é apresentada a metodologia aplicada no desenvolvimento da pesquisa, destacando a tipificação e classificação, definição da população alvo e instrumento de coleta e tratamento dos dados, e ainda as possíveis limitações do método.

O capítulo 4 retrata o resultado da pesquisa, bem como o diagnóstico realizado com base nas respostas das empresas da amostra referente às práticas de gestão externa de custos.

Por fim, o capítulo 5 traz a conclusão do estudo, ocasião em que são apresentadas as recomendações para futuros estudos sobre o tema. Na seqüência, apresentam-se as referências que embasaram o desenvolvimento teórico da pesquisa, seguidas dos apêndices.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 GESTÃO ESTRATÉGICA

2.1.1 Estratégia Competitiva e Posicionamento Estratégico

Em um mundo globalizado, a concorrência em geral é acirrada, as mudanças ocorrem de forma muito rápida, estabelecendo-se novas formas de competição. Surge daí a necessidade de as empresas buscarem, entre outros fatores, informações que possibilitem realizar a gestão de forma mais eficaz, com o objetivo de melhorar sua vantagem competitiva em relação à concorrência.

De acordo com Bacic (1994, p. 4),

[...] uma empresa competitiva cria e recria vantagens competitivas sustentáveis numa atuação que, do ponto de vista sistêmico, é de soma positiva para a sociedade. A criação de um “maior valor para os clientes”, o estabelecimento de relações “ganha-ganha”, a articulação estável com fornecedores, a implantação da gestão de qualidade (com todas as implicações que isto traz sobre a organização do trabalho), a criação de redes de empresas, etc. são formas de atuação que contribuem e sustentam efetivamente a competitividade empresarial e nacional.

A vantagem competitiva, segundo Rocha (1999, p. 44), “designa a situação ou o estado das empresas que conseguem obter recursos em melhores condições de preço, qualidade, quantidade, prazos, etc., do que os concorrentes”. Nesse contexto, a gestão estratégica de custos torna-se relevante para as empresas.

Para a compreensão da gestão estratégica de custos é fundamental conceituar antes o termo estratégia. De acordo com Porter (1989, p. 32), “a estratégia pode ser vista como a construção de defesas contra as forças competitivas ou como a determinação de posições na indústria em que essas forças sejam mais fracas”.

Conforme Rocha (1999, p. 11), o termo “estratégico”, “é um adjetivo que qualifica algo que é absolutamente necessário ao alcance de um objetivo. No que se refere às organizações, o objetivo maior é o cumprimento de uma missão, para garantir a continuidade do negócio”. O autor salienta ainda que decisões e ações estratégicas referem-se à obtenção e manutenção de vantagens competitivas das empresas, e que estão relacionadas ao ambiente

empresarial, sobretudo com os concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores. Ele menciona ainda que a determinação de metas trata de aspectos de operacionalização quando as estratégias já estão estabelecidas. Nesse contexto, a estratégia competitiva adotada pela empresa pode direcioná-la no sentido de obter diferencial competitivo em relação aos seus concorrentes.

Para Ansoff (1977), as decisões estratégicas preocupam-se principalmente com os problemas externos, em especial com o *mix* de produtos a serem fabricados e o mercado em que irá atuar. Bacic (1994, p. 1) traz o seu entendimento quanto à necessidade de se analisar o ambiente externo para definir as estratégias competitivas, e cita que “as decisões estratégicas que estão intimamente ligadas ao processo concorrencial são amplas e vão desde a escolha do campo onde concorrer até a definição da forma como concorrer em dado setor de atividade”.

Nesse contexto, é importante que a empresa analise o ambiente em que está inserida, buscando identificar as influências que ele exerce sobre a sua competitividade. Nesse sentido, Porter (2004) menciona que a essência da formulação das estratégias é relacionar as empresas com o ambiente no qual elas estão atuando, e que as empresas devem primeiramente identificar as forças que afetam o seu mercado de atuação, bem como suas causas, para após identificar seus pontos fortes e fracos e, com base nos resultados, definir suas estratégias. Ele entende que as regras da concorrência em um mercado são explicadas por cinco forças competitivas, as quais determinam a rentabilidade da empresa, sendo elas:

- Rivalidade entre as empresas existentes: representa a disputa por uma posição, com o uso de táticas como concorrência de preços, estratégias de *marketing*, introdução de novos produtos, etc. Este é o principal determinante da competitividade entre as empresas.
- Ameaça de novos entrantes: representa a ameaça de empresas que pretendem entrar no mercado, trazendo novos conceitos, ou seja, com algum diferencial em relação às empresas que já estão atuando nele, pois a entrada destas empresas pode ocasionar, por exemplo, a guerra de preços, reduzindo a rentabilidade.
- Poder de negociação dos fornecedores: alguns fornecedores podem exercer poder de negociação sobre os participantes de um segmento, impondo seus preços ou a redução da qualidade de bens ou serviços, afetando diretamente a rentabilidade da empresa compradora. Fornecedores poderosos podem absorver grande parte da rentabilidade de um segmento, que fica incapaz de repassar esses custos aos clientes.

- Ameaça de produtos ou serviços substitutos: representa a ameaça de entrada de produtos substitutos, que pode ocasionar a redução de retornos potenciais de um segmento, pelo fato de impor um limite de preço que poderá ser praticado pelas empresas.
- Poder de negociação dos compradores: o poder de barganha dos compradores, pelo volume ou capacidade financeira, podem pressionar o mercado gerando redução nos preços praticados pelas empresas vendedoras e, conseqüentemente, da empresa. Com esta queda de preços são reduzidas as margens de lucro e a rentabilidade.

A Figura 1 apresenta uma situação exemplificada referente às cinco forças competitivas possíveis, relacionadas a uma empresa do setor automotivo que comercializa ônibus de transporte coletivo:

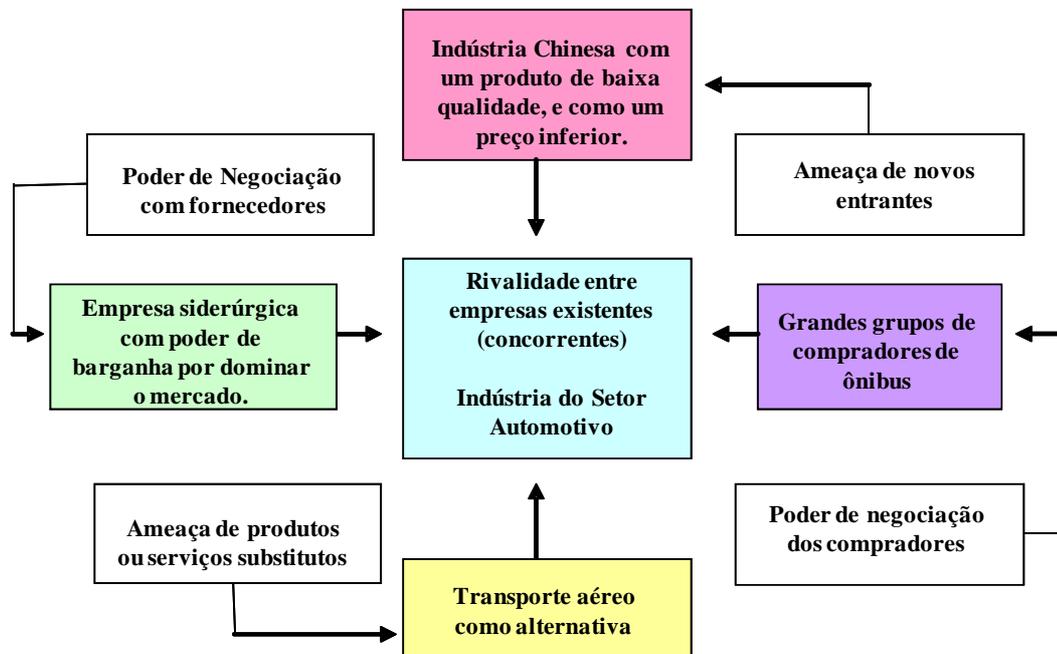


Figura 1: As Cinco Forças Competitivas
Fonte: Elaborado com base em Porter (2004).

A Figura 1 exemplifica características estruturais que determinam as cinco forças competitivas de uma empresa do setor automotivo, onde se têm:

- **Rivalidade entre as empresas já existentes:** Tem-se uma indústria do setor automotivo, que por dispor de tecnologia avançada, atende parcela significativa do mercado e o concorrente investe significativos recursos para superar esta tecnologia, ou seja, a rivalidade não permite que as empresas atuem conjuntamente no

desenvolvimento de tecnologia, agindo sempre em confronto, com utilização de mais recursos para atingir os resultados.

- **Ameaça de novos entrantes:** Uma empresa de ônibus da China que vende produto de qualidade inferior, mas que, em função de praticar um preço mais baixo, vem ganhando força frente a seus concorrentes.
- **Poder de negociação dos fornecedores:** Uma indústria siderúrgica com alto poder de negociação impondo preços de sua matéria-prima ao mercado.
- **Ameaça de produtos ou serviços substitutos:** Tem-se o transporte aéreo como alternativa ao transporte rodoviário, com os atrativos de menor tempo e segurança.
- **Poder de negociação dos compradores:** Tem-se um grupo de compradores de ônibus (empresas de transporte) com grande poder de negociação, que exigem um preço diferenciado, principalmente os importadores.

De acordo com Freitas (1996, p.125), “a metodologia das cinco forças permite que a empresa observe a complexidade e aponte os fatores críticos para a concorrência em seu setor de atuação, como também a identificação das possíveis inovações estratégicas”. Ao identificar as forças competitivas, a empresa pode analisar a fonte dessas forças, bem como os impactos que elas causam no mercado, para, a partir disso, definir suas estratégias, estabelecendo metas e formas para alcançá-las.

Segundo Souza, Rabelo e Bacic (1995), não se tem como saber que formas assumirão as ameaças e oportunidades no futuro, mas se pode tentar visualizá-las, e essa visualização pode ser feita por meio da análise de influências externas. De acordo com Porter (1989), existem três estratégias genéricas para enfrentar as cinco forças competitivas, que ele define como meios para superar os concorrentes, sendo que essas estratégias estão presentes no mercado e são escolhas que cada empresa faz para se tornar mais competitiva. A estratégia de liderança no custo total é estabelecida quando os custos cumulativos de execução de todas as atividades de valor forem mais baixos do que o custo dos concorrentes, possibilitando à empresa praticar um preço inferior. A estratégia de diferenciação é estabelecida quando a organização for genuinamente única em alguma coisa, ou for considerada única para que possa praticar um preço maior que seus concorrentes. Já a estratégia de enfoque é estabelecida na escolha de um ambiente competitivo específico em uma indústria. Seleciona-se um segmento ou um grupo de segmentos na indústria e adapta-se a sua estratégia para atendê-los, excluindo outros. A Figura 2 apresenta essas três estratégias genéricas:



Figura 2: Três Estratégias Genéricas

Fonte: Porter (1989, 41).

Cada uma das três estratégias exige diferentes recursos e competências para que sejam colocadas em prática com êxito, atingindo os objetivos da organização como um todo. Além disso, o conhecimento da estratégia adotada pelo concorrente é relevante para que a empresa saiba como posicionar-se no mercado. Exemplificando, se o concorrente for o líder em custos, sabe-se qual é o seu ponto forte e a empresa pode posicionar-se estrategicamente, adotando a estratégia da diferenciação, aumentando sua participação no mercado.

De acordo com Dimingo (1988), o posicionamento estratégico consiste em detectar o que o mercado busca, bem como identificar os concorrentes, suas fraquezas e pontos fortes, com o objetivo de atender às demandas do mercado de forma mais eficiente e eficaz, ou seja, consiste em tornar uma empresa ou um produto diferenciado dos demais. Para Toledo e Hemzo (1991), o posicionamento estratégico é um instrumento que apóia as decisões estratégicas relacionadas à conceituação de produtos ou da imagem de uma empresa, junto ao mercado, em relação aos seus concorrentes.

Nesse contexto, ao se posicionar em um mercado, a empresa deve antes analisar profundamente as forças competitivas que afetam o setor em que ela irá atuar, e desenvolver estratégias que possibilitem criar mecanismos de defesa contra essas forças e, ainda, que possa utilizá-las em seu favor (PORTER, 1989).

Devido ao aumento crescente da complexidade do ambiente competitivo, é relevante posicionar-se estrategicamente, sendo que, para isso, torna-se importante que as empresas

analisem seus concorrentes, pois com o crescente intercâmbio internacional surgem constantemente novas possibilidades de negócios e investimentos, e, diante disso, é importante que a empresa esteja preparada para essas novas demandas.

2.1.2 Gestão Estratégica de Custos

As práticas de contabilidade de custos, financeira e gerencial ainda têm muitas limitações no que se refere à qualidade das informações necessárias à gestão da empresa. De acordo com Bacic (1994), até meados de 1980 a contabilidade de custos ainda não tinha incorporado em seu escopo a discussão das relações entre estratégia, competitividade e gestão de custos, sendo que se discutia apenas o papel e utilidade dos métodos de custeio. Ele salienta que a discussão no que se referia à gestão de custos era necessariamente de curto prazo e basicamente quantitativa, e que a preocupação com a estratégia era reduzida.

Shank e Govindarajan (1997) citam que é recente a transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos. Esse novo enfoque, denominado gestão estratégica de custos, e o conseqüente interesse na gestão de custos advém da priorização da estratégia ao longo dos últimos anos.

Apesar da importância dada pela gestão estratégica de custos na análise de fatores internos e externos às empresas, para Staudt, Souza e Bartz (2005) uma das limitações da gestão de custos sob esse enfoque ainda é o fato de se analisar apenas fatores internos da empresa. Os autores enfatizam a necessidade de se ampliar o campo de atuação da gestão de custos, passando a monitorar os custos de outras empresas e de possíveis relacionamentos externos.

Nesse sentido, salienta-se que para a gestão estratégica de custos realmente apoiar o processo decisório das empresas, não é suficiente apenas monitorar os custos de outras empresas. É necessário ampliar este foco, buscando alternativas para a redução de custos e para manter a competitividade, sendo que isso pode ser feito, por exemplo, por meio de alianças estratégicas e da gestão interorganizacional de custos, detalhadas nas seções seguintes. Essas afirmações são sustentadas pelo entendimento de Rocha (1999), que define a gestão estratégica como parte da gestão das empresas que tem como foco o acompanhamento de ações ligadas à análise do ambiente, como, por exemplo, análise dos concorrentes,

fornecedores, clientes e consumidores, com o objetivo de conceber e implementar estratégias que mantenham ou melhorem a sua competitividade.

Dubois (2003) chama a atenção para a necessidade de analisar o ambiente externo, referindo-se aos custos de materiais e mão-de-obra, que nas organizações industriais significam grande parcela do custo total. Nesse foco, um exemplo de decisão que pode aumentar e/ou manter a competitividade é a terceirização de algumas atividades que possibilitam o acesso à tecnologia. Além disso, a exploração da relação com o fornecedor é importante não só no que se refere ao desenvolvimento técnico, mas também pela adoção de técnicas como *o just-in-time*, gestão da qualidade total, etc. Diante disso, evidencia-se a necessidade e importância das organizações ampliarem o foco da gestão estratégica de custos.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p. 4), a gestão estratégica de custos é definida como “[...] uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais.” Os autores ressaltam ainda que as informações obtidas nesse processo são utilizadas para desenvolver estratégias superiores, visando obter vantagem competitiva sustentável.

Bacic (1994, p.1) complementa e amplia a definição de gestão estratégica de custos, quando menciona que

[...] a gestão estratégica de custos deve apoiar a competitividade da empresa, fundando sua perspectiva de análise e atuação em um horizonte de longo prazo e no reconhecimento de que o importante não é a gestão dos custos atuais e sim a gestão dos recursos que propiciarão os ganhos futuros.

Diante disso, pode-se afirmar que a gestão estratégica de custos tem um foco mais amplo em relação à contabilidade gerencial, pelo fato de que, através dela, analisam-se fatores internos e externos simultaneamente, buscando alternativas para a redução de custos e/ou obtenção/manutenção da vantagem competitiva duradoura para as empresas, ou seja, num horizonte de longo prazo.

É importante salientar que o objetivo da gestão estratégica de custos não é puramente de reduzir custos, mas adotar estratégias para manter vantagem competitiva sustentável à longo prazo para a empresa. Staudt, Souza e Bartz (2005) citam que a questão central da redução de custos é criar formas de processá-la sem que a empresa reduza a sua capacidade competitiva, e que a redução de custos não deve ser tratada como uma ação isolada, e sim como parte integrante da estratégia empresarial.

No entendimento de Miotto (2007), para que a redução de custos resulte em efeitos benéficos é importante que a qualidade dos produtos seja mantida ou melhorada, pois, em caso contrário, a empresa pode perder competitividade.

Portanto, pode ser prejudicial à continuidade da empresa adotar estratégias que visem apenas à redução de custos, e, nesse sentido, a gestão estratégica de custos pode contribuir fornecendo informações que possibilitem a ela conhecer e criar mecanismos para administrar os fatores que determinem os seus custos ou influenciem a sua competitividade, buscando, por exemplo, alternativas que proporcionem inovações tecnológicas a um custo menor, ações cooperativas com outras empresas, informações sobre concorrentes, etc.

Bacic (1994) cita que a GEC tem vários pontos que devem ser atacados, destacando:

- a) mudar o foco conceitual de gestão de custos para gestão de recursos que propiciem ganhos;
- b) aprender a avaliar, no presente, os custos futuros dos rumos estratégicos que destroem fatores internos, estruturais e sistêmicos de competitividade;
- c) criar metodologia para analisar custos com visão de longo prazo;
- d) relacionar consistentemente a GEC com a estratégia global da empresa;
- e) aprender a criar novas realidades em termos de utilização de recursos atuais e potenciais que possibilitem maiores ganhos (isso é diferente de otimizar uma dada situação existente);
- f) compreender os impactos das informações sobre custos na conduta das pessoas dentro da empresa;
- g) trazer ao âmago da GEC a metodologia de gestão da qualidade total;
- h) relacionar claramente as decisões sobre preços com as reações esperadas de concorrentes e clientes;
- i) identificar os custos ocultos da complexidade e da não qualidade e propor políticas para sua redução;
- j) refletir sobre a contradição entre a visão de trabalho humano como custo e a visão de longo prazo na qual os recursos humanos são a base atual para os lucros futuros.

Com isso, entende-se que a essência da gestão estratégica de custos é a preocupação constante da empresa com a obtenção de vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes, e que ela proporciona alternativas para reduzir custos e/ou obter/manter a competitividade da empresa, num horizonte de longo prazo. Além disso, a gestão estratégica de custos envolve, além da gestão dos fatores internos que determinam os seus custos, também o gerenciamento dos fatores externos, por meio da gestão dos custos existentes nas relações das empresas dentro da cadeia de valor, da análise dos seus concorrentes e do estabelecimento de ações cooperativas.

2.1.3 Inteligência Competitiva

As empresas deixaram de fazer parte de um cenário onde apenas os recursos financeiros eram suficientes e passaram a fazer parte de um ambiente caracterizado pela crescente necessidade de conhecimento e informações sobre o negócio, capazes de embasar seu processo decisório e garantir melhores resultados. Nesse ambiente, altamente competitivo e instável, as empresas estão cada vez mais reconhecendo a necessidade de implantar ou melhorar seus recursos estratégicos para manterem sua competitividade.

A necessidade de rápido intercâmbio de informações veio como resposta à evolução dos mercados, produtos e serviços, e essa tendência baseia-se principalmente no aumento da concorrência, inclusive a nível internacional. Nesse contexto, a inteligência competitiva, também conhecida como inteligência corporativa ou empresarial, vem tornando-se cada vez mais relevante na área de negócios desde o início de 1980 (TOIT, 2003).

Adicionalmente, a capacidade de sustentar a inovação é reconhecida como uma vantagem estratégica e, nesse contexto, torna-se evidente que novos conhecimentos e tecnologias devem ser gerados em um ritmo acelerado. Este conhecimento é essencial para o sucesso da aprendizagem e da inovação dentro de uma empresa, sendo que isso pode ser mais facilmente obtido utilizando-se da inteligência competitiva (TOIT, 2003).

Inteligência competitiva, de acordo com Gomes e Braga (2001), é o resultado da análise de dados e informações coletados no ambiente competitivo, que servirá para embasar o processo decisório da empresa, considerando eventos futuros e não apenas informações relacionadas ao passado.

Segundo Toit (2003), a inteligência competitiva é ancorada em dados passados e presentes, mas com o intuito de antecipar movimentos futuros, a fim de conduzir e orientar as decisões da empresa na busca de vantagem competitiva.

De acordo com Balestrin (2001), inteligência competitiva é o tratamento repetitivo de informações sobre o ambiente, pois a empresa deve estar constantemente coletando informações para manter seu banco de dados atualizado. Além disso, deve haver um planejamento quanto ao tipo de informação que a empresa objetiva buscar, para que não realize esforços desnecessários.

Dessa forma, o processo de análise no âmbito externo para proporcionar informações consistentes, que sirvam de apoio ao processo decisório, está condicionado a um eficaz sistema de seleção e coleta de informações relevantes sobre o ambiente em que a empresa está inserida. Nesse sentido, Porter (1989) menciona que a essência da formulação de uma estratégia competitiva é relacionar a empresa com o ambiente no qual ela está inserida. O autor menciona que, embora o ambiente seja muito amplo, abrangendo tanto forças sociais como econômicas, o ponto mais relevante são as indústrias com as quais a empresa compete.

Portanto, a busca de informações relevantes sobre os concorrentes pode auxiliar a empresa a posicionar-se estrategicamente no mercado, antecipando-se em relação aos movimentos da concorrência. A necessidade de manter um banco de dados sobre a concorrência também é reconhecida por Toit (2003). Para o autor, cada vez mais as empresas vêm metodicamente investigando seus concorrentes, a fim de utilizarem-se estrategicamente destas informações para melhorar sua posição competitiva em relação a eles.

Para Martendal (2004), o objetivo principal dessa prática de inteligência competitiva é a identificação das ameaças, minimizando assim, os efeitos do desconhecido e proporcionando vantagem competitiva pela diminuição do tempo de reação em relação aos movimentos da concorrência, direcionando a empresa a novas oportunidades.

A busca de informações sobre os concorrentes, apesar de não ser tarefa fácil, pode ser efetuada de forma ética. Rocha, Carneiro e Araújo (2000) ressaltam que a análise de concorrência não é considerada espionagem e citam que nos Estados Unidos existe a '*Society for Competitive Intelligence Professionals*' – SCIP, que tem como objetivo a busca de informações para acompanhamento da concorrência, utilizando métodos legais e éticos na obtenção de dados sobre o ambiente concorrencial.

Rico (1994) cita algumas das fontes, publicadas ou não, nas quais é possível a busca de informações sobre a concorrência (Figura 3).

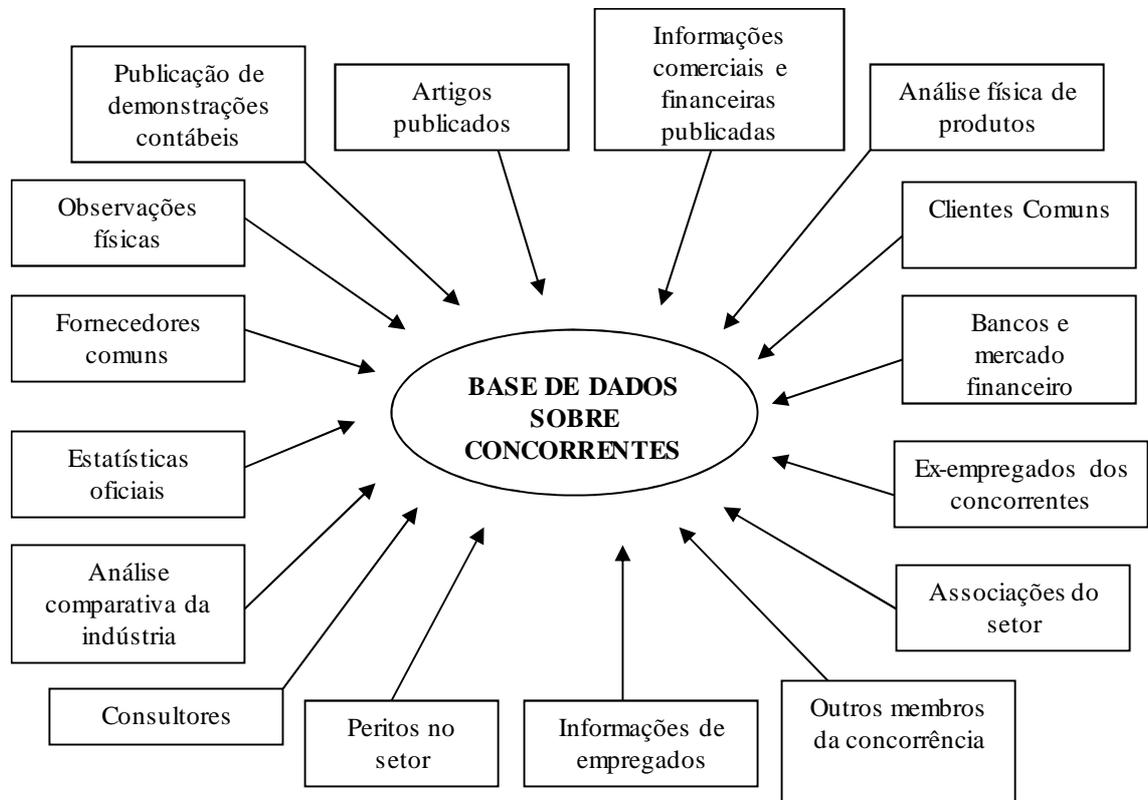


Figura 3: Fontes de Informações sobre o Concorrente

Fonte: Adaptado de Rico (1994)

A Figura 3 apresenta algumas fontes onde a empresa poderá obter informações sobre os seus concorrentes. Essas fontes podem proporcionar os mais variados tipos de informação como, por exemplo, aquelas relacionadas à posição financeira e custos, que podem ser obtidos por meio da análise das demonstrações contábeis publicadas. Adicionalmente, pode-se obter informações relacionadas ao produto do concorrente, por meio da sua análise física. Consultores e peritos no setor podem auxiliar muito na busca de informações, principalmente, no que se refere à inovação, uma vez que podem conhecer as melhores práticas do mercado em função de atender outras empresas do mesmo segmento. Enfim, existem várias fontes públicas que podem auxiliar a empresa na elaboração de um banco de dados, com variados tipos de informações sobre a concorrência.

Ainda, de acordo com o estudo de Toit (2003), a análise da concorrência é a questão central da estratégia competitiva. Por isso, todas as ações dos concorrentes devem ser continuamente analisadas. O resultado desta análise pode servir para que a empresa realize

um *benchmarking*, evite surpresas e identifique oportunidades para manter sua competitividade.

Segundo Oliveira, Gomes e Garcia (2001), um sistema de informações sobre os concorrentes deve ser constituído de informações relevantes capazes de apoiar o gestor no processo decisório, e, para isso, deve-se determinar quem serão os responsáveis pela manutenção desse sistema e como ocorrerá a coleta de dados, definir quais serão as principais fontes de pesquisa, avaliar e analisar as informações que forem obtidas e, por fim, apresentar os resultados potenciais do seu uso.

A Figura 4 mostra as principais etapas necessárias para estruturar um sistema de informações sobre o concorrente que, segundo Oliveira, Gomes e Garcia (2001), inicia-se pela formação de um banco de dados, selecionando-se as fontes de coleta destes dados, que em seguida recebem tratamento, ou seja, são transformados em informações qualitativas, quantitativas, ou ambas, gerando informações sobre a concorrência e, a partir daí, tem-se subsídios para o processo de tomada de decisões.

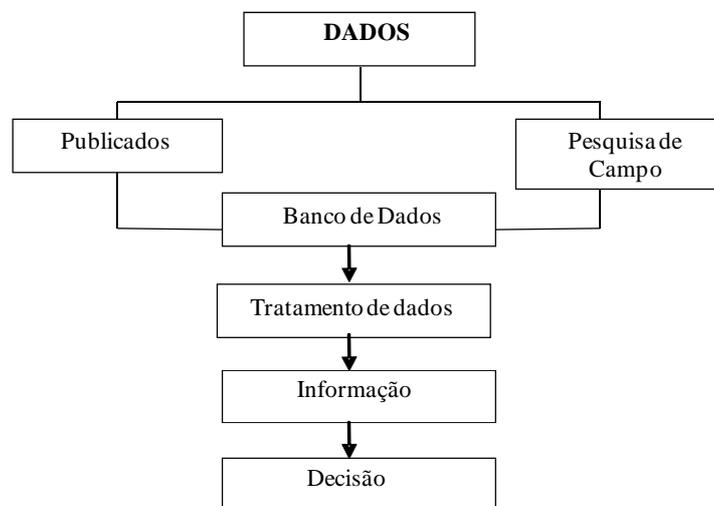


Figura 4: Esquema de um Sistema de Informações sobre o Concorrente

Fonte: Elaborado com base em Oliveira, Gomes e Garcia (2001).

A partir dessas constatações, entende-se que na luta pela competitividade é relevante que as empresas estruturem um sistema de inteligência competitiva, que apoie o seu processo decisório, na busca de competitividade.

2.2 GESTÃO EXTERNA DE CUSTOS

O mundo corporativo, altamente competitivo, oferece várias ameaças para as empresas: a entrada de produtos vindos de outros países, a dificuldade de acesso à informação e tecnologia, a entrada de novos concorrentes, os custos elevados para exportar, entre outros fatores. Subramanian e Ishak (1998) destacam que a gênese da maioria dos desafios enfrentados pelos gestores está fora do ambiente interno das empresas e que avanços tecnológicos, mudanças sociais, demográficas, entre outros fatores, criam, por um lado, oportunidades, mas também ameaças significativas para as empresas.

Nesse contexto, Schiff e Schiff (2008) citam que, como uma resposta à contração da economia, as empresas devem revitalizar seus processos de gestão, buscando desenvolver novas competências e melhorando seus processos, de forma a manter sua competitividade. Mcnair (2007) traz o seu reconhecimento desse ambiente e cita que as mudanças ocorridas no mercado fizeram com que as práticas de gestão de custos sofressem mudanças nos últimos 20 anos, indo além do domínio da avaliação do inventário e da geração de informações no âmbito financeiro. No entanto, estes avanços não conseguiram sair dos limites das práticas tradicionais de gestão de custos, porque continuam vinculados às limitações impostas pela contabilidade financeira.

Mcnair (2007) cita ainda que é preciso adotar práticas de gestão que ultrapassem os limites da empresa, ou seja, as práticas de gestão não podem ficar restritas à análise do ambiente interno. Segundo ele, o futuro dos negócios requer o desenvolvimento de novas idéias e novos métodos que incorporem metodologias e inovações tecnológicas, independentemente da sua origem, ou seja, é preciso inovar, buscar meios para que a empresa aumente sua capacidade competitiva.

Nesse cenário, as empresas buscam alternativas para alcançar seus objetivos pela ocupação de espaços, sendo necessário buscar novas formas de gestão, analisando as empresas com as quais se disputa a preferência dos clientes, e, em alguns casos, adotando práticas de cooperação com elas e estabelecendo novas formas de relacionamento e cooperação com outras empresas da cadeia de valor.

A importância dos relacionamentos entre empresas vem crescendo, e, de acordo com Souza e Rocha (2009, p. 4),

[...] o enfoque da análise do relacionamento interfirmas como instrumento de gestão estratégica é relativamente recente dentro da literatura de gestão de custos. No entanto observa-se um interesse crescente de pesquisadores sobre essa área do conhecimento, a qual teve origem no final do século passado, com pesquisadores de renome, tais como Porter, Shank e Govindarajan e Cooper e Slagmulder.

Segundo esses autores, com o aumento da importância do relacionamento entre as empresas, ou seja, a visão externa às companhias, as fontes externas de informações vêm sendo cada vez mais requisitadas pelos gestores. E nesse contexto, Scapens e Coad (2006) citam que a adoção de alianças estratégicas e de outros enfoques de cooperação tem conduzido as empresas a bons resultados.

Nilsson e Agndal (2009) também reconhecem a importância do relacionamento entre as empresas e destacam que normalmente os bens e serviços necessários à manutenção da atividade produtiva, formados fora dos limites da empresa, representam entre 60% a 70% dos custos de produção. É em função disso que cada vez mais as empresas têm procurado estreitar as suas relações com outras empresas dentro da cadeia de valor, com o objetivo de encontrar formas para coordenar suas atividades junto a fornecedores e clientes, para reduzir seus custos.

A relevância do tema “relacionamento interfirmas” também é reconhecida por Slagmulder e Cooper (2004), e, segundo eles, isso se dá pelo crescente aumento no interesse do relacionamento entre as empresas, sendo um dos principais motivos o fato de que o desenvolvimento inicial de um produto está ligado aos relacionamentos da empresa com seus fornecedores, e a maior parte do custo de um produto é comprometida na fase da sua concepção e no desenvolvimento do projeto. Nesse sentido, algumas ações como a gestão compartilhada de custos, o desenvolvimento de novos produtos e tecnologias em conjunto com fornecedores e clientes, principalmente se adotadas desde a fase do projeto do produto, podem trazer benefícios para toda a cadeia.

O projeto determina algumas propriedades (dimensões do produto, qualidade do material, cuidados com o transporte, fatores de armazenamento, etc.) que vão impactar o custo total de uso e propriedade do produto durante todo o seu ciclo de vida (MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001). As características do material empregado é que vão determinar os custos e a negociação com os fornecedores, a qualificação requerida dos funcionários, etc. (SLAGMULDER; COPPER, 2004 e SOUZA; ROCHA, 2009). Os autores citam ainda que o reconhecimento da interligação entre as empresas, que é influenciada desde a concepção, projeto e desenvolvimento dos produtos, amplia o leque de possibilidades no processo de gestão interorganizacional de custos, possibilitando a identificação de custos comuns, e que

gerenciar essas influências é estratégico e pode trazer ganhos de escala para as empresas envolvidas. Tenucci e Cinquini (2006) em seu estudo, destacam a importância da informação sobre o ambiente externo. Ela permite à empresa usufruir positivamente das ligações com fornecedores e clientes.

Adicionalmente, no que se refere à gestão estratégica de custos, as empresas podem obter ganhos explorando as relações com seus concorrentes ou simplesmente os analisando. A concorrência, segundo Reginato (1998, p. 1),

[...] exige que as empresas sejam competitivas e, para tanto, é necessário que estas conheçam profundamente o ambiente do qual fazem parte. Através do monitoramento do ambiente externo, pode-se identificar ameaças e oportunidades, possibilitando o reconhecimento de sinais e tendências de mercado, importantes para um melhor posicionamento estratégico empresarial.

Dessa forma, pode-se analisar tanto os concorrentes como os fornecedores e os clientes (gestão externa), com o objetivo de compreender o comportamento de mercado das empresas na busca de uma melhor posição competitiva. A empresa pode traçar um comparativo entre ela e esses outros agentes, e adotar estratégias para alavancar sua vantagem competitiva.

Assim, a análise das condições internas da empresa torna-se condição mínima para o sucesso, e os gestores devem agir analisando também o âmbito externo, ou seja, devem buscar estratégias de cooperação e gestão de custos fora dos limites da empresa. Nesse sentido, para a análise dos aspectos internos e externos, a empresa pode utilizar-se da VBM (Visão Baseada no Mercado), a qual vê no posicionamento da empresa no mercado, o principal determinante do seu desempenho, ou seja, tem ênfase na análise do ambiente externo, e da VBR (Visão Baseada em Recursos), que considera o conjunto de recursos e competências únicos de uma empresa sua maior fonte de vantagem competitiva, e concentra-se na análise dos aspectos internos da empresa (WALTER; MELLO; GOTZE, 2005). Segundo os autores, estes aspectos constituem a análise SWOT, que por sua vez, constitui-se no primeiro modelo clássico de planejamento estratégico e que serviu como base para o desenvolvimento de muitas teorias de gerenciamento estratégico.

O desafio que se configura é ajustar a isso uma visão sistêmica, com a compreensão das inter-relações entre todas as áreas e as demais empresas inseridas no ambiente competitivo. Nesse sentido, a gestão estratégica de custos, no âmbito da gestão interna e externa, realizada conjuntamente, torna-se um instrumento considerável de apoio à gestão.

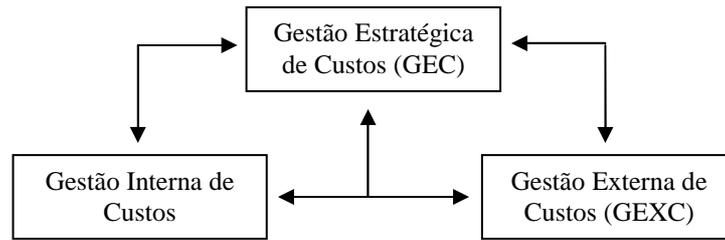


Figura 5: Esferas da Gestão Estratégica de Custos

Fonte: Elaborado com base em Subramanian e Ishak (1998); Slagmulder e Cooper (2003).

A Figura 5 mostra que a gestão estratégica de custos, em toda a sua amplitude, envolve um tratamento simultâneo e sincronizado da gestão de custos nas duas esferas: interna e externa. Isso significa que para as empresas se manterem competitivas, não é suficiente apenas a tradicional forma isolada de gestão dos fatores internos que impactam em seus 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. Enfim, busca-se melhorar a capacidade competitiva.

Surge então a necessidade de se preocupar com a gestão externa de custo que pode ser definida como a gestão dos fatores externos que de alguma forma influenciam na determinação dos custos e na competitividade da empresa (MCNAIR, 2007, SLAGMULDER; COPPER, 2004, SOUZA; ROCHA, 2009 e NILSSON; AGNDAL, 2009). Segundo estes autores, a gestão externa de custos pressupõe a necessidade das empresas ampliarem o foco interno da gestão de custos, e isso remete à ênfase na análise dos custos além das fronteiras da organização: clientes, fornecedores e concorrentes.

Reconhecendo-se que a gestão externa de custos é um relevante elemento da gestão das empresas, necessário torna-se uma exposição da sua estrutura básica (Figura 6).

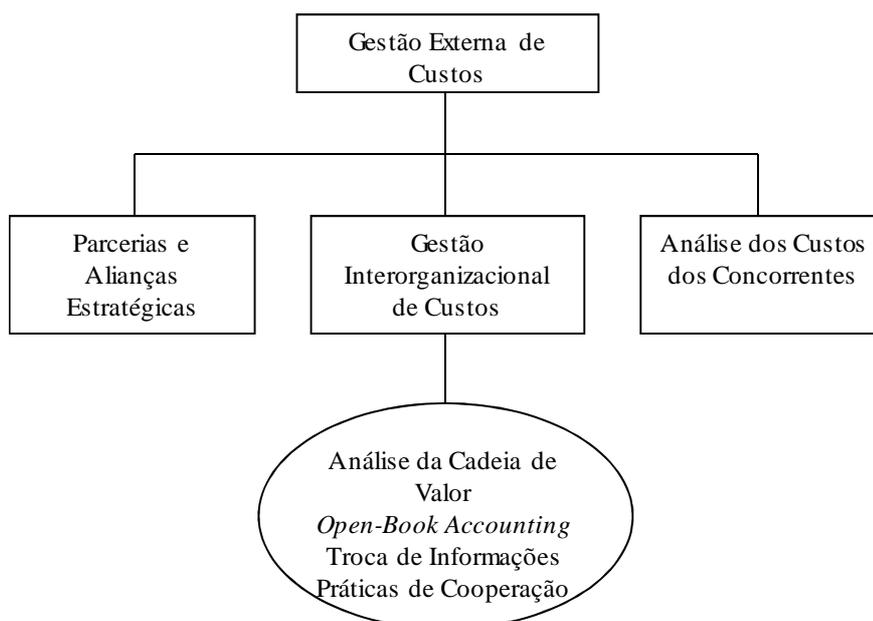


Figura 6: Estrutura Básica da Gestão Externa de Custos

Fonte: Elaborado com base em Subramanian e Ishak (1998); Slagmulder e Cooper (2003).

A Figura 6 sugere que a gestão dos fatores que envolvem o ambiente externo consiste na formação de alianças que permitam a adoção de alternativas conjuntas que podem propiciar melhores resultados para as empresas envolvidas. Consiste também na gestão interorganizacional de custos, esfera onde as empresas realizam um gerenciamento compartilhado de custos, buscando alternativas para reduzi-los; troca de informações sobre processos internos, e outras práticas de cooperação como, por exemplo, a entrega de produtos diretamente nas linhas de produção do cliente. A GEXC ampara-se também na análise do custo dos concorrentes, na qual se busca informações sobre as empresas com as quais se disputa a preferência dos clientes. Nesse sentido, é fundamental também que a empresa compreenda as políticas de preços adotadas pelos seus concorrentes, pois o preço praticado afeta diretamente sua competitividade, o volume de vendas e as margens de lucro. A empresa pode detectar, por exemplo, que seus concorrentes têm os custos menores do que os seus, porém os preços são iguais ou mais baixos, o que gera distorções no mercado e contribui para a ocorrência de guerra de preços.

O reconhecimento da necessidade e importância da adoção de estratégias de cooperação entre as empresas como meio para melhorar/obter vantagem competitiva é a base para viabilizar a adoção de práticas de gestão externa de custos, como a GIC e as parcerias e alianças estratégicas entre a empresa e seus fornecedores, clientes e concorrentes.

Vistas as questões centrais sobre gestão externa de custos e, dado o objetivo desse estudo, apresenta-se nos tópicos a seguir maior detalhamento sobre alianças estratégicas, gestão interorganizacional de custos e análise dos custos dos concorrentes, elementos que no conjunto formam essa filosofia da gestão externa.

2.2.1 Alianças Estratégicas

Conforme destacado na seção anterior, a adoção de estratégias de cooperação é relevante no contexto da gestão externa de custos, e, nesse sentido, as interrelações entre as empresas devem ser exploradas, buscando-se estratégias de cooperação, com o objetivo de reduzir custos ou melhorar a vantagem competitiva da empresa.

Segundo Ross e Lorange (1996), cooperação significa a combinação de forças e capacidades conjuntas que, no enfoque das alianças estratégicas, pode possibilitar que as empresas parceiras alcancem resultados positivos, no que se refere à busca de vantagem competitiva. Chiamulera (2002, p. 15) complementa definindo cooperação como: "[...] aquela que ajuda as empresas envolvidas a sobreviver, a lucrar e ainda traz vantagens ao consumidor final dos produtos ou serviços".

No contexto das relações interorganizacionais é importante também a definição de coopetição que, segundo Souza, Gianisella e Almeida (2008), significa cooperar para competir, e representa a cooperação entre empresas concorrentes. O termo compreende a fusão das palavras cooperação e competição, revelando que o fato de existir competição não elimina a possibilidade de haver cooperação, possibilitando o acesso a recursos aos quais uma empresa, isoladamente, teria sérias limitações. Por outro lado, a competição é importante para manter as equipes em constante alerta pela ameaça da concorrência. Segundo Rocha, Oliveira e Marins (2006), em determinadas situações, empresas concorrentes são levadas a cooperar entre si, constituindo alianças para obter ganhos de escala.

Nesse contexto, a noção de relacionamentos interorganizacionais, segundo Pereira (2005), é aplicada a uma ampla variedade de relacionamentos entre as empresas como, por exemplo, *joint ventures*, *clusters*, consórcios de exportação, redes interorganizacionais, alianças estratégicas, entre outros. O autor menciona ainda que a noção dos relacionamentos interorganizacionais encontrada na literatura é bastante dispersa, visto que vários autores têm opiniões divergentes.

Para Rosenfeld (1997), redes interorganizacionais são atividades colaborativas de negócios, realizadas por grupos de empresas, com o objetivo de maximizar resultados, por meio de ações conjuntas. Por exemplo, exportação, P&D, desenvolvimento de produtos, etc.

Quanto às alianças estratégicas, Yoshino e Rangan (1996) as define como ligações entre empresas que possuem alguns objetivos em comum, sendo que para atingi-los partilham custos, benefícios e riscos devidos à criação de novos negócios e apresentam as características de (a) independência entre as empresas, (b) controle sobre as tarefas especificadas e benefícios mútuos, e (c) as empresas contribuem entre si em áreas estratégicas cruciais (tecnologia, produtos, entre outros).

No entendimento de Lagemann (2004, p. 21), as alianças são parcerias que “englobam os mais variados tipos de acordos entre empresas, com os mais variados tamanhos e objetivos”. O autor salienta que não há um consenso sobre sua abrangência. Paul (2007, p. 35) menciona que existe falta de um consenso no que se refere à definição de alianças, quando cita que

[...] ilustrativamente falando, tipologias como *joint ventures*, fusões e aquisições costumam ser incluídas ou excluídas do contexto das alianças, segundo a visão de diversos autores. Porém, se criticamente analisado o termo *aliança*, poder-se-á perceber que as fusões e aquisições fogem ao seu enquadramento, pois se constituem em absorção de uma empresa por outra; já a *joint venture* pode, sim, ser olhada como uma aliança, haja vista haver uma convergência de interesses e troca de conhecimentos, tecnologia etc., entre duas ou mais organizações.

De acordo com Ferreira, Divino e Correa (2009), as alianças estratégicas são formas de realizar redes de negócios entre duas ou mais unidades. Já para Pacagnam (2006), existe uma diferenciação entre alianças e redes empresariais por parte de diversos autores. No entanto, o mais importante é a concepção de que alianças são uniões entre empresas autônomas que possuem alguns objetivos em comum, e que para atingi-los compartilham elementos de sua cadeia de valor.

A partir destes conceitos, assume-se nesse estudo que alianças estratégicas são formas de cooperação entre empresas, mesmo concorrentes, buscando atingir objetivos mútuos, cuja formação pode ajudá-las a reduzir custos e torná-las mais competitivas.

De acordo com Paul (2007), as empresas, quando formam alianças, compartilham riscos significantes, o que demanda que os compromissos assumidos na busca de objetivos comuns sejam mútuos, pois se não há o compartilhamento dos riscos assumidos, não há comprometimento entre as partes. Segundo Hamel e Doz (1998), os propósitos para a

realização das alianças estratégicas são os seguintes: (1) complementaridade e desenvolvimento de novos negócios que neutralizem potenciais rivais e criem redes de cooperação; (2) criação sinérgica de valor; (3) internalização de conhecimentos.

Para Reuer, Ragozzino e Ariño (2008), alguns estudos sobre alianças estratégicas têm identificado numerosos benefícios, principalmente para pequenas empresas, incluindo, entre eles, a capacidade de explorar novos mercados, acesso a economias de escala, obtenção de recursos complementares em atividades desenvolvidas no âmbito da cadeia de valor, etc. Adicionalmente, Hitt (2002) destaca alguns benefícios pela adoção de alianças, tais como a) compartilhamento dos recursos complementares, capacidades e competências essenciais; b) permanente (ou maior) acesso às tecnologias emergentes; c) compartilhamento do risco, das despesas e dos investimentos necessários.

Entre os diversos benefícios da formação de alianças estratégicas, destaca-se a transferência de tecnologia que, segundo Cabral (1999), consiste na troca de conhecimento entre pessoas, envolve projetos científicos e processos gerenciais que têm a própria tecnologia como base. A cooperação baseada na transferência de tecnologia pode ser a alternativa mais adequada para enfrentar a complexidade tecnológica, os altos custos de inovação e a diminuição do ciclo de vida dos produtos.

Como ilustração, cita-se o exemplo que consta no Quadro 1, em que duas empresas com o mesmo ramo de atividade, localizadas em países diferentes, uma delas dispendo de alto nível de tecnologia para desenvolver seus produtos, e outra tecnologicamente defasada, mas mesmo assim, líder do mercado local, firmam uma aliança estratégica através da transferência de tecnologia.

Características das empresas participantes da aliança estratégica com objetivo de transferência de tecnologia.	Empresa A	Empresa B
Localização	Brasil	China
Ramo de atividade	Automobilístico	Automobilístico
Objetivo	Associar-se à empresa localizada na Ásia, pelo fato de esta empresa ser líder de mercado local, vendo a possibilidade de entrar em um mercado que atualmente está tendo dificuldades de acesso em função de barreiras tarifárias e questões políticas.	Associa-se à empresa localizada no Brasil, com o objetivo de trocar informações sobre tecnologia de produção e projetos de novos produtos, possibilitando melhorias nos seus produtos e ganhos por diferenciação naquele mercado.
Principais benefícios	Acesso a novo mercado.	Acesso à tecnologia.

Quadro 1: Exemplo de Transferência de Tecnologia

Analisando-se o exemplo exposto no Quadro 1, verifica-se que existe o compartilhamento de competências e recursos entre as duas empresas, pois, ao unirem-se, a empresa brasileira transfere tecnologia para a empresa chinesa, que, mesmo com defasagem tecnológica, é líder do mercado local, e em troca possibilita o acesso a este mercado para a empresa brasileira, o que proporciona ganhos para ambas. Para a empresa Brasileira acessar o mercado Chinês teria que ultrapassar barreiras tecnológicas, tributárias e obter informações sobre o mercado. Com essa associação o acesso é viabilizado, e por sua vez a empresa Chinesa terá acesso a inovações tecnológicas que os seus concorrentes locais não dispõem, gerando vantagens competitivas.

Qualquer tipo de cooperação entre empresas torna-se possível quando são identificados ganhos em comum. Dificilmente as empresas cooperam entre si se não obtiverem algo em troca.

Como ilustração de benefícios que podem ser obtidos, cita-se o estudo de Pacagnan (2006), no qual foram analisadas duas redes colaborativas entre concorrentes, como alternativas para melhorar e/ou obter vantagem competitiva para o pequeno varejista, apresentadas no Quadro 2.

Informações sobre as redes	Rede de Supermercados	Rede de Varejo de Materiais de Construção
Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de Custos; - Compartilhamento de despesas com propaganda. 	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de Custos; - Expansão do MIX de produtos.
Características e Ações desenvolvidas em conjunto	<ul style="list-style-type: none"> - Não é utilizada uma marca única no ponto de venda; - Não existe padronização de <i>layout</i>; - Gerenciamento de compras conjuntas; - Desenvolvimento de material promocional único; - Negociação de produtos de marca própria; - Cartão de crédito da própria rede. 	<ul style="list-style-type: none"> - Utilização da marca como nome principal (em luminosos, veículos, propaganda); - <i>Layout</i> único; - Integração dos objetivos individuais de cada associado culminando com um planejamento estratégico único; - Desenvolvimento de material promocional único; - Disponibilização referente a informações sobre negociações com fornecedores e pesquisa de mercado; - Integração dos sistemas de informações com instalação de computadores ligados em rede com software único de gestão; - Parcerias com fornecedores para obter benefícios e condições de; - Desenvolvimento de ações sociais.

Quadro 2: Exemplos de Ações Desenvolvidas mediante Alianças Estratégicas

Fonte: Elaborado com base em Pacagnan (2006).

Pode-se observar no Quadro 2 que, no caso da rede de supermercados, os objetivos são a redução de custos e o compartilhamento de despesas. Verifica-se que algumas das ações desenvolvidas podem possibilitar que os associados não percam mercado para seus concorrentes, como no caso de uma ação de desenvolvimento dos cartões de crédito da própria rede.

Em relação à rede de varejistas de materiais de construção, os objetivos são mais amplos, abrangendo a redução de custos e ampliação do mix de produtos. Para isso, os associados adotaram o desenvolvimento de estratégias conjuntas, compartilhando despesas de propaganda e ações de *benchmarking*, entre outros.

Nos dois casos, nota-se benefícios, como (a) economia de escala por meio de compras conjuntas; (b) compartilhamento de custos com material de propaganda, desenvolvimento de novos serviços, serviços de terceiros, como, por exemplo, pesquisa de mercado; (c) compartilhamento de instalações; (d) compartilhamento e potencial redução de riscos; (e) facilitação e acesso rápido ao conhecimento. Os benefícios alcançados pelas empresas citadas no estudo de Pacagnam (2006), possíveis de se alcançar por meio de acordos de cooperação entre as empresas, também são reconhecidos por Paul (2007). Tem-se, assim, benefícios que não seriam obtidos isoladamente.

Enfim, a formação de alianças estratégicas tem se mostrado uma alternativa para melhorar o desempenho das empresas e ampliar suas vantagens competitivas, por meio da redução de custos e manutenção e/ou obtenção de vantagem competitiva. Todas as empresas podem melhorar seus resultados, e a formação de alianças estratégicas pode ser um caminho para isso. Porém, para a operacionalização destas associações pressupõe-se que as informações analisadas ultrapassem o ambiente interno da empresa, necessitando desta forma de novas abordagens de gestão de custos.

No cenário atual, onde existe alto nível de competição, o gerenciamento apenas dos custos internos, sem a análise dos custos existentes nas relações com outras empresas (ambiente externo), já não é suficiente para a empresa manter-se competitiva. Nesse contexto, apresenta-se como alternativa a gestão de custos interorganizacionais, detalhada na seção seguinte.

2.2.2 Gestão Interorganizacional de Custos – GIC

O relacionamento entre a empresa e seus fornecedores e clientes tem sido uma oportuna alternativa para a obtenção e/ou manutenção da vantagem competitiva, pois eles têm o poder de influenciar na estratégia da empresa (custo ou diferenciação), sendo que a importância desse relacionamento reflete a dependência das empresas em relação a seus fornecedores para tornar seus sistemas de produção mais adequados (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997 e MOURITSEN; HANSEN; HANSEN, 2001). O tratamento dessa prática pela recente literatura tem lhe atribuído a denominação de “gestão interorganizacional de custos - GIC”, abordada como instrumento para o gerenciamento e análise dos custos existentes nas relações da empresa com os seus fornecedores e clientes, bem como a troca de informações sobre processos internos.

O surgimento da GIC, assim como de outras práticas de gestão recomendadas para esse ambiente de acirrada competição, tem como seu ponto central o reconhecimento de que a empresa, isoladamente, pode não deter todas as capacidades e habilidades necessárias para assegurar a sua continuidade sustentável.

Verifica-se na literatura que alguns autores como, por exemplo, Souza e Rocha (2009), utilizam o termo “gestão de custos interorganizacionais”, e outros, como Rocha, Rezende e Aguiar (2008), “gestão interorganizacional de custos”. Nesse estudo adotou-se “gestão interorganizacional de custos” por entender que se trata do termo mais adequado.

Nilsson e Agndal (2009) definem a GIC como sendo esforços coordenados entre compradores e fornecedores, integrantes de uma mesma cadeia de valor, com o objetivo de reduzir custos. No entendimento de Slagmulder e Cooper (2003), a GIC é um método para aumentar a rentabilidade e reduzir custos por meio da coordenação e cooperação entre as empresas em uma rede de fornecedores.

Sob essa mesma ótica, Leitch *et. al.* (2006) afirmam que a GIC tem sido utilizada pelas empresas para alcançar a gestão colaborativa de custos em toda a cadeia, e tem potencial para melhorar o desempenho global de cada empresa, fortalecendo toda a cadeia de valor. Sob uma argumentação mais analítica, Cullen e Coad (2006) destacam que a GIC envolve ações de cooperação entre compradores e fornecedores com o objetivo de reduzir custos e criar valor para as empresas envolvidas, proporcionando, por exemplo, ganhos de escala, acesso a tecnologia e desenvolvimento de competências.

Apesar de menos explícitas, as definições apresentadas por Slagmulder e Cooper (2003), Nilsson e Agndal (2009) e Leitch *et. al.* (2006) sinalizam que, por meio da GIC, as empresas podem buscar outras estratégias de cooperação, seja para desenvolver novos produtos ou novas tecnologias, seja para competir com base em custos ou em diferenciação.

A Figura 7 indica que, para atender aos objetivos propostos, a GIC envolve práticas de cooperação entre as empresas que fazem parte da cadeia de valor. Nesse sentido, Slagmulder e Cooper (2003) citam que os relacionamentos entre as empresas participantes da rede de fornecedores devem ter as características de interdependência, confiança e extensiva partilha de informações. Isso exige contínua interação entre a troca de informações sobre processos internos, a adoção de práticas operacionais de cooperação, o compartilhamento de informações sobre custos (*Open-Book Accounting*) e análise da cadeia de valor.

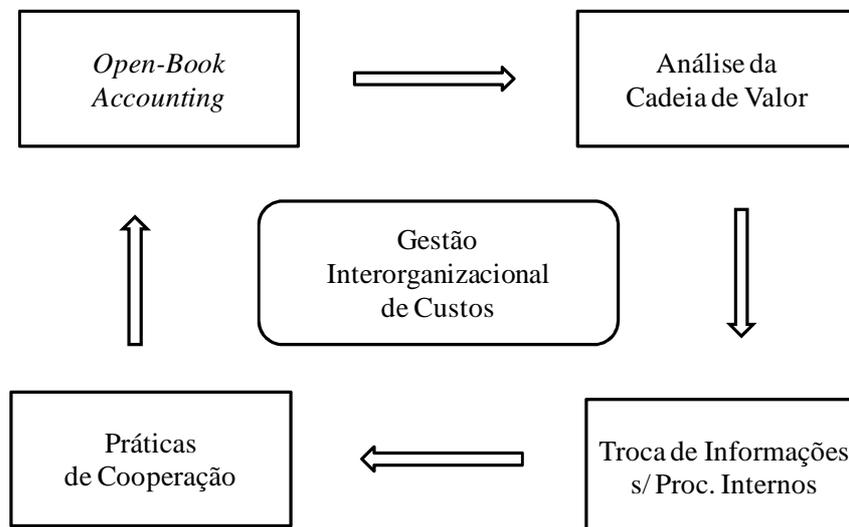


Figura 7: Interação dos Elementos da GIC

Fonte: Elaborado com base em Slagmulder e Cooper (2003); Leitch *et. al.* (2006); Cullen e Coad (2006).

A Figura 7 sugere que, para que a GIC efetivamente produza seus efeitos, é necessário que as empresas adotem práticas apropriadas, que reflitam que elas estão dispostas a colaborar entre si. Nesse sentido, Mouritsen, Hansen e Hansen (2001) mencionam que a empresa deverá compartilhar uma parte substancial das suas informações confidenciais sobre custos e técnicas de produção, e salientam que esse compartilhamento pode proporcionar maior proximidade e, conseqüentemente, aumentar as relações de confiança. Os autores citam ainda que o intercâmbio de informações torna as empresas mais integradas no que se refere às atividades de gestão. Somente a partir da superação dessa barreira é que todos os envolvidos se sentirão motivados, confiantes e seguros a processar a abertura de informações relativas a custos (*open-book accounting*) e a processos internos, para, a partir disso, realizar a análise da

cadeia de valor, visando identificar oportunidades de diferenciação e pontos potenciais de melhoria, explorando de forma diferente os respectivos determinantes de custos. Essa ação espontânea e conjunta possibilitará que se crie diferenciais para o alcance de vantagens competitivas, garantindo retorno para todos os elos da cadeia de valor.

Para Porter (1989), a análise da cadeia de valor de uma empresa consiste em desagregar todas as suas atividades de relevância estratégica, com o objetivo de compreender o comportamento dos seus custos, e dessa forma identificar pontos que possam ser melhorados, para assim obter vantagem competitiva. Ao tratar dessa questão, Consoli (2005) argumenta que a cadeia de valor subdivide-se em cadeia de suprimentos e cadeia de distribuição. Mostra-se essa divisão na Figura 8, onde cadeia de suprimentos representa a relação da empresa com seus fornecedores, e cadeia de distribuição refere-se à relação da empresa com os seus clientes e consumidores.

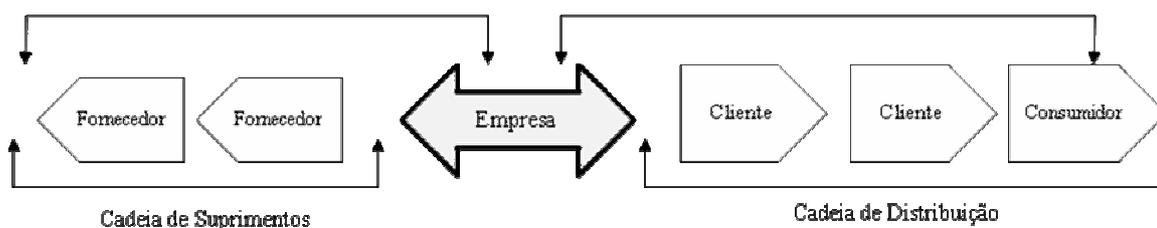


Figura 8: Cadeia de Suprimentos X Cadeia de Distribuição

Fonte: Elaborado com base em Consoli (2005).

A Figura 8 apresenta a cadeia de valor que, de acordo com Porter (1989), compreende todas as atividades geradoras de valor, desde o fornecimento de matéria-prima até a entrega do produto ao consumidor final, sendo que essas atividades estão interligadas. Nesse sentido, o gerenciamento compartilhado dos custos e a troca de informações sobre processos internos de cada empresa com seus fornecedores e clientes, figuram como uma alternativa de geração de benefícios de forma a tornar a cadeia de valor mais competitiva.

Sob a ótica da análise da cadeia de valor, alguns autores apresentam a GIC com um objetivo mais concentrado. É o caso de Slagmulder e Cooper (1999), para os quais o objetivo da GIC é a redução dos custos na rede de fornecimento.

Portanto, a GIC, em toda a sua amplitude, consiste no relacionamento entre a empresa e seus fornecedores e clientes, com o objetivo de criar mecanismos para possibilitar o gerenciamento compartilhado de custos e a troca de informações sobre os processos internos. Segundo Rocha, Rezende e Aguiar (2008), a GIC pode trazer os seguintes benefícios: a)

redução de custo dos produtos; b) desenvolvimento de melhorias na tecnologia de produção; c) aumento das funcionalidades dos produtos e serviços transacionados; d) desenvolvimento de alternativas de substituição de insumos; e) oferta de produtos competitivos, que agreguem valor sob a ótica do cliente. Os benefícios indicados pelos autores são obtidos não só pelo gerenciamento compartilhado de custos, mas também por outras estratégias de cooperação, como a troca de informações sobre processos internos.

Rocha, Rezende e Aguiar (2008) mencionam ainda que a implementação da gestão interorganizacional de custos requer o cumprimento de um conjunto de variáveis, tais como posicionamento estratégico: liderança em custo, diferenciação ou enfoque, utilização de instrumentos da gestão estratégica de custos e compartilhamento de informações e de resultados. São essas variáveis que irão determinar se a implementação da GIC é compatível com o contexto de atuação das empresas, uma vez que deve haver sintonia entre as empresas no que se refere a sua gestão, sendo o posicionamento estratégico um exemplo, ou seja, se a empresa se propõe a ter liderança em custo, ela irá se associar com fornecedores que viabilizem o sucesso dessa estratégia.

No âmbito da GIC, as empresas compartilham informações relativas a custos, mediante a abertura de seus livros contábeis, ou seja, da abertura de informações relativas aos seus custos, com o objetivo de realizar uma gestão integrada, e com isso criar mecanismos para reduzi-los. Esse compartilhamento de informações relativas a custos é denominado de *Open-Book Accounting* (OBA).

Essa visão geral é sustentada por Kulmala e Kajuter (2005), para os quais, em comparação com a gestão de custos tradicional, realizada em uma única empresa, o OBA proporciona oportunidades adicionais para a redução de custos, sendo que essas oportunidades surgem através de esforços de colaboração dos membros da rede. Os autores mencionam que, para revelar tais oportunidades, a transparência das estruturas de custo é considerada essencial, e a abertura dos livros contábeis (OBA), portanto, tem um papel chave na gestão interorganizacional de custos.

Para Leitch *et. al.* (2006), a finalidade do *Open-Book Accounting* é proporcionar a abertura de informações sobre custos fazendo com que a empresa, em conjunto com seus clientes e fornecedores tenham informações que os possibilite trabalhar em conjunto para reduzi-los. Kulmala (2002) reforça e detalha essa definição quando cita que, com base no processo de compartilhamento das informações contábeis, a empresa revela a sua estrutura de custos a outra empresa, para reforçar a sua posição entre empresas concorrentes, no sentido de

realizar esforços conjuntos de redução de custos, referentes ao custo total de uma cadeia de fornecimento. Em relação à afirmação de Kulmala (2002), acrescenta-se que os esforços conjuntos de redução de custos devem ser realizados não apenas junto à cadeia de fornecimento, mas também a cadeia de distribuição.

O processo do *Open-Book Accounting* - OBA inicia, segundo Rocha, Rezende e Aguiar (2008), pela definição de demonstrativos gerados pela empresa líder do processo, nos quais são descritos os elementos de custos presentes em cada elo da rede, o que gera informações referentes aos seus principais elementos de custos. Na sequência são estabelecidas metas de custos para os fornecedores. Para os autores, tem-se aqui o uso da prática do custo alvo. Os autores constataam, no entanto, que existem algumas limitações sobre a aplicabilidade do OBA e ao mesmo tempo da GIC. São elas:

- I) é difícil mensurar o seu efeito na redução de custos;
- II) não é propriamente uma regra de como as reduções de custos devem ser compartilhadas entre os membros da rede;
- III) o compartilhamento das reduções de custos depende das especificidades de cada situação.

A respeito dessa última limitação os autores complementam que o compartilhamento das reduções pode ser estabelecido em função de participação igual nos benefícios, de alocação somente para empresa líder da rede se o fornecedor se beneficiar de suporte técnico dela, o que lhe possibilita realizar reduções de custos adicionais com outros clientes.

Em relação à limitação descrita no item I, esta se deve aos sistemas de custeio adotados pelas empresas, que se concentram na alocação de custos fixos via rateio, apresentando limitações no sentido de distorcerem a realidade, e ainda apresentarem dificuldades para determinar as causas destes custos. Nesse sentido, Kulmala e Kajuter (2005) mencionam que a diversidade dos sistemas de contabilidade de custos tem representado grandes obstáculos para a aplicação do OBA, em função de que as empresas podem estar relutantes em divulgar os dados de custos, porque elas estão cientes das fraquezas em seus sistemas de custeio.

Quanto à limitação descrita nos itens II e III, o compartilhamento dos benefícios gerados em cada situação deverá ocorrer de forma que beneficie todos os elos da cadeia, pois essa é a proposta da GIC. As empresas devem também levar em conta a questão da confiança que deve existir entre a empresa e seus fornecedores e clientes, pois, sem ela, adotar

estratégias de cooperação torna-se complicado ou até mesmo inviável. No que se refere à partilha dos benefícios, Kulmala e Kajuter (2005), em seu estudo, constatam que normalmente é tomado como certo que os efeitos da aplicação do OBA são positivos para todos os membros da rede. No entanto, os resultados empíricos são diferentes no que se diz respeito às vantagens para fornecedores. De acordo com os autores, em alguns casos os fornecedores confirmam que fornecer dados de custos, muitas vezes resulta em uma pressão mais intensa para que eles reduzam seus preços, bem como uma partilha desigual da economia de custos. Assim, conclui-se que os clientes beneficiam-se mais do compartilhamento das informações de custos do que os fornecedores.

Uma limitação não mencionada por Rocha, Rezende e Aguiar (2008) é o fato de que a qualidade das informações contábeis, em algumas organizações, ainda não permite que se analise com profundidade os custos na cadeia de valor. Nesse sentido, Kulmala e Kajuter (2005) mencionam que as deficiências decorrentes da contabilidade de custos das empresas podem dificultar a interpretação da estrutura de custos, criando obstáculos para se realizar a análise comparativa entre as empresas. Porém, as limitações apontadas não inviabilizam a utilização destas técnicas, apenas revelam pontos que necessitam de atenção, e que devem ser considerados para extrair o máximo benefício das ações propostas.

O processo de abertura de informações sobre custos, apesar de relevante, isoladamente não é suficiente para que as empresas adotem ações coordenadas visando sua redução. É necessário também que elas troquem informações sobre seus processos operacionais internos, sejam eles relacionados à produção, controle de estoque, práticas de gestão ambiental, etc. São os chamados indicadores de natureza não financeira. Essa maior abertura de informações também é definida por Cullen e Coad (2006), para quem o compartilhamento de informações entre as empresas, nesse nível, potencializa que elas identifiquem habilidades e estratégias para redução de custos, criando valor e reduzindo incertezas.

Segundo Slagmulder e Cooper (1999), para que haja a troca de informações, base para a aplicação da GIC, é importante a construção de relacionamentos de interdependência entre as empresas que fazem parte da cadeia de valor, a partir de um ambiente que proporcione adequado nível de confiança e cooperação entre essas empresas. Nesse sentido, conforme destacam Souza e Rocha (2009, p. 27), a GIC

[...] não é um processo espontâneo, que ocorre por si só, nem voluntário, no sentido de que basta uma empresa querer para que ele aconteça. As relações entre as empresas, seus fornecedores e seus clientes geralmente envolvem conflito de

interesses, pois cada parte deve procurar de forma ética e legítima, maximizar seus ganhos.

Kulmala e Kajuter (2005) mencionam que existem alguns fatores condicionantes da GIC que podem influenciar no seu fracasso ou sucesso. Esses fatores são detalhados no Quadro 3:

Fatores	Tipo de variável	Possíveis influências
Fatores exógenos à cadeia.	Aspectos ambientais.	Pode influenciar no nível de competição do setor e as tendências macroeconômicas das regiões em que as empresas atuam, etc.
Fatores endógenos à cadeia.	Aspectos da cadeia de valor.	Pode influenciar a implantação e utilização da GIC, em função de características do produto, especificidades dos componentes, qualidade dos relacionamentos entre as empresas, etc.
Fatores específicos da organização.	Aspectos da Empresa.	Pode influenciar a implantação da GIC em função de seu porte, deficiência e diversidade nos sistemas de contabilidade de custos, etc.

Quadro 3: Fatores Condicionantes da GIC

Fonte: Elaborado com base em Kulmala e Kajuter (2005) e Souza e Rocha (2009).

Analisando-se os fatores condicionantes expostos no Quadro 3, verifica-se que eles podem influenciar a adoção da GIC. De acordo com Valkokari, Kulmala e Kajuter (2007), as principais características que influenciam a adoção de ações de GIC são o tipo de operações, o tipo de coordenação da rede, a cobertura geográfica, e ainda o porte das empresas.

Ainda com base no Quadro 3, quanto aos fatores exógenos à cadeia (aspectos ambientais), com a intensa competição as empresas sofrem pressões para redução de custos, o que poderá direcioná-las à gestão colaborativa de custos. Quanto aos fatores endógenos (aspectos da cadeia de valor), há que se atentar para as necessidades operacionais mínimas entre os elos participantes, principalmente quanto ao padrão de qualidade. Por fim, quanto aos fatores específicos da organização (aspectos da empresa), o seu porte também exerce influência na GIC. Empresas maiores têm mais recursos para desenvolver relacionamentos do que as empresas de pequeno e médio porte, ensejando a estas um papel secundário (VALKOKARI; KULMALA; KAJUTER, 2007), no entanto, isso não significa que empresas menores não irão se beneficiar com a GIC.

No entanto, para tornar efetiva a aplicação da GIC, Slagmulder e Cooper (1999) citam que é necessário um processo integrador dos participantes, estruturado em torno de mecanismos que disciplinem, capacitem e incentivem a efetiva realização dessa forma de gestão de custos (Quadro 4).

Elementos para execução da GIC	Mecanismos disciplinadores	Mecanismos capacitadores	Mecanismos Incentivadores
Objetivo	Transmitir as pressões de reduções de custos ao longo de toda a cadeia de valor estabelecendo metas de redução de custos.	Auxiliar as empresas que compõem a rede de fornecedores a encontrar maneiras de conciliar suas habilidades e coordenar seus esforços para alcançar coletivamente suas metas de redução de custos.	Gratificar as partes, posteriormente ao alcance das metas estipuladas, para premiar ou remunerar pelo objetivo alcançado.
Características	Definição de protocolos de rede; custeio alvo; orçamentos interorganizacionais; etc.	Treinamentos interorganizacionais; gestão baseada em atividades; engenharia e análise de valor; etc.	Podem ser monetários (por exemplo: bônus por alcance de metas) ou não monetários (por exemplo: garantia de relacionamentos de longo prazo).

Quadro 4: Principais Mecanismos de Execução da GIC

Fonte: Elaborado com base em Slagmulder e Cooper (1999) e Slagmulder e Cooper (2003)

O Quadro 4 mostra que para que seja efetivamente possível a aplicação da GIC, é necessário que a empresa desenvolva alguns mecanismos que visem a disciplinar, capacitar e incentivar as empresas participantes da rede de fornecedores. Segundo Slagmulder e Cooper (1999), os mecanismos disciplinadores têm o objetivo de transmitir as pressões de redução de custos para todas as empresas da cadeia de valor, através do estabelecimento de metas individuais. Para gerenciar os conflitos decorrentes das relações das empresas dentro da cadeia de valor e atingir metas estabelecidas, Slagmulder e Cooper (2003) citam que são criados os protocolos de rede. Nesses protocolos são definidos valores e comportamentos comuns compartilhados entre os membros da rede, como uma forma de reduzir os efeitos negativos da concorrência dentro dela e promover a cooperação entre as empresas.

Por meio da análise do Quadro 4, percebe-se que cabe aos mecanismos capacitadores desenvolver e estruturar ações efetivas que busquem potencializar os resultados da relação da empresa com os demais componentes da cadeia de valor. Isso ocorre por meio da criação de instrumentos que propiciem a capacitação para sanar dificuldades no processo da GIC. Por fim, têm-se os mecanismos incentivadores, cujo objetivo é compartilhar, de forma justa, os ganhos obtidos no processo da GIC entre os elos da cadeia de valor, de forma a mantê-los motivados e integrados. Slagmulder e Cooper (2003) citam ainda que a participação proporcional nos resultados obtidos é um incentivo importante para que as empresas, dentro da uma mesma rede de abastecimento, tenham motivação para cooperarem entre si, de forma a alcançar os objetivos propostos pela GIC.

O Quadro 5 apresenta maior detalhamento sobre esses mecanismos:

Mecanismos disciplinadores e capacitadores	Ação de GIC	Benefícios para as empresas	Exemplos de mecanismos incentivadores
Mecanismo Disciplinador	Estabelecimento de metas para os fornecedores para redução de custos de um determinado componente.	Torna a cadeia produtiva mais competitiva.	Divisão dos ganhos em partes iguais.
Mecanismo capacitador durante o projeto do produto.	Uma empresa desenvolve um novo produto, utilizando experiências dos seus fornecedores para definir os materiais mais adequados.	Possibilita melhor desempenho do produto desenvolvido.	Divisão dos ganhos de forma proporcional aos investimentos de cada parte.
Mecanismo capacitador durante a fase de produção.	Uma empresa, com grande poder de negociação, adquire matérias primas para seus fornecedores.	Possibilita redução no custo final do componente fabricado.	Divisão dos ganhos através de desconto no preço durante um certo tempo.
Mecanismo capacitador durante a fase de melhoria da interface comprador-fornecedor.	Os fornecedores realizam entregas de materiais diretamente na linha de produção conforme as necessidades.	Evitam estoques de materiais e a burocracia da emissão dos pedidos, reduzindo custos do produto.	Divisão dos ganhos em partes iguais.

Quadro 5: Mecanismos de Redução de Custos

Fonte: Elaborado com base em Kulmala e Kajuter (2005).

O Quadro 5 apresenta um exemplo de mecanismo disciplinador, no qual são estabelecidas para os fornecedores metas de redução de custos de determinado componente. Nesse exemplo, os participantes optaram pela divisão dos ganhos em partes iguais. Ao estabelecer essas metas de redução de custos, toda a cadeia produtiva torna-se mais competitiva. No exemplo de mecanismo capacitador na fase do projeto do produto, uma empresa desenvolveu um novo produto, utilizando a experiência de seus fornecedores para definir o material mais adequado a ser empregado. Nesse caso as empresas optaram pela divisão dos ganhos de forma proporcional aos investimentos realizados pelas partes envolvidas. Essa ação de GIC traz como principal benefício um melhor desempenho do produto, mas pode também resultar em redução de custos.

O Quadro 5 apresenta, também, um exemplo de mecanismo capacitador durante a fase de produção, em que uma empresa com grande poder de negociação adquire matérias-primas para os seus fornecedores. Nesse exemplo, as empresas optaram em realizar a divisão dos ganhos por meio de descontos no preço durante em certo tempo. Nessa ação, o principal benefício é a redução do custo final do produto. Por fim, o Quadro 5 apresenta um exemplo de mecanismo capacitador durante a fase de melhoria da interface comprador/fornecedor, onde

os fornecedores realizam entregas de materiais diretamente na linha de produção de seu cliente, de acordo com a necessidade. Nesse caso, as empresas combinaram uma divisão dos ganhos em partes iguais, sendo que os principais benefícios dessa ação de GIC é o fato de possibilitar estoques desnecessários e burocracia na emissão dos pedidos, reduzindo o custo dos produtos.

De modo geral, analisando-se os exemplos que constam no Quadro 5, é possível perceber alguns potenciais benefícios passíveis de serem alcançados pelas ações de gestão interorganizacional de custos, nos quais se constata ações conjuntas entre empresas e seus fornecedores, objetivando, principalmente, obter maior vantagem competitiva e redução de custos.

No que se refere aos mecanismos incentivadores, Slagmulder e Cooper (2003) citam que a participação proporcional nos resultados obtidos é um incentivo importante para que as empresas, dentro da uma mesma rede de abastecimento, tenham motivação para cooperarem entre si, de forma a alcançar os objetivos propostos pela GIC.

Diante do que foi exposto, observa-se que a construção conceitual da GIC a credencia como uma relevante estratégia para realizar a gestão externa de custos. A sua relevância está em fortalecer o posicionamento da empresa em relação aos seus concorrentes, mediante a redução de custos realizada de forma colaborativa com seus fornecedores e clientes, um mecanismo de obtenção e/ou manutenção da vantagem competitiva.

2.2.3 Análise do Custo dos Concorrentes

No contexto da inteligência competitiva, é importante que a empresa identifique e analise os seus concorrentes, visando obter informações que a subsidie na formulação de suas estratégias.

Para Porter (1989), as cinco forças competitivas (ameaça de novos entrantes, poder de negociação dos fornecedores, ameaça de produtos ou serviços substitutos, poder de negociação dos compradores e rivalidade entre as empresas já existentes) evidenciam o fato de que a concorrência não está restrita aos participantes já estabelecidos; os elementos que compõem as cinco forças competitivas são todos concorrentes, podendo ter maior ou menor importância, dependendo de situações específicas de cada empresa. Porter (1989, p. 6) cita

que a “concorrência, nesse sentido mais amplo, poderia ser definida como uma rivalidade ampliada”.

Para a realização desta pesquisa, adotou-se a definição de concorrentes que é dada por Rocha (1999), para o qual concorrentes são aquelas entidades que atuam vendendo produtos e serviços no mesmo mercado ou segmento. Eles não competem somente por meio de produtos, mas também para obter recursos – materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, etc. – em melhores condições de qualidade, custo e tempo; portanto, estão competindo não só com os concorrentes específicos, mas até mesmo com seus próprios clientes e fornecedores.

Quanto à caracterização dos concorrentes, Porter (1989) destaca que existem bons e maus concorrentes. Segundo ele, os bons concorrentes são éticos, corretos e podem inclusive trazer benefícios para a empresa, ampliando a vantagem competitiva, absorvendo flutuações de demanda, atendendo segmentos desinteressantes para a empresa, e podem inclusive melhorar a estrutura industrial. Os bons concorrentes estabelecem preços coerentes em relação aos custos, limitam-se a atender uma determinada parcela do mercado, possuem expectativas realistas quanto ao potencial de crescimento do setor, etc. Portanto, os bons concorrentes devem ser preservados. Já os maus concorrentes têm princípios éticos questionáveis e desequilibram o mercado, por exemplo, praticando preços incoerentes com os custos, promovendo processos de gestão que contrariam a legislação tributária, etc. Por isso, é relevante que o segmento seja configurado por bons concorrentes, ou seja, aqueles que trazem benefícios para o setor.

De acordo com Rocha e Boscov (2004), os bons concorrentes possibilitam o desenvolvimento do mercado e podem fazer isso, por exemplo, compartilhando gastos com pesquisa e desenvolvimento (P&D), legitimando uma tecnologia e até mesmo promovendo a imagem da indústria como um todo.

Os maus concorrentes, por sua vez, entram em um determinado segmento desequilibrando a estrutura de preço e oferta. De acordo com Rocha, Carneiro e Araújo (2000), no âmbito da economia a concorrência é uma forma de desequilíbrio do mercado, através da lei da oferta e procura, e, nesse sentido, podem ocorrer situações em que os concorrentes desequilibram o segmento onde atuam.

Nesse sentido, para que o processo de análise no âmbito externo possa proporcionar informações consistentes, é relevante que a empresa identifique e analise seus concorrentes, adotando estratégias que possibilitem obter/manter vantagem competitiva. Para conhecer um

pouco sobre os concorrentes, Kotler (2000) elege cinco perguntas importantes para a empresa buscar respostas e analisá-las antes de formular suas estratégias (Figura 9).

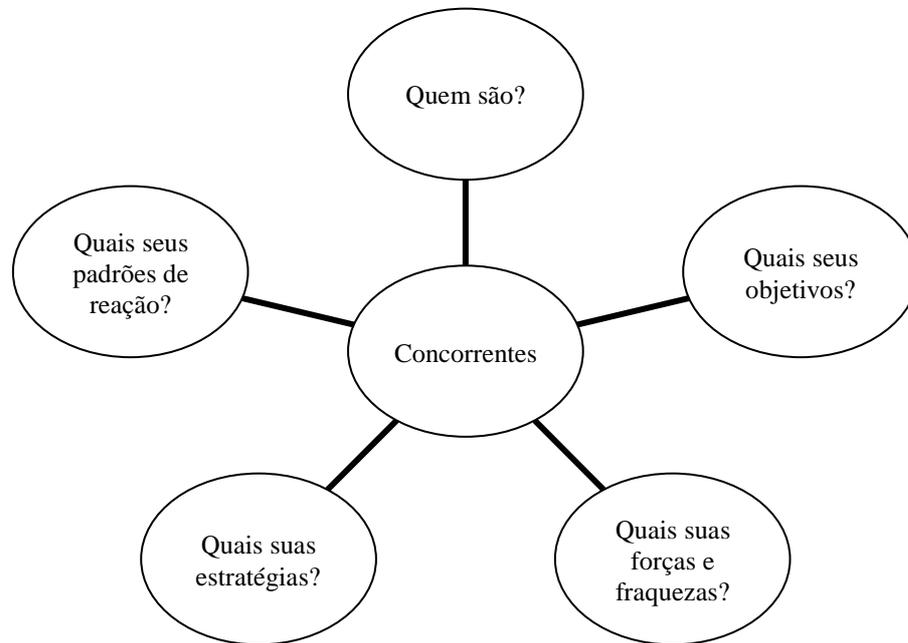


Figura 9: Avaliação do Concorrente

Fonte: Elaborado com base em Kotler (2000).

A Figura 9 apresenta pontos que a empresa deve identificar para conhecer o perfil dos concorrentes e obter algumas informações relevantes para a elaboração de suas estratégias. Kotler (2000) destaca que é relevante que a empresa identifique outras empresas que fabriquem o mesmo produto, e que verifique se elas atendem as mesmas necessidades do consumidor. O autor destaca que os concorrentes mais diretos são os que perseguem o mesmo público alvo que a empresa, e por isso, torna-se importante identificar suas estratégias. Nesse sentido, a empresa deve estar alerta às mudanças desejadas pelos consumidores, e como os concorrentes estão elaborando suas estratégias para atender a essas novas necessidades.

De acordo com a Figura 9, verifica-se que primeiramente é necessário saber quem são os concorrentes, sendo que outro ponto importante é identificar os seus 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 da participação no mercado, liderança em serviços, e assim por diante. No entanto, para colocar em prática as estratégias pretendidas, o concorrente dependerá de recursos e capacidades disponíveis. Por isso, torna-se relevante a empresa identificar em que pontos o concorrente mais se destaca e quais são suas vulnerabilidades (forças e fraquezas). Ele cita

que, conhecendo os concorrentes por meio da identificação de suas estratégias, objetivos, forças e fraquezas, pode-se verificar se ele está satisfeito, e estimar padrões de reação a diferentes movimentos da concorrência.

Portanto, no contexto da gestão estratégica de custos, é importante que a empresa esteja relacionada ao ambiente externo, considerando não só aspectos políticos, econômicos, culturais, mas principalmente explorando as suas relações com outras empresas, identificando e analisando as empresas com as quais ela disputa a preferência dos clientes. Subramanian e Ishak (1998) citam que estudiosos têm repetidamente citado a importância da análise do concorrente para a elaboração do planejamento estratégico das empresas.

Hoffjan e Heinen (2005) destacam que o uso das informações sobre os concorrentes no contexto da inteligência competitiva vem se tornando cada vez mais relevante como instrumento de apoio à tomada de decisões. Além disso, o aumento da eficácia da inteligência competitiva tem um efeito positivo sobre o desempenho das empresas e mediante a análise do custo do concorrente a empresa pode identificar precocemente ameaças que poderão afetá-la a longo prazo.

Segundo Oliveira, Gomes e Garcia (2001, p. 2), a

[...] análise de custos de concorrentes, é uma ferramenta utilizada no processo de tomada de decisão que coleta dados através dos quais se analisa a cadeia de valor dos concorrentes, transformando-os em informações a serem utilizadas na gestão estratégica da empresa.

Hoffjan e Heinen (2005) destacam ainda que a análise do concorrente pode fornecer uma visão sobre seus custos, situação financeira e determinar sua posição competitiva. Uma das vantagens de se analisar o concorrente é que a partir desta análise a empresa pode adotar estratégias para impedir o desenvolvimento da concorrência e melhorar sua posição futura.

Destaca-se que a análise do custo dos concorrentes proporciona informações estimadas, que podem auxiliar o gestor a definir algumas ações estratégicas, visando a reduzir custos e obter/manter sua vantagem competitiva. De acordo com Rocha, Carneiro e Araujo (2000), a empresa pode melhorar a precisão das estimativas, examinando diversos concorrentes simultaneamente e comparando os resultados obtidos. Nesse sentido, Chen (1996) destaca que não é suficiente analisar um determinado grupo de empresas dentro de uma indústria e generalizar os resultados, pois cada empresa é única, e isso implica em analisá-la separadamente das demais empresas, de forma específica.

Adicionalmente, a empresa não deve ficar restrita a analisar apenas os concorrentes já existentes, por meio da inteligência competitiva; é importante prever ações futuras, como fusões, aquisições, entrada de novos concorrentes no mercado, entre outros.

Além disso, para analisar seus concorrentes, é importante que a empresa tenha um bom planejamento, no sentido de captar informações relevantes; e o sistema de informações deve compreender toda a cadeia de valor, objetivando contribuir e dar suporte aos gestores para a elaboração do planejamento estratégico, permitindo dessa forma uma ampla compreensão do ambiente concorrencial e das forças e fragilidades dos concorrentes.

Subramaian e Ishak (1998) identificaram em seu estudo que as principais informações que as empresas buscavam sobre os seus concorrentes eram em relação às estratégias de *marketing*, custos de produção, pontos fortes e fracos, desenvolvimento de produtos, lucro líquido por produto, atividades internacionais, vendas por produto e aquisição de plantas fabris.

De acordo com Hoffjan e Heinen (2005), em alguns casos existe certa discrepância entre os custos para obtenção de informações e as vantagens percebidas pelas empresas quando elas analisam seus concorrentes. No entanto, destacam que as vantagens pela obtenção e processamento de dados sobre os concorrentes somente serão percebidas se estes forem transformados em informações que sejam relevantes estrategicamente.

Vargas e Balestrin (1998) destacam que um programa de monitoramento dos concorrentes pode aumentar significativamente os resultados da empresa e protegê-la no que se refere à perda de negócios para a concorrência. Nesse sentido, Subramanian e Ishak (1998), no seu estudo que tinha como objetivo descrever as práticas de análise do concorrente utilizadas pelas empresas, concluíram que as empresas com maior desempenho eram as que tinham um sistema avançado de análise do concorrente. Hoffjan e Heinen (2005) concluíram que sistemas avançados de análise do concorrente levam a empresa a alcançar vantagens competitivas.

Diante disso, a capacidade de identificar determinadas características do ambiente concorrencial pode proporcionar a estruturação de cenários alternativos para embasar a tomada de decisões, e assim o gestor pode adotar estratégias que possibilitem a redução de custos e obter/melhorar sua vantagem competitiva da empresa. Para isto, pode-se considerar alguns fatores, como a análise do produto de seus concorrentes, de suas melhores práticas de gestão ou de produção, de informações proporcionadas pela contabilidade, entre outros. Para

proporcionar o acesso a informações que possibilitem a empresa monitorar e avaliar os custos dos concorrentes são utilizadas quatro técnicas que são detalhadas nas seções seguintes: a) *Benchmarking*, b) Engenharia reversa, c) Contabilidade reversa; e d) *Mark-up* reverso.

2.2.3.1 *Benchmarking*

O *benchmarking* ao longo dos anos tornou-se uma prática de gestão amplamente aceita, e que auxilia a empresa no que se refere à redução de custos e melhoria da qualidade, seja de produtos ou de processos, sendo que suas origens estão enraizadas na análise competitiva das empresas e nas práticas de qualidade total (SHANGRAW JR., *et. al.* 1994).

Kotler (2000, p.249) conceitua *benchmarking* como

[...] a arte de aprender com as empresas que apresentam um desempenho superior em algumas tarefas. Pode haver até dez vezes mais diferenças em termos de qualidade, rapidez e custos entre uma empresa de classe mundial e uma média.

Para Shangraw Jr. *et. al.* (1994), *benchmarking* é definido como uma abordagem que estuda projetos de produtos, capacidades de processos ou métodos administrativos utilizados por empresas concorrentes, com o objetivo de medir suas habilidades. Spendolini (1994) define *benchmarking* como um processo contínuo e sistemático, no qual se avaliam os produtos, serviços e processos de trabalho das empresas que são vistas como as que adotam melhores práticas no mercado, com a finalidade de melhoria organizacional.

Ainda, segundo Kotler (2000, p. 249), o objetivo dessa ferramenta é “copiar ou aprimorar com base em ‘melhores práticas’. Algumas empresas realizam *benchamrking* tendo como referência apenas as melhores empresas de seu setor”

Uma forma de se obter informações sobre as melhores práticas em determinado segmento é por meio de consultorias. Evidentemente os consultores não irão disponibilizar dados sobre os concorrentes, mas podem sugerir melhorias e inovações em linha com o que o mercado vem adotando.

Essa afirmação é sustentada por Shangraw Jr. *et. al.* (1994), que citam que, para ocultar sua identidade, muitas vezes as empresas dependem fortemente de pesquisas secundárias e de empresas de consultoria para realizar o processo de *benchamrking*. Eles citam que os concorrentes normalmente não contribuem com o processo de *benchamrking*, e, além disso, as informações estratégicas não estão disponíveis em documentos públicos. Ao

explicitar os melhores processos e práticas, são revelados alguns pontos fortes e fracos das empresas concorrentes. Neste sentido, obviamente, cabe à empresa utilizar-se deste conhecimento e colocar em prática somente o que de melhor for identificado, buscando diferenciar-se de seus concorrentes.

Em síntese, pode-se entender *benchmarking* como um processo contínuo de busca de informações sobre o concorrente e de outras empresas participantes do mercado, que possibilitam a comparação dos melhores processos e práticas utilizadas em outras empresas e, com isso, buscar vantagens competitivas.

O *benchmarking* é uma prática muito relevante em empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor, que adotem ações de GIC, por exemplo, e tem sido muito comum entre aquelas que adotam algum tipo de acordo de cooperação, pois através dele é possível que as empresas melhorem processos, reduzindo custos ou criando diferenciais competitivos (CULLEN e COAD 2006).

Segundo Camp (1998), existem quatro tipos de *benchmarking*:

Benchmarking cooperativo: É fácil de praticar, porque as empresas participantes desse processo não são concorrentes diretas; é realizado de forma que todas as partes obtenham vantagens de alguma forma.

Benchmarking competitivo: Realizado entre concorrentes diretos, e visa a medir processos, atividades, produtos e serviços oferecidos pela concorrência e melhorá-los, objetivando serem melhores do que os concorrentes em seu segmento.

Benchmarking colaborativo: Nesse tipo de *benchmarking* as empresas compartilham informações sobre determinada atividade. O que o difere do *benchmarking* cooperativo é que as empresas podem ser concorrentes diretas ou não.

Benchmarking interno: Diferentemente do colaborativo (externo), essa é uma modalidade de *benchmarking* em que as empresas buscam internamente compartilhar melhores práticas e disseminá-las para todo o grupo.

O Quadro 6 apresenta os potenciais benefícios que as empresas obtêm por meio da utilização do *benchmarking*, pela possibilidade de internalizar as melhores práticas existentes no mercado.

Tipos de Benchmarking	Exemplos de ações	Benefícios
Cooperativo	Duas empresas de segmentos distintos, mas que tem acesso a um grupo de clientes específico discutem as melhores abordagens de acesso a este mercado.	Melhor desempenho de suas áreas comerciais, possibilitando tanto o aumento de vendas como a redução de custos dessa área.
Competitivo	Uma empresa em um evento (feira) identifica design inovadores de produtos e compara com suas práticas.	A empresa identifica pontos potenciais de melhorias no seu produto, e reduz custos de desenvolvimento de produto.
Colaborativo	Empresas se reúnem para discutir práticas de gestão ambiental.	A gestão ambiental das empresas é aprimorada pelas melhores práticas além da redução de custos com pesquisa para aprimorá-las.
Interno	Um setor da empresa serve de exemplo para os outros em relação às práticas de gestão de recursos humanos e otimização de recursos.	Os setores internos da empresa evoluem pelos melhores exemplos além de diminuir seus custos pela otimização dos recursos.

Quadro 6: Exemplos de Ações de Benchmarking

Fonte: Elaborado com base em Camp (1998)

No Quadro 6, observa-se que a redução de custos pelo *benchmarking* é possível, porque a empresa pode estar em constante aprimoramento de suas práticas. Isso pode ocasionar a redução e melhoria de processos, redução de custos com desenvolvimento de produtos, contratação de consultorias, entre outros. Diante do exposto, pode-se afirmar que o *benchmarking* é uma importante técnica para análise dos custos dos concorrentes.

O *benchmarking* apresenta interface com a inteligência competitiva, pois o êxito na aplicação dessa técnica tem ligação direta com a qualidade e confiabilidade das informações coletadas. Isso deve-se ao fato de a inteligência competitiva ter o papel de monitorar o concorrente, visando antecipar ações ou estratégias que ele possa vir a adotar, identificando seus pontos fortes. Dessa forma, a inteligência competitiva é um ponto chave na aplicação do *benchmarking*.

2.2.3.2 Engenharia Reversa

Uma das formas de analisar empresas concorrentes é por meio do exame de produtos fabricados por elas, identificando materiais utilizados, processos e tecnologia empregados na produção, custos, embalagem e especificações. Essa afirmação é fundamentada no entendimento de Hoffjan e Heinen (2005), ao mencionarem que a engenharia reversa consiste

num processo de exame do produto do concorrente, no qual é possível identificar os componentes utilizados, o processo de produção e assim estimar o custo do produto.

Para Schwartz (2001), a engenharia reversa consiste em desmontar determinado produto, com o objetivo de copiá-lo ou aperfeiçoá-lo, sendo que esse processo foi originalmente aplicado no campo da informática, especificamente a *hardware*, mas hoje é utilizado em muitas áreas.

Staudt, Souza e Bartz (2005, p. 169) definem engenharia reversa da seguinte forma: “entendida como uma engenharia ao inverso, ela corresponde à desmontagem e análise de produtos, identificando os componentes e materiais que o compõem, com o objetivo de conhecer suas funções e o processo utilizado em sua fabricação.” Em síntese, engenharia reversa refere-se ao processo em que a empresa, após adquirir no mercado o produto dos seus concorrentes, procede ao seu desmonte, visando identificar os componentes utilizados no produto. Com base na identificação de todos os componentes, procede-se uma análise detalhada buscando identificar os processos produtivos (estrutura), o tipo de mão-de-obra utilizada, as estimativas de tempo necessárias no processo produtivo, tecnologias envolvidas, a qualidade e quem são os fornecedores, etc.

De posse de todas as informações que a engenharia reversa pode proporcionar, a empresa, por participar de um mesmo segmento de mercado que o seu concorrente, pode estimar de forma consistente o custo do produto do concorrente. Isso é possível, pois, ao identificar todos os seus componentes e processos envolvidos na fabricação, ela identifica quem são seus fornecedores, e, conseqüentemente, o custo de cada componente, e por fazer parte de um mesmo segmento de mercado já conhece os demais custos envolvidos, como custos com a mão de obra, impostos, etc.

Analisando o produto do concorrente por meio da engenharia reversa e comparando com os seus, a empresa pode obter alguns benefícios como a identificação de oportunidades de melhoria nos produtos, desenvolvimento de novos produtos, melhoria nos seus processos de fabricação, redução do custo com desenvolvimento de produtos, entre outros.

Scotchmer e Samuelson (2002) citam que existe uma grande discussão sobre a utilização da engenharia reversa no sentido de proteger os direitos autorais dos inventores. Porém, nos Estados Unidos os tribunais têm tratado a engenharia reversa como uma forma de incentivar o inventor a desenvolver idéias patenteáveis, e que mesmo quando ela não conduza a inovação industrial, pode-se promover o bem estar do consumidor, fornecendo um produto

concorrente a menor preço. Nesse sentido, Schwartz (2001) destaca que a utilização da engenharia reversa é legal e que pode ser utilizada como uma ferramenta de aprendizagem, uma forma de se fazer algo novo, criando produtos compatíveis a preços menores do que os que estão sendo oferecidos no mercado.

Para o desenvolvimento da técnica da engenharia reversa, Staudt, Souza e Bartz (2005) citam depoimento de representantes de uma empresa do ramo calçadista, destacando no seu estudo os procedimentos necessários para a adoção desta técnica, detalhados no Quadro 7:

Procedimentos	Descrição
Caracterização da empresa/segmento de mercado.	Nessa fase, a empresa define o segmento de mercado em que pretende concorrer (interno ou externo).
Definição da espécie de produto.	Nessa fase, a empresa define em que linha de produtos deseja competir.
Aquisição de um produto do concorrente para análise.	Nessa fase, a empresa procura e adquire no mercado o produto do concorrente para realizar a análise.
Decomposição das partes do produto.	Nessa fase, realiza-se o desmonte do produto adquirido do concorrente, onde a empresa identifica minuciosamente todas as suas características (material utilizado, possíveis processos de fabricação, qualidade, etc.).
Pesquisa de mercado realizada pelo setor de compras.	Nessa fase, o setor de compras busca informações sobre possíveis fornecedores e custos das matérias primas, analisando a viabilidade de se produzir o produto pretendido.
Criação do produto com base nos resultados obtidos na análise.	Com base na análise do produto do concorrente e do projeto que se pretende lançar, podem ser realizadas alterações que visem a melhorar a qualidade, <i>design</i> e redução dos custos envolvidos.
Detalhamento do custo.	Nessa fase, a empresa apura os seus custos, bem como estima o custo do produto do concorrente.
Estimativa da margem de contribuição.	Nessa fase, a empresa apura a sua margem de contribuição, bem como a do concorrente.
Decisões com base nas análises efetuadas.	Nessa fase, a empresa, de posse de todas as informações referentes a custos, margem de contribuição e a definição do novo produto/projeto, toma a decisão de abandonar ou aprovar o projeto.

Quadro 7: Detalhamento Técnica Engenharia Reversa

Fonte: Elaborado com base em Staudt, Souza e Bartz (2005).

O Quadro 7 apresenta o detalhamento dos procedimentos necessários para a adoção da técnica de engenharia reversa, que vão desde a definição do mercado em que a empresa deseja competir até a análise da viabilidade do projeto de determinado produto. Para que a adoção dessa técnica seja bem sucedida, é importante a participação, de forma integrada, de vários setores da empresa como, por exemplo, o setor de compras, para realizar a pesquisa de

mercado referente a materiais; o setor responsável pelo desenvolvimento de novos produtos, para realizar a análise baseada no produto do concorrente e realizar alterações que visem melhorar a qualidade e *desing* do produto, bem como buscar alternativas que proporcionem a redução dos custos envolvidos no projeto. Também é importante a participação do setor de custos, para a elaboração do custo e margem de contribuição do novo projeto e para estimar os custos e margem de contribuição do concorrente.

Cabe salientar que a engenharia reversa não é utilizada apenas no desenvolvimento de novos produtos, mas também para promover melhorias em produtos já existentes. Além disso, a engenharia reversa possibilita que a empresa entenda como os concorrentes encontraram soluções de reduções de custos e melhorias no produto, sendo que essas informações podem servir para adequação dos produtos e processos utilizados.

No entanto, encontra-se uma limitação na utilização dessa técnica no que se refere aos processos de produção, pois muitas vezes é difícil conhecer aspectos relacionados a isso, apenas com a análise do produto final, devido ao fato de sua complexidade e da tecnologia envolvida na fabricação desse produto. Porém, mesmo com essa limitação, a engenharia reversa fornece informações relevantes. De acordo com Staudt, Souza e Bartz (2005), conhecendo os pontos fortes e fracos de determinado produto, a empresa poderá elaborar estratégias e melhorar sua vantagem competitiva em relação a seus concorrentes, seja pela redução do custo do produto, optando assim pela liderança em custo, ou ainda agregando diferenciais ao produto, optando pela estratégia de diferenciação.

Independente da estratégia adotada, a empresa, ao utilizar-se da engenharia reversa, poderá obter informações relevantes, capazes de auxiliá-la em seu planejamento e, por isso, essa técnica é importante para a análise dos custos dos concorrentes.

2.2.3.3 Contabilidade Reversa

Outra fonte importante de informações sobre os concorrentes são as demonstrações contábeis. Mesmo com limitações, por meio da análise dessas demonstrações é possível obter informações relacionadas a custos, capacidade para realizar investimentos futuros, etc.

Hoffjan e Heinen (2005) destacam a relevância da contabilidade reversa, quando citam que informações sobre a contabilidade dos concorrentes têm se mostrado mais úteis na

tomada de decisões do que outras fontes utilizadas pelos gestores, e que a contabilidade reversa tem um efeito positivo sobre a eficácia da inteligência competitiva. A relevância da contabilidade reversa é reforçada por Guilding (1999), quando cita que essa tem sido a técnica de análise do concorrente mais amplamente utilizada pelas empresas. Ele menciona que o alto grau de utilização dessa técnica deve-se ao fato de fornecer informações úteis ao processo de decisão como, por exemplo, informações relacionadas a custos, e que, no âmbito da análise do concorrente, analisá-lo com base nas demonstrações contábeis publicadas, é uma das principais fontes de vantagem competitiva.

Oliveira, Gomes e Garcia (2001, p. 8) definem que contabilidade reversa “[...] é uma metodologia utilizada para analisar o concorrente a partir de dados contábeis disponibilizados”. De acordo com Hoffjan e Heinen (2005), a análise das demonstrações contábeis do concorrente pode fornecer informações no que se refere a custos, situação financeira, posição competitiva e pode ainda auxiliar a prever algumas ações futuras. Eles citam que, no caso de se detectar desvantagens em relação a custos, possíveis ameaças que podem afetar a empresa a longo prazo podem ser identificadas numa fase precoce, bem como pode-se criar programas de redução de custos com o objetivo de impedir a evolução de um processo de concorrência acirrada.

Ainda, segundo Hoffjan e Heinen (2005), a contabilidade reversa apresenta algumas limitações como, por exemplo, o fato de que as informações sobre custos podem ser facilmente manipuladas. Além disso, mesmo as estimativas simples de custos dos concorrentes envolvem despesas consideráveis.

Quanto à fonte de dados, a contabilidade reversa enfrenta um limite natural devido à escassez de informações complementares, que traria uma acurácia maior às informações para análise dos concorrentes. Este limite é ocasionado em função de que os informes contábeis são elaborados para atender à legislação societária e ao fisco, ou seja, seu foco é atender o usuário externo. Mesmo nesse momento de transição para as normas do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), ainda está distante de atender a necessidade do usuário interno no que se refere às informações necessárias a gestão do negócio e ainda para atender o concorrente na utilização da contabilidade reversa.

Ainda em relação às limitações da contabilidade, Mendes (2002) menciona que o fato de a contabilidade ser projetada para atender questões legais, e não para fins gerenciais, ignorando aspectos importantes para a gestão do negócio, faz com que ela tenha limitações no que se refere a informações para a tomada de decisão.

No entanto, mesmo com essas limitações, por meio da contabilidade reversa é possível verificar diversas informações sobre o concorrente, não se restringindo às informações sobre os seus custos. Com base em Oliveira, Gomes e Garcia (2001), desenvolveu-se alguns exemplos de informações que podem ser obtidas utilizando-se a técnica da contabilidade reversa:

a) Verificação da estrutura do capital: Permite verificar a participação do capital próprio e de terceiros no financiamento dos ativos do concorrente, bem como se o prazo desses financiamentos é de curto ou longo prazo. De posse dessas informações pode-se prever algumas ações do concorrente como, por exemplo, possíveis reduções de preços.

b) Estimativa da necessidade de capital de giro, cálculo dos prazos médios de estoques, recebimentos e pagamentos e estimativa do ciclo operacional e financeiro: Por meio dessas informações a empresa passa a ter uma estimativa da política de compras e vendas, podendo ser útil na negociação junto aos seus fornecedores. As informações obtidas por esta análise contribuem para que a empresa promova processos de negociação com seus fornecedores, objetivando melhores prazos de pagamentos, consistentes com os praticados no mercado. É possível também estabelecer metas internas de redução de estoques ou prazos concedidos a clientes. Com essas informações a empresa poderá verificar ainda, qual o prazo médio que o concorrente, tem com seus fornecedores e comparar com os seus. Essa informação auxilia a empresa na negociação no sentido de que se o seu prazo de pagamento for menor que o do concorrente, poderá negociar redução de preços dos produtos adquiridos, por exemplo. Em relação ao prazo médio de recebimentos, a empresa poderá verificar se o seu concorrente está oferecendo um prazo maior, e se for o caso, rever esses prazos, ou elaborar uma estratégia para evitar que se perca mercado para o concorrente.

c) Relação entre depreciação acumulada e valor original: Esse cálculo proporciona informações sobre o nível de desgaste dos equipamentos. Essa análise indica o percentual da depreciação em relação aos investimentos no ativo imobilizado, podendo indicar o estágio tecnológico e estimar o tempo de vida médio do conjunto de itens que compõem o ativo imobilizado do concorrente. A identificação dos índices de depreciação do imobilizado dos concorrentes indica o grau de obsolescência dos mesmos, o que permite que a empresa compare com os seus indicadores e estabeleça

políticas de renovação dos seus equipamentos. Essa informação, aliada ao grau de endividamento, pode auxiliar a empresa a prever se o concorrente poderá investir em novos equipamentos, ou em novas tecnologias nos próximos períodos. Essa técnica possui uma limitação no sentido de apresentar distorções nos resultados, caso a empresa analisada utilize depreciação acelerada, por exemplo, em função de trabalhar de forma mais intensa (mais de um turno).

d) Custos de bens e serviços complementares: Pode-se obter informações quanto ao volume dentro de um determinado período, referentes aos custos e despesas. Através da contabilidade reversa pode-se fazer a análise de custos fixos e custos variáveis, pois considerando que os custos referentes às comissões, impostos e uma parcela significativa do CPV são custos variáveis, é possível estabelecer relações entre estes valores e os custos fixos da empresa, identificados nas despesas operacionais e em parcela do CPV, e com base nestes dados realizar comparações sobre o comportamento destes custos verificados no concorrente e na empresa. Adicionalmente, a verificação da composição das despesas operacionais representa uma análise relevante; por exemplo, a determinação da participação dos salários em relação à receita total, comparando os valores do concorrente com os registrados na empresa. Além destes pontos é possível identificar elementos sobre a estrutura de custos do concorrente, com base na identificação das margens brutas, operacional e líquida e no exame dos relatórios da administração, verificar volumes produzidos, participação de mercado e estratégias de *marketing* do concorrente. Essa técnica possui limitações em função de algumas empresas não detalharem as informações divulgadas, por exemplo, informando apenas o total das despesas administrativas sem informar a composição detalhada desse grupo de despesas.

Analisando-se essas informações, percebe-se que algumas das informações são possíveis de se extrair pela análise da contabilidade do concorrente, bem como os benefícios obtidos pela análise dessas informações. Estes são exemplos de algumas análises que a contabilidade reversa pode fornecer para que a empresa possa ter informações sobre seus concorrentes e com base nelas estabelecer suas estratégias para obter vantagem competitiva.

2.2.3.4 *Mark-up* Reverso

O mercado exige que as empresas ofereçam produtos com qualidade e a preços que o consumidor esteja disposto a pagar, portanto os preços devem ser suficientes para cobrir todos os custos e despesas, e ainda, ter margem para cobrir a taxa de retorno sobre o capital aplicado.

Nesse contexto, é relevante que a empresa conheça a estrutura de custos e a política de formação de preços do concorrente, para, com base nisso, elaborar suas estratégias (MACHADO *et. al.*, 2005). Eles citam ainda que os custos e os preços do concorrente podem limitar os preços a serem praticados pela empresa, e que produtos alternativos afetam a demanda e favorecem a guerra de preços. Nesse sentido, uma alternativa para analisar os concorrentes é detalhar a formação do seu preço de venda, que pode ser feita por meio da técnica do *Mark-up*.

O *Mark-up* ou fator K é definido por Bonassoli (1993, p. 174) da seguinte forma: “Em termos simples, o coeficiente “K” é um fator multiplicador que aplicado sobre o custo do produto ou serviço gera o respectivo preço final”. O autor cita ainda que três elementos devem ser considerados, sendo eles o preço final, o custo e o fator K, e que como o preço final resulta da multiplicação do custo pelo K, significa dizer que todos os elementos que formam o preço final estão embutidos no custo ou no fator K. A contabilidade por sua vez auxilia nesse cálculo por proporcionar informações relacionadas, por exemplo, ao montante de custos e despesas, lucro e impostos em determinado período.

No caso do *Mark-up* reverso, divide-se o preço de venda pelo *Mark-up*, pois o cálculo está sendo realizado no sentido inverso, ou seja, parte-se do preço de venda para identificar o custo do produto. Já na lógica do *Mark-up*, parte-se do custo do produto para se chegar ao preço de venda.

Segundo Bonassoli (1993), a fórmula para calcular o *Mark-up* é a seguinte:

$$\text{Mark-up} = 1 (\text{custos}) / [1(\text{preço de venda}) - \text{total das alíquotas utilizadas}]$$

Nessa fórmula, considera-se que os custos e o preço de venda são iguais a 1. O passo seguinte é dividir o preço de venda praticado pela concorrência pelo *Mark-up* encontrado, sendo que o resultado é o custo máximo que a empresa poderá praticar, para ter como custo meta máximo o custo do concorrente.

Oliveira, Gomes e Garcia (2001, p. 10) citam que “a tarefa de identificar os componentes e sua participação na formação do preço dos concorrentes ajuda na decisão de preço a ser tomada”.

A utilização desta técnica permite que se identifique o custo máximo ao qual a empresa deve limitar-se para obter o resultado desejado. A identificação do custo do concorrente pelo *mark-up* reverso tem aplicação relativamente simples e é um instrumento importante como subsídio para a gestão estratégica de custos das empresas.

Ao tratarem dessa questão, Oliveira, Gomes e Garcia (2001, p.12) enfatizam que

[...] o custo do produto pode não ser exatamente o custo do concorrente, mas com certeza está bem próximo. A maior dificuldade de montar esta equação inversa e chegar a um custo próximo da realidade é quando a empresa concorrente possui processo de produção bem sofisticado e de difícil determinação de seus custos. Numa empresa comercial é mais fácil sua aplicação.

A afirmação dos autores justifica-se no caso da empresa desconhecer a tecnologia empregada pelo concorrente, o que resulta em uma análise não conclusiva do processo utilizado, por faltarem elementos técnicos que permitam compreender o processo empregado, mas, mesmo com essa limitação, o *mark-up* reverso é capaz de fornecer informações relevantes sobre o custo do concorrente.

Nesse tópico foram apresentados conceito, identificação e as técnicas para análise do concorrente. No Quadro 8 são apresentados os casos em que são mais indicadas cada uma dessas técnicas, suas limitações e vantagens.

De acordo com o que foi exposto no Quadro 8, não há como determinar qual a técnica mais indicada para análise dos custos dos concorrentes, de um modo geral, pois isso irá depender do objetivo e do tipo de informação que a empresa está buscando. Salienta-se que, para uma análise completa do custo dos concorrentes, é indicado o uso dessas técnicas em seu conjunto e a análise de várias empresas simultaneamente, para poder comparar os resultados e assim estimar informações mais próximas da realidade para embasar o processo decisório.

Técnicas de análise do concorrente	Indicação	Vantagens	Limitações
<i>Benchmarking</i>	Essa técnica é indicada quando a empresa deseja verificar as melhores práticas do mercado em todas as suas	- Identificação de melhores práticas de mercado.	- Alguns concorrentes não abrem suas informações.
Engenharia reversa	Essa técnica é indicada para que a empresa obtenha informações sobre determinado produto do seu concorrente. A análise dessas informações auxilia principalmente no desenvolvimento de novos produtos e aperfeiçoamento de produtos já existentes, mas podem também trazer informações importantes em relação ao custo do produto, pois pela sua decomposição pode-se identificar os materiais utilizados, processos de fabricação, etc.	- Análise detalhada do produto; - Possibilidade de definir custo meta; - Redução de custos com desenvolvimento de produtos e pesquisas; - Informações sobre o custo do produto do concorrente.	- Em alguns casos, dificuldade de acesso ao produto e definição de fontes de suprimento, processos de produção e tecnologia empregada.
Contabilidade reversa	Essa técnica é indicada quando a empresa tem a intenção de obter informações mais amplas do seu concorrente em relação à situação financeira, por meio da análise do seu grau de endividamento, desgaste de seus equipamentos, necessidade de capital de giro, entre outros.	- Disponibilidade dos dados (daquelas empresas que publicam balanços).	- Escassez de informações complementares, como por exemplo, a composição do CPV; - Qualidade das informações que podem ser obtidas pelas demonstrações contábeis, que são projetadas para atender a legislação societária e ao fisco. - Informações sobre custos podem ser facilmente manipuladas.
<i>Mark-up reverso</i>	É indicado quando a empresa tem a intenção de detalhar a formação do preço de determinado produto do seu concorrente.	- Simplicidade do cálculo; - Serve como base para estabelecimento de metas em relação a custos.	- Algumas informações não são precisas (comissões, impostos) o que pode distorcer o cálculo.

Quadro 8: Indicações quanto à Utilização das Ferramentas de Análise dos Concorrentes

Quanto às limitações, adicionalmente cabe salientar que manter um sistema de informações sobre os concorrentes pode ter um custo elevado, porém as análises realizadas podem revelar informações relevantes, que somando-se ao conjunto de instrumentos de gestão externa de custos, podem tornar as empresas mais eficazes na gestão estratégica de seus custos. Portanto, os custos elevados podem ser superados pelos benefícios possíveis de se obter por meio da adoção dessa técnica.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A escolha do método adequado aos objetivos da pesquisa é um fator determinante da qualidade do seu desenvolvimento. Segundo Marconi e Lakatos (2007), a seleção do método e das técnicas estão diretamente relacionadas com o problema de pesquisa, com os pressupostos levantados e com o tipo de informantes com quem se fará contato.

Diante disso, a identificação do método, a classificação geral e a descrição de todas as atividades necessárias à realização da pesquisa servem para orientar o pesquisador, e para conduzir a pesquisa de forma organizada e estruturada. É esse o conteúdo apresentado na sequência.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

3.1.1 Quanto ao Método

Quanto ao método, essa pesquisa classifica-se como indutiva. Segundo Gil (2008), nesse método o pesquisador parte da observação de fatos ou fenômenos cujas causas deseja conhecer, e a seguir procura compará-los com o objetivo de descobrir as relações existentes entre eles, e por fim procede à generalização. O autor menciona ainda que esse é o método predominantemente adotado nas pesquisas empíricas, pois por meio dele busca-se formar ou validar a teoria, partindo do exame da prática adotada.

3.1.2 Quanto à Natureza

Esse estudo caracteriza-se pelo seu interesse prático, ou seja, pretende-se que os resultados dessa pesquisa possam ser aplicados na solução de problemas que ocorrem nas empresas, principalmente no que se refere à identificação das dificuldades para a adoção das práticas de GEXC. Portanto, de acordo com os conceitos definidos por Hussey e Collins (2005), quanto à natureza essa pesquisa classifica-se como aplicada.

3.1.3 Quanto ao Objetivo

De acordo com o seu objetivo, essa pesquisa é definida como exploratória e descritiva. De acordo com Gil (2008), a pesquisa exploratória proporciona uma visão geral acerca de determinado fato. Ele salienta ainda, que esse tipo de pesquisa é realizado, quando o tema escolhido é pouco explorado na literatura. Essa pesquisa classifica-se também como descritiva, distinguindo-se da normativa, pois não é seu foco determinar e sim descrever as práticas de gestão externa de custos que vêm sendo utilizadas por empresas brasileiras. Gil (2008, p. 42) cita que “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” Assim, o objetivo da pesquisa é descrever como a realidade é, e não determinar como deveria ser.

3.1.4 Quanto à Abordagem do Problema de Pesquisa

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois após a coleta, foi realizada a análise e interpretação desses dados, mediante a aplicação de testes estatísticos. Optou-se pela abordagem quantitativa, pelo fato de ela ser frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir a relação entre variáveis e a causalidade entre fenômenos (GIL, 2008).

3.1.5 Quanto ao Procedimento Técnico de Coleta de Dados

Quanto ao procedimento técnico de coleta de dados foi realizada uma *survey*, por meio de questionário com perguntas estruturadas, postado em sítio da *internet*, para obtenção das informações necessárias em relação às empresas da amostra. Optou-se pela utilização de questionário, em função de que esse instrumento proporciona maior abrangência no que se refere à área geográfica e à quantidade de empresas que poderão respondê-lo (MARCONI; LAKATOS, 2007).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para a consecução dos objetivos propostos, a população alvo desta pesquisa limita-se às empresas classificadas entre as 500 Maiores Empresas constantes na Revista Exame Melhores & Maiores de 2008.

A opção pelas 500 Maiores Empresas deve-se ao fato de esta ser uma referência como anuário de dados de empresas e segmentos de negócios, elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo – FIPECAFI, uma entidade de apoio à pesquisa ligada à Universidade de São Paulo - USP.

Salienta-se que dentre essas 500 empresas não constam aquelas cujo objetivo social seja *holdings* e instituições financeiras. As *holdings* não são consideradas nesse grupo de empresas e as instituições financeiras são analisadas em um grupo separado das demais.

A amostra classifica-se como não-probabilística, por acessibilidade, pelo fato de os questionários terem sido enviados a todas as empresas que compõem a população efetiva, não havendo como definir previamente quais delas participariam. Quanto a isso, Rea e Parker (2000, p. 149) enfatizam que “a característica essencial da amostragem não-probabilística é que o pesquisador não conhece a probabilidade de determinado indivíduo vir a ser selecionado como parte da amostra”.

3.3 COLETA DE DADOS

A partir da revisão de literatura, buscou-se identificar as principais práticas de gestão externa de custos, sendo com base nisso, elaborado um instrumento de pesquisa com afirmações estruturadas e com escalas itemizadas (Apêndice A), utilizando-se a Escala Likert de seis posições, na qual o respondente selecionou apenas uma, manifestando o seu grau de discordância ou concordância em relação a cada afirmação.

Malhotra (2006) define a Escala Likert como uma escala de mensuração com categorias, que variam de ‘discordo totalmente’ a ‘concordo totalmente’, em que os participantes indicam o seu grau de concordância ou discordância em relação às afirmações relacionadas aos objetivos de estímulo.

Optou-se pela Escala Likert dado o fato de ser a que melhor se adapta ao estudo, em função de várias vantagens que oferece como, por exemplo, a facilidade para o pesquisador construí-la, aplicá-la, analisá-la e para o entrevistado compreendê-la (MALHOTRA *et al.*, 2005).

Após a elaboração, o instrumento de pesquisa foi submetido a um pré-teste, que contou com a participação de gerentes de controladoria de três empresas localizadas na região da serra gaúcha, que não fazem parte da amostra. Em seguida foram analisadas as percepções dos três respondentes em relação às perguntas, procurando principalmente verificar a sua compreensão em relação a cada uma delas e também a pertinência das mesmas, bem como o tempo médio para preenchimento do questionário. Depois disso, o questionário foi reformulado de acordo com as necessidades identificadas, sendo que a principal alteração foi a redução do número de questões.

O passo seguinte foi montar um banco de dados com o nome da empresa, telefone e *e-mail* do *controller*, gerente da área de custos ou do contador, das 500 Maiores Empresas constantes na Revista Exame Melhores & Maiores de 2008. A Tabela 1 mostra a composição desse banco de dados.

Tabela 1: Composição do Banco de Dados de Empresas

População total	500
Total de empresas que mencionaram não ter interesse em participar da pesquisa	250
População efetiva	250
Empresas que não responderam o questionário	206
Respondentes	44

De acordo com a Tabela 1, verifica-se que dentre as 500 empresas que compunham a população total, 250 manifestaram não ter interesse em participar da pesquisa. Isso resultou em uma população efetiva de 250 empresas, às quais o instrumento de pesquisa foi encaminhado por meio eletrônico, tendo sido direcionado aos *controllers*, gerentes da área de custos ou contadores das empresas.

A Tabela 2 mostra a frequência com que foi enviado o questionário às empresas, e também a quantidade de retornos obtidos em cada período de tempo.

Tabela 2: Demonstrativo da Frequência de Envio e Retorno dos Questionários

Data do envio	Intervalo entre datas	Quantidade de retornos
21/09/2009	21/09/2009 à 14/10/2009	13
15/10/2009	15/10/2009 à 21/10/2009	4
22/10/2009	22/10/2009 à 09/11/2009	3
10/11/2009	10/11/2009 à 16/11/2009	1
17/11/2009	17/11/2009 à 25/01/2010	6
26/01/2010	26/01/2010	0
27/01/2010	27/01/2010	1
28/01/2010	28/01/2010	1
29/01/2010	29/01/2010 à 31/01/2010	3
01/02/2010	01/02/2010 à 02/02/2010	1
03/02/2010	03/02/2010	3
04/02/2010	04/02/2010 até 12/02/2010	8

Na Tabela 2, percebe-se que o questionário foi encaminhado 12 vezes para as empresas, evidenciando o grande esforço realizado para obtenção das respostas. Além de enviar os questionários foi mantido contato telefônico constante com os respondentes, explicando a importância de pesquisas dessa natureza e solicitando o apoio de todos, no sentido de participarem.

Muitos respondentes afirmaram não ter condições de apoiar este estudo, em função de receberem um elevado número de questionários diariamente; outros ficaram impossibilitados de responder em função de grande parte das informações solicitadas serem de natureza estratégica, e não fazer parte da política da empresa divulgar estas informações.

Para tais situações, foi explicado que as informações eram sigilosas, pois não era possível identificar o respondente, além do fato delas serem tratadas de forma agregada, comparativa e informativa, sem qualquer identificação individual e específica das empresas. Mesmo com todo o esforço realizado no sentido de obter o maior número possível de respostas, 206 empresas simplesmente não deram retorno, sem qualquer justificativa, finalizando-se a coleta de dados com 44 respondentes, representando 18% da população efetiva.

3.4 TRATAMENTO DE DADOS

De acordo com Malhotra *et al.* (2005), para a escolha da estratégia de análise dos dados o pesquisador deve levar em conta todas as etapas anteriores e todos os aspectos da pesquisa a ser realizada como, por exemplo, o problema, o objetivo de pesquisa e as características conhecidas dos dados.

Dessa forma, após a coleta dos dados, procedeu-se à tabulação eletrônica dos mesmos, e a seguir foi realizada a análise descritiva. Para realizar essa análise foram utilizados gráficos, com o objetivo de mostrar detalhadamente as respostas de cada afirmação. Adicionalmente, utilizou-se o *ranking* médio (RM) para as afirmações que compõem o instrumento de coleta de dados, que foi elaborado utilizando-se a escala Likert de 6 pontos. Para fazer esse cálculo utilizou-se o método apresentado por Malhotra (2001), no qual o RM é obtido por meio da média ponderada entre as respostas, buscando verificar a concordância ou discordância em relação às afirmações que compõem o instrumento de coleta de dados.

No Quadro 9 verificam-se as alternativas disponíveis para cada afirmação do instrumento de coleta de dados, de acordo com a escala de likert.

Constructos (blocos de afirmações do instrumento de pesquisa)	Alternativa 1	Alternativa 2	Alternativa 3	Alternativa 4	Alternativa 5	Alternativa 6
Práticas de gestão externa de custos adotadas pela empresa.	Não utiliza.	Utiliza parcialmente.	Utiliza.	Utiliza intensamente.	Pretende utilizar.	Já utilizou e abandonou.
Informações que a empresa busca na análise externa de custos.	Não utiliza.	Utiliza parcialmente.	Utiliza.	Utiliza intensamente.	Pretende utilizar.	Já utilizou e abandonou.
Dificuldades enfrentadas na implementação das práticas de gestão externa de custos.	Nenhum.	Raramente.	Pouco.	Intermediário.	Elevado.	Muito elevado.
Impactos ocasionados pela adoção de práticas de gestão externa de custos.	Nenhum.	Raramente.	Pouco.	Intermediário.	Elevado.	Muito elevado.
Fontes onde a empresa busca informações para realizar a gestão externa de custos.	Não utiliza.	Utiliza parcialmente.	Utiliza.	Utiliza intensamente.	Pretende utilizar.	Já utilizou e abandonou.

Quadro 9: Alternativas de acordo com a Escala de Likert

Por meio do Quadro 9, objetivou-se identificar o grau de utilização das variáveis (1- não utiliza; 2- utiliza parcialmente; 3- utiliza; 4- utiliza intensamente; 5- pretende utilizar; e 6- já utilizou e abandonou), assim como o grau de percepção dos respondentes (1- nenhum; 2-

raramente; 3- pouco; 4- intermediário; 5- elevado; e 6- muito elevado). Para o cálculo do RM utilizou-se as alternativas: 2 – utiliza parcialmente; 3- utiliza, e 4- utiliza intensamente. Nesses casos, o objetivo foi medir o grau de utilização, por esse motivo desconsiderou-se as alternativas 1, 5 e 6, sendo que a média menor do que 2 indica que o respondente não utiliza, menor do que 3 indica utilização parcial, maior do que 3 indica utilização, e de 4 acima indica que as empresas utilizam intensamente. Nos casos em que o objetivo era medir o grau de percepção dos respondentes, para o cálculo do RM utilizou-se as alternativas: 1 – nenhum; 2 – raramente; 3 - pouco; 4 – intermediário; 5 – elevado, e 6 – muito elevado. Nesses casos, a média menor do que 2 indica não percepção, menor do que 3 indica que raramente percebem, menor do que 4 indica pouca percepção, maior do que 4 indica percepção em um nível intermediário, de 5 acima indica que as empresas têm percepção em nível elevado, e 6 indica percepção em nível muito elevado.

Após a análise descritiva, procedeu-se à segunda etapa do tratamento de dados tendo sido realizada mediante análise fatorial a análise de variância (ANOVA) com a utilização do *Software Statistical Package for the Social Science (SPSS)*.

Hair *et al.* (2005, p.91) definem a análise fatorial da seguinte forma:

Em termos gerais, a análise fatorial aborda o problema de analisar a estrutura das inter-relações (correlações) entre um grande número de variáveis (por exemplo, escores de testes, itens de testes, respostas de questionários), definindo um conjunto de dimensões latentes comuns, chamadas de fatores.

Com a utilização da análise fatorial é possível agrupar as variáveis, em função da semelhança nas respostas de um determinado grupo de respondentes. A partir disso, criam-se fatores que são nominados levando-se em consideração o que eles representam, ou seja, realiza-se uma confrontação com a teoria.

A opção pela análise fatorial justifica-se pelo grande volume de variáveis desse estudo, pois por meio dela é possível reduzi-las, o que facilita a análise. Assim, optou-se pela aplicação de uma análise fatorial exploratória sobre cada constructo, rotando-se a matriz pelo método Varimax, que tem por objetivo reduzir o número de variáveis em fatores (HAIR *et al.*, 2005).

Normalmente considerou-se carga fatorial acima de 0,6 na consideração dos fatores, todavia, eventualmetne admitiu-se cargas superiores a 0,5, caso houvesse a necessidade de englobar uma variável considerada representativa do constructo gerado. Os fatores resultantes foram gerados pelo método regressivo, que segundo Moore *et al.* (2006), considera a carga

fatorial de cada variável em sua geração. Cargas fatoriais são definidas por Hair *et al.* (2005, p. 90) como a “correlação entre as variáveis originais e os fatores, bem como a chave para o entendimento da natureza de um fator em particular”. Já fator, para Hair *et al.* (2005, p. 90), é uma “combinação linear (variável estatística) das variáveis originais. Os fatores também representam as dimensões latentes (constructos) que resumem ou explicam o conjunto original de variáveis observadas”.

Em seguida, procedeu-se a análise de variância, que segundo Malhotra (2006, p.467) é uma “técnica estatística para estudar as diferenças entre médias de duas ou mais populações”. Nesta análise, foram definidos grupos de respondentes para avaliar a diferença de médias entre si. Considerou-se como patamar de nível de significância em 0,05. Médias entre grupos de comparação com nível de significância igual ou inferior a 0,05 apresentam diferença estatisticamente significativa. Nesses casos significa que há uma probabilidade de 95% que as diferenças de médias entre grupos não se devem a fatos espúrios ou à aleatoriedade, mas às características dos fenômenos envolvidos. A análise de variância foi calculada levando-se em consideração os fatores obtidos por meio da análise fatorial, relacionando-os com as seguintes variáveis: faturamento, participação de mercado, nível de concorrência, tempo de existência e propriedade de capital.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A realização desta pesquisa esteve sujeita a algumas limitações, destacando-se entre elas a utilização de instrumento de pesquisa enviado por meio eletrônico, que oferece algumas desvantagens como, por exemplo, o índice de respostas recebidas que pode ser inferior a outros métodos e o prazo pode ser mais longo.

Quanto ao tipo de questões apresentadas, apesar da facilidade em respondê-las, estas possuem alguns aspectos desfavoráveis, que provocam algumas limitações ao estudo. Um deles, de acordo com Rea e Parker (2000), é a possibilidade de o respondente sentir-se inseguro quanto à melhor opção proposta em vez de usar um critério próprio. Além disso, nem sempre quem responde o instrumento de pesquisa é a pessoa indicada pelo solicitante, comprometendo, dessa forma, a qualidade das respostas.

Adicionalmente, identifica-se outra possível limitação no sentido de que, em função de essa pesquisa ser não probabilística, não é possível generalizar os resultados, restringindo-se apenas à amostra pesquisada.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 DESCRIÇÃO DA AMOSTRA

4.1.1 Caracterização dos Respondentes

Esta seção tem por objetivo analisar as informações obtidas referentes ao perfil do profissional que realizou o preenchimento do instrumento de pesquisa enviado às empresas. A amostra deste estudo é composta por 44 respondentes, que inicialmente foram agrupados quanto a sua função.

Conforme o Gráfico 1, observa-se um maior número de respondentes nas funções de gerente de controladoria. Nessa função totalizam-se 11 respondentes, que somados aos 7 *controllers* perfazem um total de 18 respondentes ligados a esta área.

Dos 18 respondentes ligados à controladoria, 12 possuem graduação em Ciências Contábeis, ou seja, a maioria deles, representando 66,7% dos profissionais ligados a essa área. O estudo de Santos, Santos e Calijuri (2005) também identificou que grande parte dos profissionais ligados à área da controladoria possui graduação em Ciências Contábeis, pois dentre 40 respondentes que participaram de uma pesquisa sobre o perfil do *controller* no contexto organizacional brasileiro, 19 eram contadores, representando 48% dos profissionais dessa área.

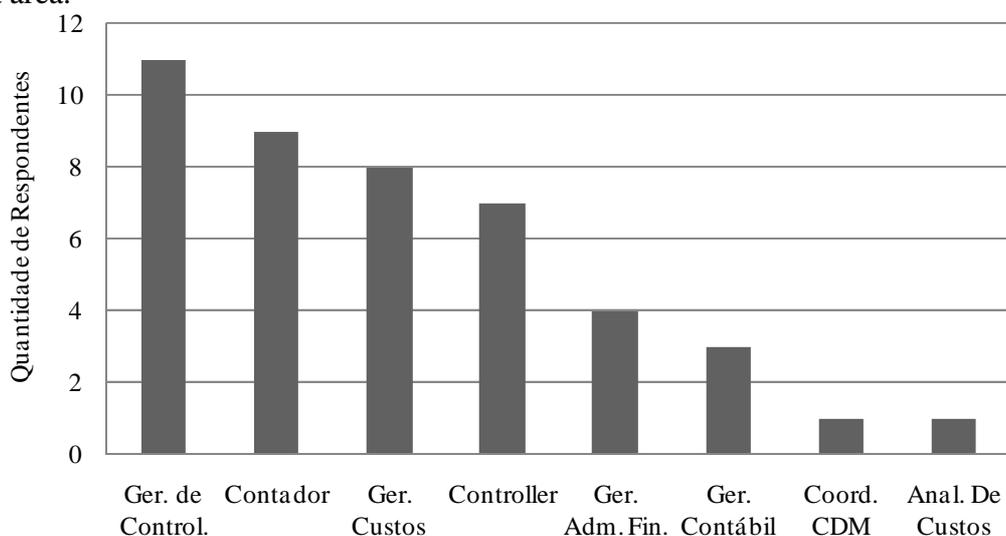


Gráfico 1: Composição da Amostra por Função

O Gráfico 1 mostra, ainda, que ligados à área contábil foram identificados três gerentes contábeis e nove contadores. Adicionalmente, compõem a amostra oito gerentes de custos, um analista de custos, quatro gerentes administrativo-financeiros, e um coordenador de *Clean Development Mechanism – CDM* (mecanismo de desenvolvimento limpo).

Quando analisados por tempo de atuação na empresa, conforme Gráfico 2, observa-se que grande parte dos respondentes (48% da amostra) possui entre 6 e 15 anos. Souza, Cardoso e Almeida (2006), em seu estudo que tinha como objetivo realizar um diagnóstico sobre o perfil do contador, no que se refere ao tempo de atuação na empresa, identificaram que 54% desses profissionais estavam atuando nas empresas há mais de 10 anos. A identificação desse longo tempo médio de permanência na empresa é bastante positiva para a realização dessa pesquisa. Certamente os profissionais que realizaram o preenchimento do questionário estão na empresa há tempo suficiente para conhecerem com maior profundidade tanto de suas funções como da cultura da organização, sendo que isso proporciona maior confiabilidade às respostas.

Com relação à experiência na função, observou-se que 52% dos respondentes estão inseridos na faixa de 16 a 25 anos, e com média geral de permanência na função de 21,6 anos. Observou-se que dos 23 respondentes inseridos nessa faixa, 14 são graduados em Ciências Contábeis. Além disso, dentre estes 23 profissionais, cinco possuem experiência em GEXC, ou seja, 45% dos respondentes que afirmaram ter experiência nessa área trabalham na empresa entre 16 e 25 anos.

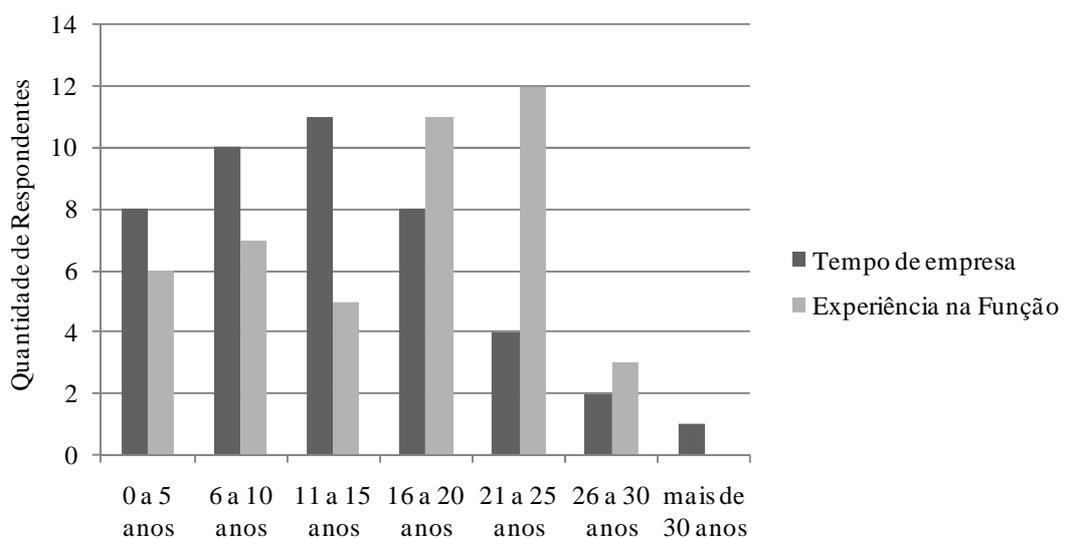


Gráfico 2: Tempo de Atuação na Empresa e Experiência na Função

Analisando-se individualmente os respondentes, nota-se, aparentemente, pouca relação entre o tempo de empresa e o tempo na função. Os resultados indicam que em algumas empresas existe certa rotatividade de cargos, permitindo que os funcionários assumam novas funções, enquanto que outras procuram ir ao mercado e contratar profissionais já qualificados e com experiência na função.

Quanto à formação acadêmica, conforme o Gráfico 3, 32 respondentes possuem graduação em Ciências Contábeis, representando 73% da amostra. Salienta-se que alguns respondentes possuem formação acadêmica em mais de uma área.

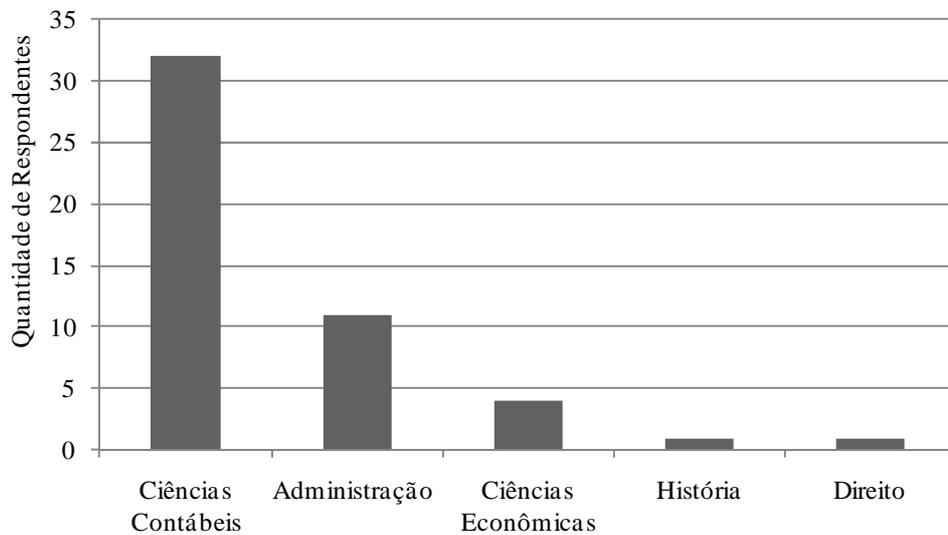


Gráfico 3: Graduação dos Respondentes

Dos 44 respondentes, 29 fizeram cursos de especialização (Gráfico 4), sendo nove em Controladoria, oito em Gestão Empresarial, quatro em Finanças, três em Gestão de Custos, três em Gestão Contábil, um em Marketing e Propaganda e um fez especialização técnica no setor elétrico.

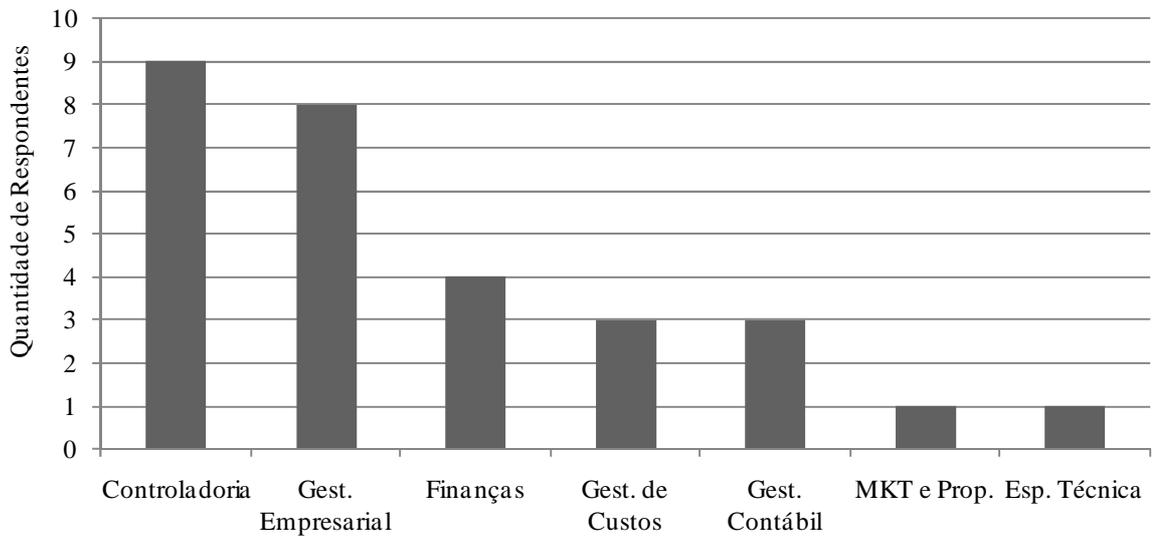


Gráfico 4: Especializações Realizadas pelos Respondentes

Identificou-se ainda que todos aqueles respondentes com duas graduações fizeram especialização. Além disso, nove dos respondentes têm mestrado, sendo quatro em Ciências Contábeis e Controladoria, três em Administração, um em Relações Econômicas e Sociais e um em História Social. Observa-se assim um elevado nível de formação dos respondentes.

Quanto à área de atuação (Gráfico 5), identificou-se que 11 respondentes atuam em mais de uma área, em conformidade com as características particulares de estrutura de cada empresa. Dentre os respondentes, 22 atuam na contabilidade, 21 na controladoria, oito em gestão de custos, quatro em planejamento econômico e financeiro, um em gestão tributária e um em comunicação.

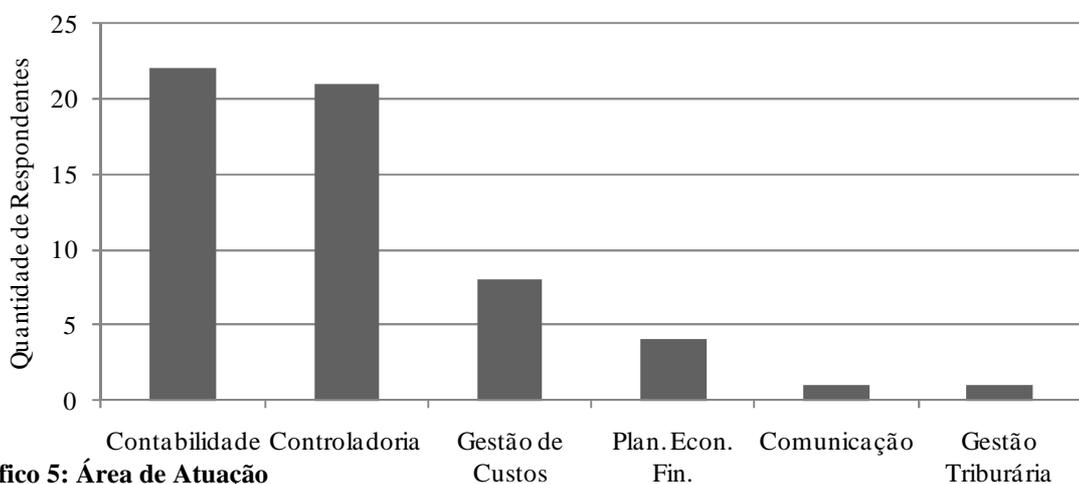


Gráfico 5: Área de Atuação

Quando questionados sobre suas experiências com GEXC, somente 11 respondentes, representando 25% do total, indicaram tê-la, enquanto os demais 33 afirmaram não dispor dessa experiência. Dentre estes 11 respondentes, apenas um não possui graduação em Ciências Contábeis. Além disso, estes 11 respondentes têm experiência nessa área, de dois a 10 anos, uma média de 5,8 anos. O tempo médio de atuação na empresa desses respondentes é de 12 anos.

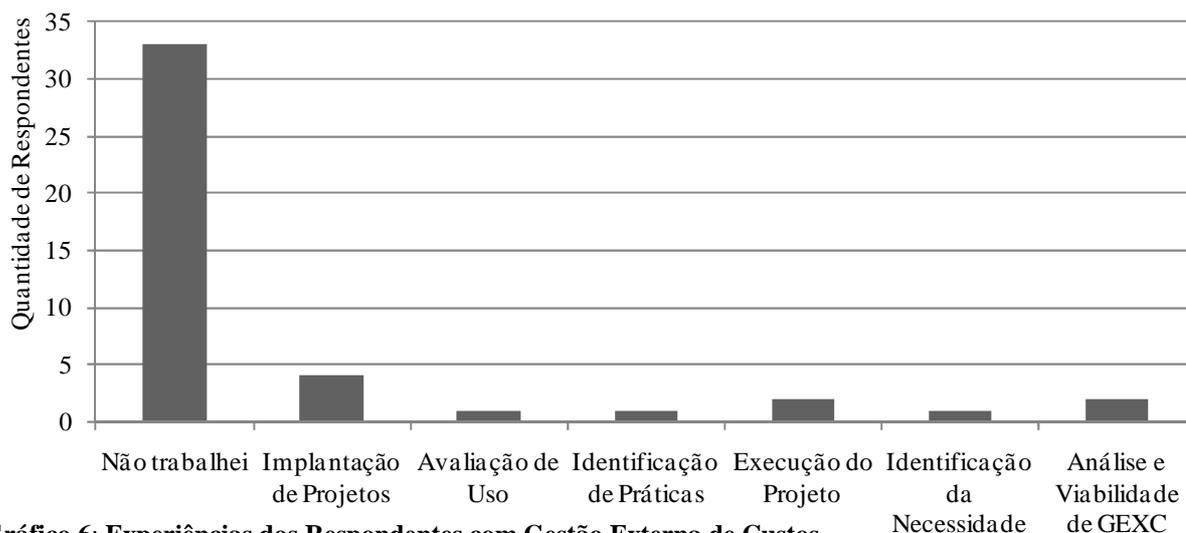


Gráfico 6: Experiências dos Respondentes com Gestão Externa de Custos

Dos respondentes que afirmaram ter experiência com GEXC, conforme detalhamento no Gráfico 6, quatro trabalharam na implantação do projeto, um na avaliação do uso, um na identificação das práticas, dois na execução do projeto, um na identificação da necessidade e dois na análise e viabilidade.

De forma geral, verificou-se que, apesar dos respondentes, em sua maioria, possuírem elevado nível de formação acadêmica e de experiência em suas funções, poucos têm experiência relacionada à GEXC.

4.1.2 Características das Organizações Pesquisadas

Examinando-se as características das organizações pesquisadas, quanto à localização, conforme Gráfico 7, observa-se predominante participação de empresas de São Paulo e do Rio Grande do Sul, com 16 e 13 empresas respectivamente. Entre as demais destacam-se quatro de Minas Gerais, três do Rio de Janeiro e três do Paraná.

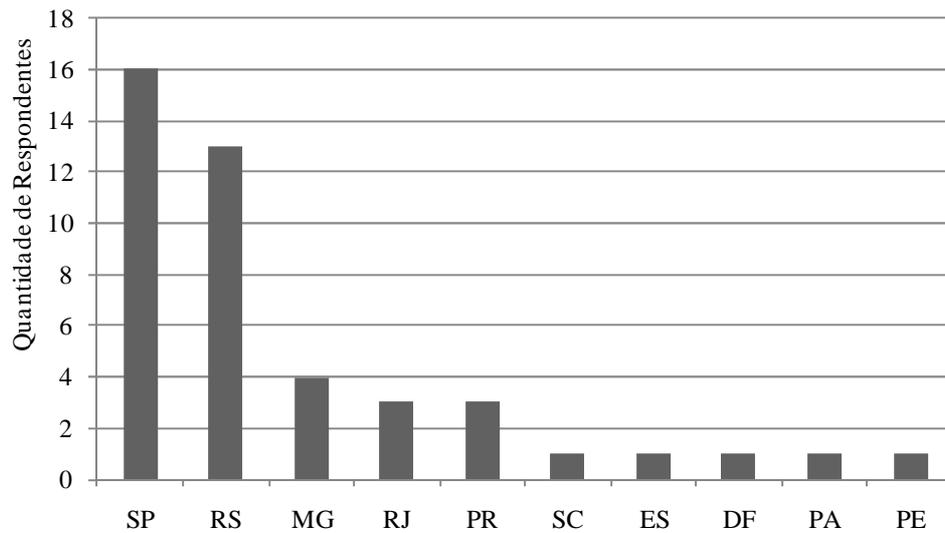


Gráfico 7: Distribuição Geográfica dos Respondentes por Estado

Quanto ao tipo de empresa examinada, 30 empresas são nacionais, da iniciativa privada, seis são multinacionais, quatro são estatais e quatro são empresas mistas. Dos 11 respondentes que afirmaram ter experiência em GEXC, sete trabalham em empresas privadas nacionais e dois em empresas multinacionais. Estas empresas atuam em diferentes segmentos de atividade conforme detalhado no Gráfico 8.

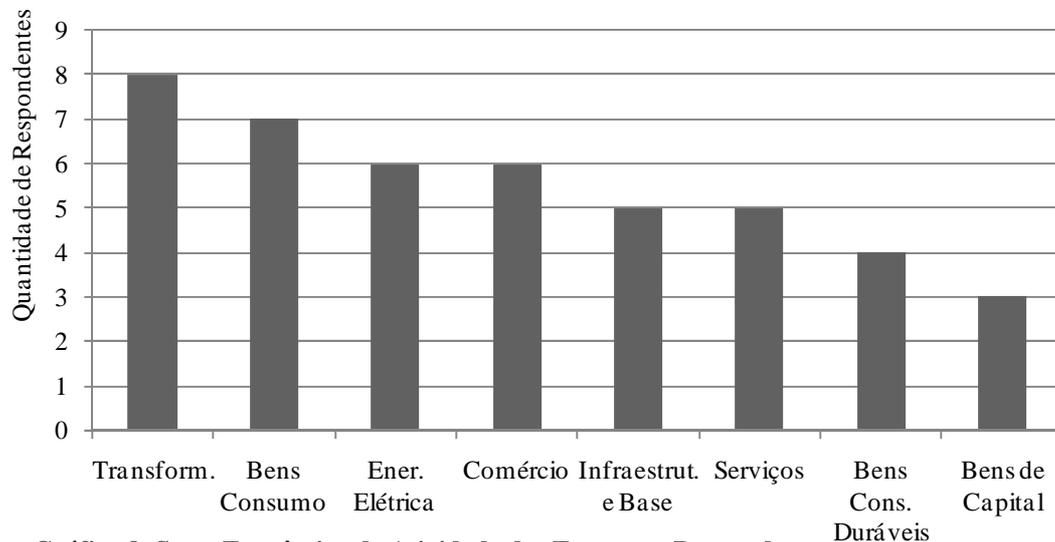


Gráfico 8: Setor Econômico de Atividade das Empresas Respondentes

Observa-se no Gráfico 8 a predominância de respondentes que atuam na área industrial. Quando analisadas individualmente, verifica-se que as indústrias adotam as práticas de GEXC com maior abrangência do que as empresas comerciais e prestadoras de serviços.

Quanto ao tempo de existência, ao analisar o Gráfico 9, identifica-se que as empresas que estão na faixa de 41 a 60 anos, representam o grupo mais significativo, totalizando 20 empresas, ou seja, 45% da amostra. Além disso, dos 11 respondentes que afirmaram ter experiência com GEXC, cinco trabalham em empresas que estão inseridas nessa faixa de tempo de existência.

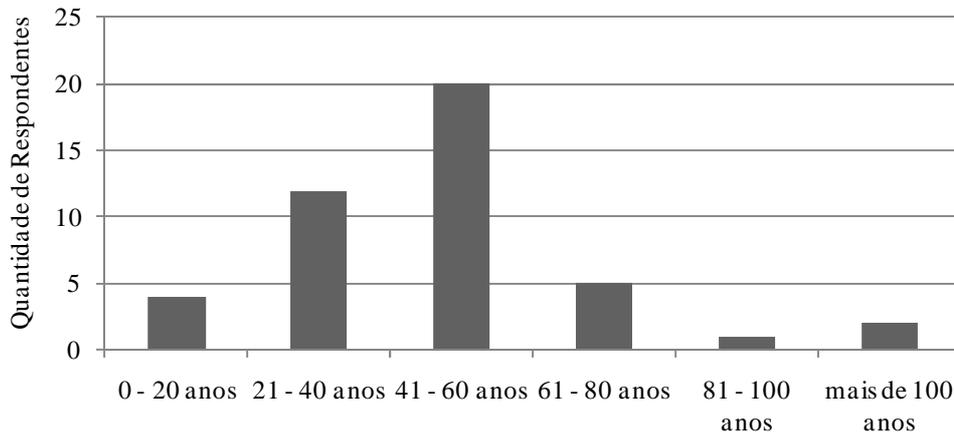


Gráfico 9: Tempo de Existência das Organizações Pesquisadas

Analisando-se os mercados consumidores das empresas participantes, identificou-se que 26 empresas atuam no mercado internacional, e que nove respondentes, dos 11 que têm experiência em GEXC trabalham nessas empresas. De acordo com o Gráfico 10, 12 empresas exportam entre 21% e 40% de seu faturamento, e, dentre elas, 10 adotam a estratégia de diferenciação e duas de enfoque.

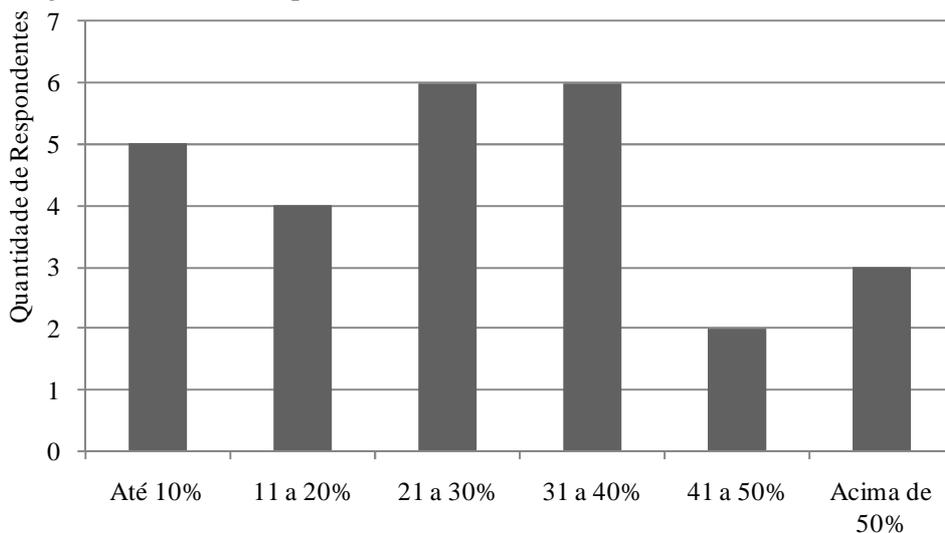


Gráfico 10: Participação das Exportações no Faturamento das Empresas

Quanto à propriedade do capital, 23 empresas são de capital fechado e 21 de capital aberto, sendo que o país de origem do acionista que detém o controle acionário em 37 empresas é o Brasil. As demais se encontram divididas entre Estados Unidos e Espanha (duas empresas cada), e Canadá, França e Itália (uma empresa cada), sendo que dentre essas sete empresas, seis afirmaram enfrentar alto nível de concorrência em seu segmento.

Em relação ao número de funcionários das empresas pesquisadas (Gráfico 11), constatou-se que a metade delas emprega mais de 5000 funcionários. Já em termos de faturamento anual, a maioria delas encontra-se nas faixas acima de R\$ 500 milhões, totalizando 35 respondentes, que representam 80% da amostra.

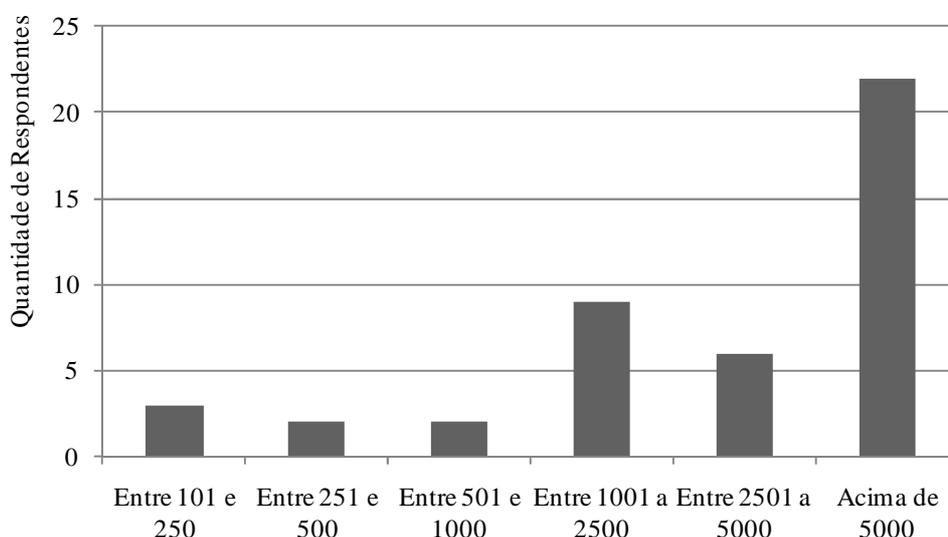


Gráfico 11: Número de Funcionários

Quanto à participação das empresas no mercado total (interno e externo), observa-se, conforme Gráfico 12, que esta é bastante variável. As sete empresas que têm participação no mercado acima de 50%, tem entre 25 a 43 anos de existência, sendo três delas localizadas no Rio Grande do Sul, duas em São Paulo, uma no Rio de Janeiro e uma no Pará.

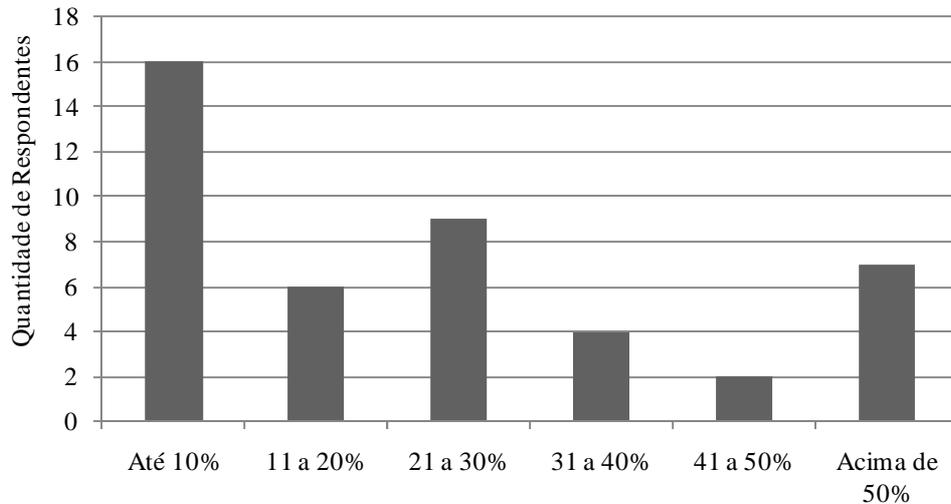


Gráfico 12: Participação das Empresas no Mercado Total (Interno e Externo)

De acordo com o Gráfico 13, quanto à estratégia adotada pelas empresas, 24 indicaram a predominância da estratégia de diferenciação, sete enfoque e 13 liderança em custo. Além disso, cinco dos respondentes que têm experiência em GEXC trabalham em empresas que adotam como estratégia predominante a diferenciação, o que representa 45% dos que afirmaram ter essa experiência, e quatro trabalham em empresas que adotam como estratégia predominante a liderança em custo.

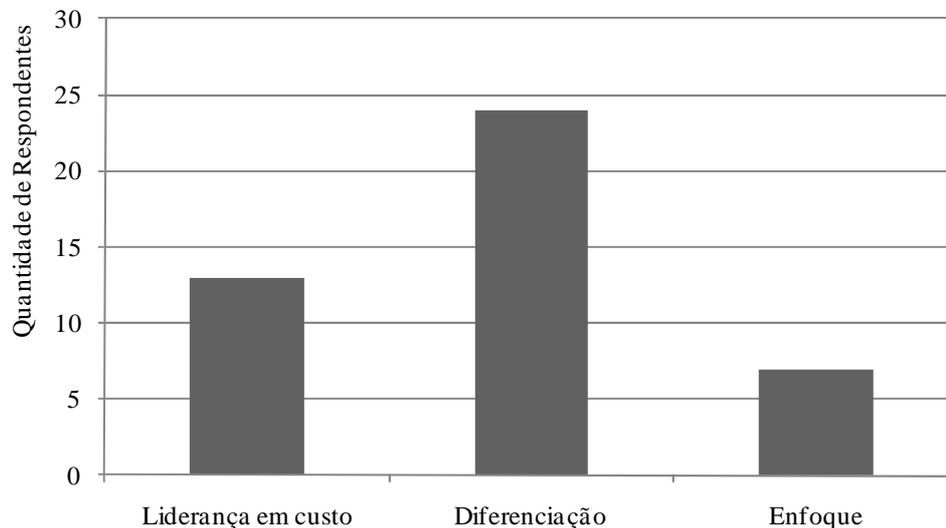


Gráfico 13: Estratégia Predominantemente Adotada pelas Empresas

Quanto ao nível de concorrência nos mercados em que atuam, 29 empresas das pesquisadas atuam em mercados com alto nível concorrencial, oito consideram a concorrência mediana e sete consideram o nível de concorrência baixo.

4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

4.2.1 Práticas de GEXC Adotadas pelas Empresas

No decorrer dessa seção procedeu-se à análise quanto ao nível de adoção das práticas de GEXC pelas empresas. Em alguns momentos utilizou-se o cálculo do RM referente às respostas, em que foram consideradas as escalas 2- utiliza parcialmente, 3- utiliza, e 4- utiliza intensamente.

Quanto ao desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores, conforme Gráfico 14, verificou-se que 26 respondentes afirmaram utilizar ou utilizar intensamente essa prática. Já no que se refere ao desenvolvimento de produtos em parceria com os clientes, 22 respondentes declararam utilizá-la ou utilizá-la intensamente. No RM, o desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores chegou a 3,09 e o desenvolvimento de produtos em parceria com clientes 3,10 não havendo diferenças significativas. Os resultados dessa análise sugerem que as empresas trabalham de forma semelhante com seus fornecedores e clientes, no que se refere à adoção dessas práticas.

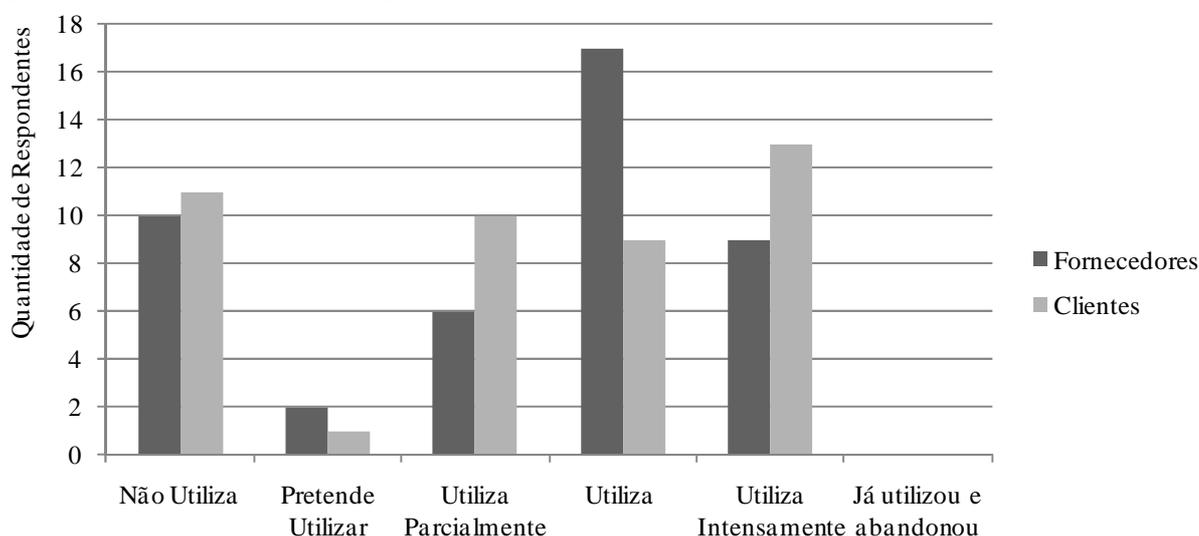


Gráfico 14: GEXC no Desenvolvimento de Produtos com Fornecedores e Clientes

Adicionalmente, por meio dessa análise verificou-se que sete dos respondentes com experiência em GEXC que utilizam ou utilizam intensamente essas práticas, trabalham em empresas com mais de 25 anos de existência.

Na identificação da utilização da GEXC para o estabelecimento de metas de redução de custos para clientes (Gráfico 15), observa-se que 23 empresas utilizam ou utilizam intensamente essa prática. Constatou-se que 18 empresas utilizam ou utilizam intensamente o estabelecimento de metas de redução de custos para os fornecedores.

Além disso, verifica-se que sete respondentes com experiência em GEXC utilizam ou utilizam intensamente essas práticas.

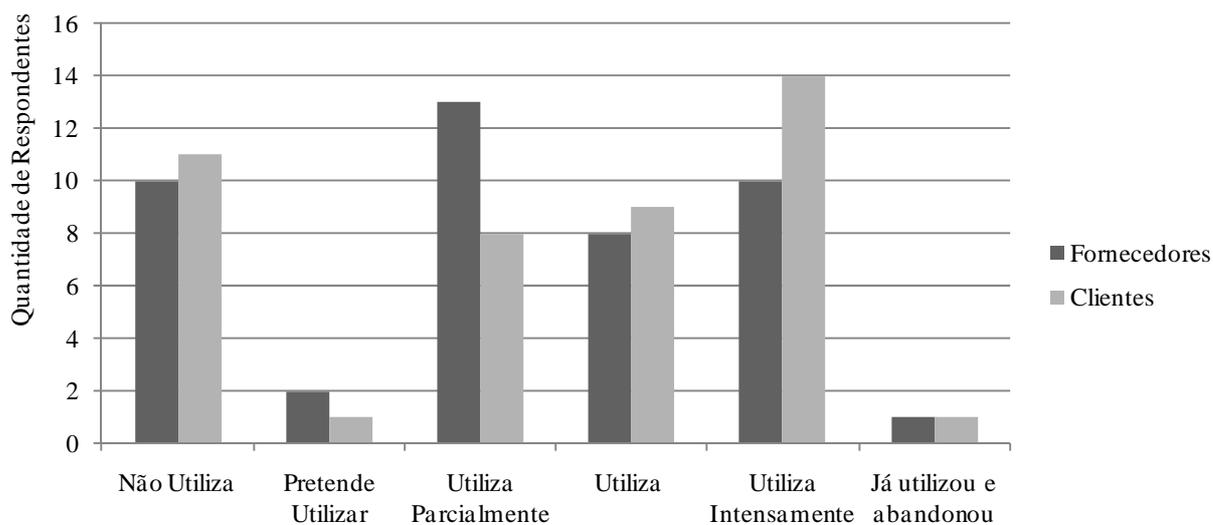


Gráfico 15: GEXC nas Metas de Redução de Custos para Fornecedores e Clientes

Por meio dessa análise verifica-se que, em sua relação com os clientes, as empresas pesquisadas parecem fazer um maior uso da GEXC no estabelecimento de metas de redução de custos. Essa prática classificou-se, inclusive, como a segunda mais utilizada no RM (Tabela 3).

Quanto ao compartilhamento de informações com fornecedores e com clientes sobre a estrutura de custos, conforme Gráfico 16, apenas 13 respondentes afirmaram utilizar ou utilizar intensamente. Verifica-se que essas 13 empresas têm relacionamentos semelhantes com seus fornecedores e clientes no que se refere à adoção dessas práticas.

Nota-se aqui pouca adesão no que se refere ao compartilhamento de informações, o que indica uma limitação na aplicabilidade do OBA. Essa constatação vai ao encontro dos resultados identificados no estudo de Kulmala e Kajuter (2005), pois segundo esses autores a literatura trata do quanto os efeitos da aplicação do OBA podem ser benéficos para as empresas. No entanto, os resultados empíricos são diferentes no que se refere às vantagens percebidas pelos fornecedores.

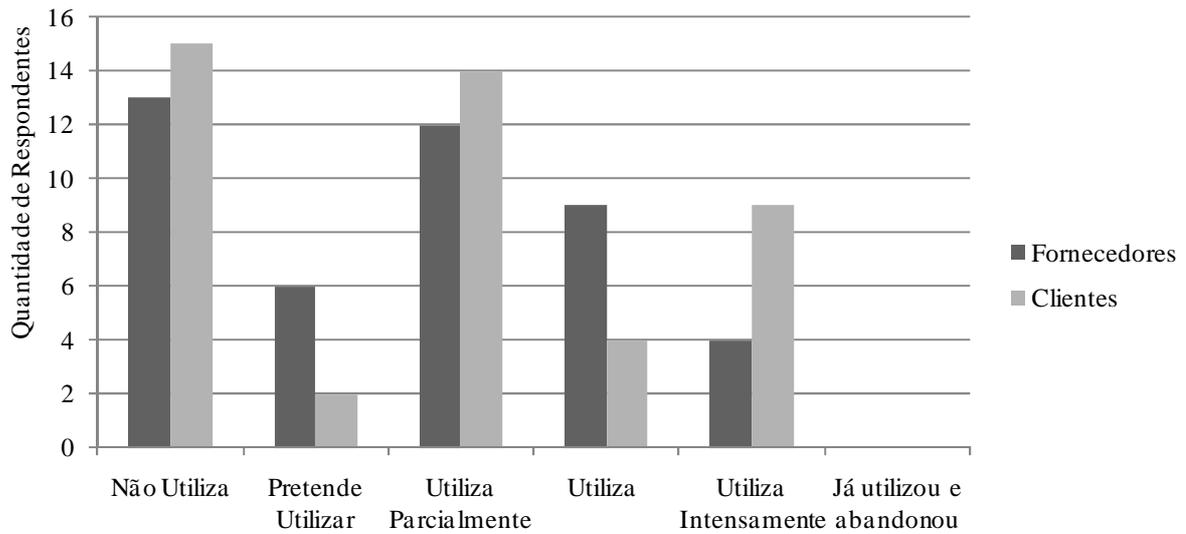


Gráfico 16: GEXC na Troca de Informações sobre Custos com Fornecedores e Clientes

Na criação de novos produtos a partir da troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores, representada no Gráfico 17, 26 respondentes afirmaram utilizar e/ou utilizar parcialmente. Desses 26, 21 afirmaram utilizar e/ou utilizam parcialmente essa prática com os seus clientes. Percebe-se aqui, de modo geral, a baixa adesão e que não há uma diferença significativa nas relações da empresa com seus fornecedores e clientes no que se refere à adoção dessas práticas.

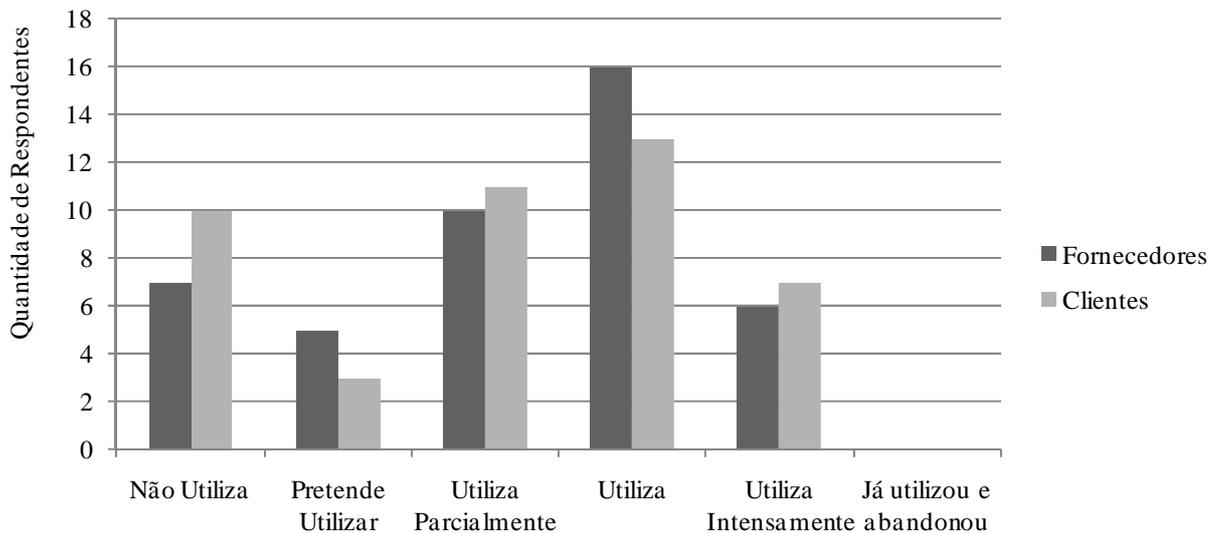


Gráfico 17: GEXC na Criação de Novos Produtos com Fornecedores e os Clientes

Analisando-se a utilização da GEXC no controle de estoque e entrega de materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção, representado no Gráfico 18, percebe-

se que 21 respondentes utilizam ou utilizam de forma intensa essa prática junto a seus fornecedores, e 22 junto a seus clientes.

Nessa análise identificou-se que dos respondentes que adotam, ou adotam essa prática de forma intensa junto a seus fornecedores e a seus clientes, sete fazem parte do grupo que afirmou ter experiência em relação a GEXC.

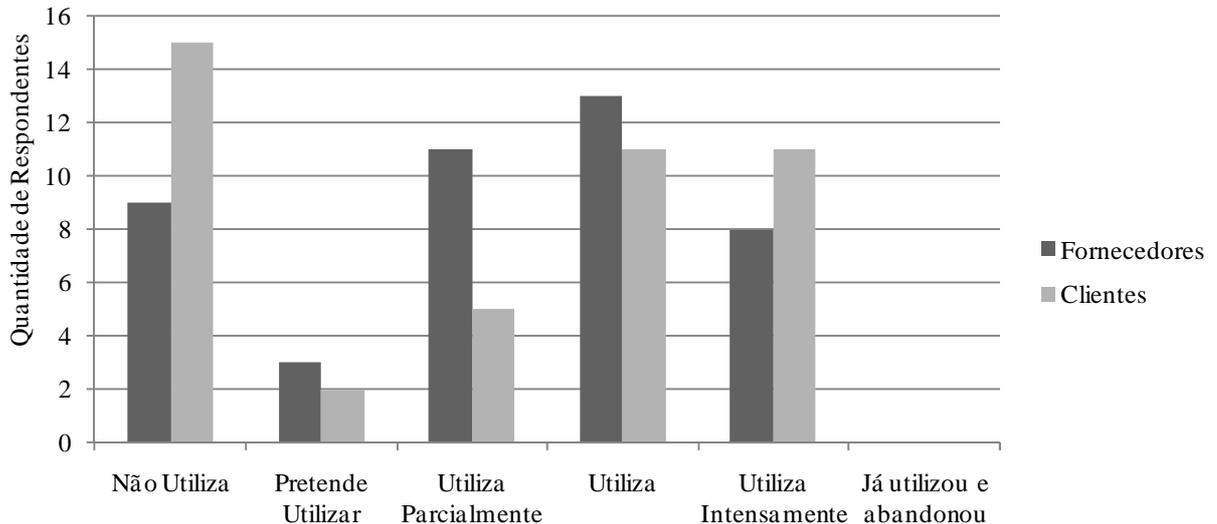


Gráfico 18: GEXC no Controle de Estoque e na Entrega Materiais

Na análise da relação com os concorrentes foram considerados diversos aspectos, dentre eles a gestão ambiental, engenharia reversa, contabilidade reversa e *mark-up* reverso, conforme Gráfico 19.

Quanto à reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental, 19 respondentes afirmam utilizar ou utilizar de forma intensa. Essa prática classifica-se em 11º lugar no RM referente à adoção das práticas de GEXC. Sobre a avaliação de concorrentes através da engenharia reversa, 23 respondentes afirmam utilizá-la ou utilizá-la de forma intensa, sendo que classificou-se em 8º lugar no RM.

Na avaliação de concorrentes por meio da contabilidade reversa, 25 empresas afirmaram utilizá-la ou utilizá-la intensamente. No RM, a adoção dessa prática classificou-se em 9º lugar. No que se refere à utilização do *mark-up* reverso, 25 empresas afirmaram utilizá-lo ou utilizá-lo de forma intensa, representando o 12º lugar no RM referente a adoção das práticas de GEXC. Além disso, das empresas que afirmaram utilizar ou utilizar de forma intensa essas técnicas, apenas quatro têm menos de 25 anos.

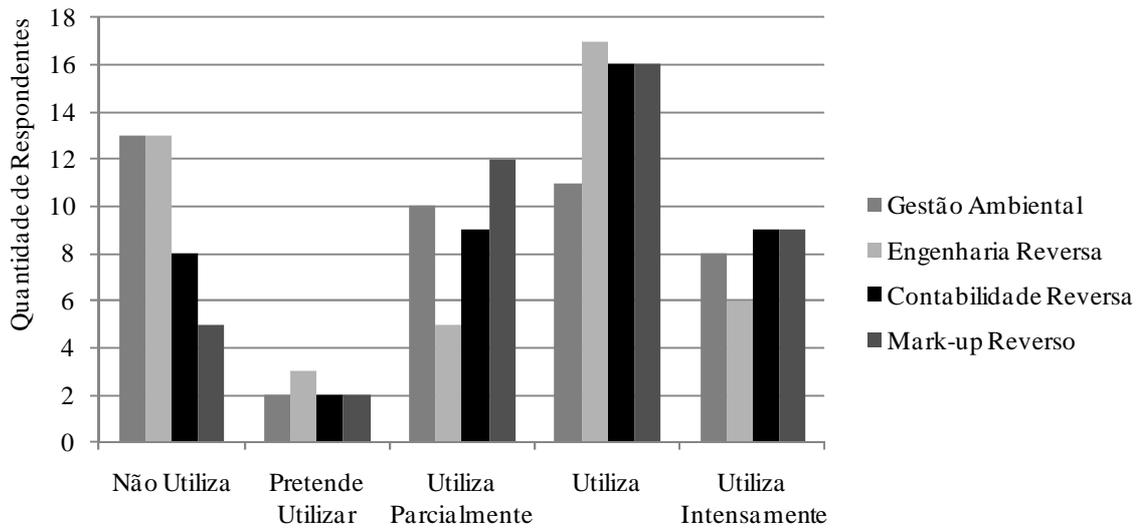


Gráfico 19: Aspectos da Utilização da GEXC na Relação com Concorrentes

Além destes aspectos, foram observadas outras questões relacionadas aos concorrentes, especificamente no acesso a novos mercados, em suas estratégias de *marketing*, desenvolvimento conjunto de produtos, preço de venda e alianças estratégicas, conforme Gráfico 20.

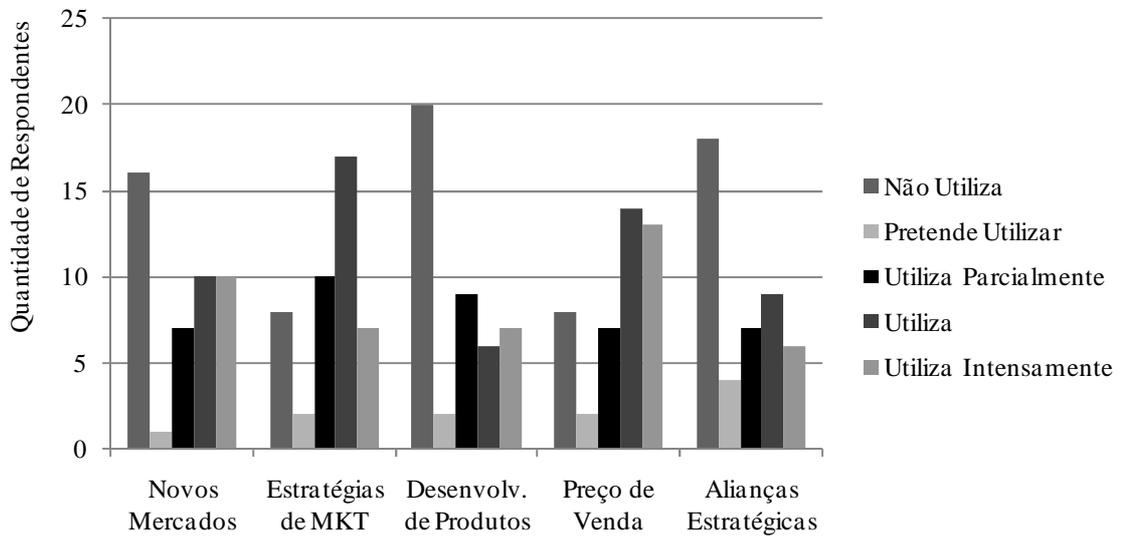


Gráfico 20: Outros Aspectos da Utilização da GEXC na Relação com Concorrentes

No desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes, apenas 13 a utilizam ou utilizam de forma intensa, tendo obtido resultado de 2,91 no RM, caracterizando que as empresas de modo geral utilizam parcialmente essa prática. Quanto às alianças estratégicas com concorrentes, 18 não as utilizam, e apenas 15 afirmam utilizar ou fazer seu uso de forma

intensa, classificando-se em 10º lugar no RM. Esses resultados indicam adesão relativamente baixa a essas ações de GEXC.

Na discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados, 20 empresas a utilizam ou fazem seu uso de maneira intensa, classificando-se em 4º lugar no RM referente à adoção das práticas de GEXC.

Quanto às informações sobre o preço de venda do concorrente, 27 empresas fazem uso ou a utilizam intensamente, representando o 3º lugar no RM. Na busca de informações sobre estratégias de *marketing* do concorrente, 24 empresas afirmam utilizar ou fazer seu uso de forma intensa, sendo que a adoção dessa prática classifica-se em 13º lugar no RM.

Percebe-se que, de modo geral, as empresas procuram informações sobre a concorrência, por meio da busca de informações sobre o preço de venda do concorrente, de informações sobre estratégias de *marketing*, contabilidade reversa, engenharia reversa e *mark-up* reverso. O RM de adoção dessas práticas é de 3,01, sinalizando que as empresas as utilizam.

No entanto, no que se refere à análise da adoção de ações conjuntas entre a empresa e seus concorrentes, por meio do desenvolvimento de produtos, adoção de alianças estratégicas, discussão em relação ao acesso a novos mercados e reunião para discutir práticas de gestão ambiental, percebe-se que o RM é de 2,98 indicando que as empresas utilizam parcialmente essas práticas. Esses resultados sugerem que as empresas buscam informações sobre a concorrência, porém adotam práticas de cooperação com ela em nível inferior. Esse comportamento sinaliza um baixo grau de cooperação entre empresas concorrentes.

A Tabela 3 apresenta o RM das práticas de GEXC adotadas pelos respondentes.

Percebe-se que, no que se refere a GIC, as quatro práticas de GEXC mais adotadas são: a) controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente; b) estabelecimento de metas de redução de custos para clientes; c) desenvolvimento de produtos em parceria com clientes; e d) desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.

Já no que se refere à análise do concorrente, as quatro práticas de GEXC mais utilizadas são: a) informações sobre o preço de venda do concorrente; b) discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados; c) avaliação de concorrentes através da engenharia reversa; e d) avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.

Tabela 3: Práticas de GEXC Adotadas pelas Empresas

Variáveis	Categoria	RM
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	GIC	3,26
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	GIC	3,19
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	Análise do concorrente	3,18
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	GIC	3,11
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	GIC	3,10
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	GIC	3,09
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	GIC	3,06
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	Análise do concorrente	3,04
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	Análise do concorrente	3,00
Alianças estratégicas com concorrentes.	GIC	2,95
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	GIC	2,93
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	Análise do concorrente	2,92
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	Análise do concorrente	2,91
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	GIC	2,91
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	GIC	2,91
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	GIC	2,90
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	GIC	2,88
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	GIC	2,81
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	GIC	2,81
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	GIC	2,68
RM - Geral		2,98

Na Tabela 3 é possível visualizar as práticas de GEXC ordenadas pelo grau de adoção nas empresas.

O fato de a contabilidade reversa ocupar o 3º lugar no RM referente à adoção das práticas de GEXC relacionadas à análise do concorrente contraria os resultados do estudo de Guilding (1999). Para ele, a contabilidade reversa tem sido a técnica de análise do concorrente mais amplamente utilizada pelas empresas.

De um modo geral, os resultados obtidos pela análise das informações relacionadas à adoção das práticas de GEXC mostram que as empresas quando analisadas por faixa de faturamento (Tabela 7), não demonstram diferenças significativas quanto ao nível de adoção das práticas de GEXC. Essa constatação novamente contraria o resultado da pesquisa

realizada por Guilding (1999), que concluiu que o porte das empresas está relacionado com a intensidade com que elas adotam práticas de análise dos concorrentes, ou seja, ele concluiu que empresas de maior porte adotam essas práticas com maior abrangência, e também têm uma maior percepção quanto aos seus benefícios.

Adicionalmente, verificou-se que no tocante à troca de informações sobre custos, processos, materiais e tecnologia empregada na produção, pelos clientes e fornecedores, os resultados apontam para um baixo nível de utilização, tanto que essas práticas encontram-se entre as últimas no RM. Esses resultados apontam para uma séria limitação quanto à aplicabilidade do OBA.

Realizou-se a verificação do RM quanto ao grau de adoção das práticas de GEXC, considerando os seguintes fatores: respondentes com experiência em GEXC comparativamente aqueles sem experiência, por segmento, por tempo de existência, por faturamento, por estratégia predominante e por nível concorrencial.

A Tabela 4 mostra o grau de adoção das práticas de GEXC por parte dos profissionais que possuem experiência nessa área, por meio do cálculo do RM - *ranking* médio da escala Likert.

Tabela 4: Ranking Médio Práticas de GEXC – Experiência dos Respondentes

Variáveis	RM- c/exp. Em GEXC	RM- s/exp. Em GEXC
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	3,43	3,00
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	3,63	2,92
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	3,86	3,00
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	3,00	2,69
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	3,14	2,80
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	3,43	2,60
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	3,44	3,17
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	3,00	2,70
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	3,11	2,83
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	3,20	2,76
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	3,63	3,11
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	2,89	2,95
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	3,38	3,00
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	3,33	2,89
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	3,40	2,71
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	3,00	2,88
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	3,33	2,79
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	3,13	2,79
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,88	2,96
Alianças estratégicas com concorrentes.	3,13	2,86
RM- Geral	3,32	2,87

Analisando-se as respostas relacionadas à adoção das práticas de GEXC, constatou-se que os respondentes que afirmaram ter experiência nessa área utilizam essas práticas, com maior intensidade do que os demais profissionais (Tabela 4). Adicionalmente, verifica-se que a única prática que os respondentes com experiência em GEXC utilizam parcialmente é “reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental”. Esses resultados sugerem que a experiência destes respondentes pode ter provocado uma maior adoção dessas práticas.

Quanto aos segmentos das empresas, verificou-se o nível de utilização das práticas de GEXC em empresas comerciais, prestadoras de serviço e indústrias, por meio do cálculo do *ranking* médio da escala Likert (Tabela 5).

Tabela 5: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Segmento

Variáveis	RM - Comércio	RM - Serviços	RM - Indústria
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	3,00	2,67	3,16
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	3,00	2,33	3,19
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	2,67	2,50	3,38
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	2,40	2,00	2,94
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	2,20	2,67	3,04
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	2,00	2,33	2,90
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	3,00	2,33	3,15
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	2,60	2,33	2,96
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	1,75	2,00	3,08
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	2,25	3,00	2,96
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	3,00	3,00	3,32
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	3,00	2,67	2,96
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	2,75	3,00	3,20
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	3,20	2,67	3,05
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	2,80	2,67	2,96
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	2,80	3,20	3,00
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	2,60	3,20	3,00
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	2,50	2,67	2,88
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,00	3,00	3,25
Alianças estratégicas com concorrentes.	3,00	3,00	2,94
RM - Geral	2,68	2,66	3,07

Os resultados dessa análise (Tabela 5) indicam que empresas comerciais e prestadoras de serviços adotam parcialmente as práticas de GEXC, sendo que as indústrias utilizam com mais intensidade essas práticas. Além disso, verificou-se nas empresas comerciais e prestadoras de serviços que nenhum dos respondentes afirmou ter experiência na adoção dessas práticas.

Para identificar o nível de adoção das práticas de GEXC por tempo de existência da empresa, utilizou-se o cálculo do *ranking* médio da escala Likert, conforme Tabela 6.

Tabela 6: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Tempo de Existência

Variáveis	RM - 0 a 20 anos	RM - 21 a 40 anos	RM - 41 anos a cima
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	2,25	3,13	3,16
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	2,40	2,86	3,24
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	2,25	3,25	3,54
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	2,25	3,00	2,79
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	3,00	2,78	3,09
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	2,00	2,71	3,12
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	2,00	2,89	3,47
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	2,00	2,86	2,65
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	2,00	2,80	3,09
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	2,25	2,83	2,73
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	2,33	3,00	3,03
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	2,25	2,50	2,89
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	3,00	3,11	3,23
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	2,00	3,00	3,24
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	2,00	2,50	3,04
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	2,25	3,00	3,21
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	2,25	2,64	3,20
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	2,33	3,00	3,20
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	2,25	3,00	3,49
Alianças estratégicas com concorrentes.	2,25	2,40	3,30
RM - Geral	2,27	2,86	3,14

Por meio da Tabela 6, verifica-se que o nível de adoção das práticas de GEXC vai crescendo conforme o tempo de existência da empresa, e que, de modo geral, elas utilizam parcialmente essas práticas até completarem 40 anos, passando a utilizá-las efetivamente a partir de 41 anos. Esses resultados sugerem que as empresas mais antigas têm um sistema de GEXC um pouco mais desenvolvido do que empresas mais jovens.

A Tabela 7 mostra o RM referente à adoção das práticas de GEXC para empresas que faturam até 500 mil, comparativamente às empresas que faturam acima desse valor.

Tabela 7: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Faixa de Faturamento

Variáveis	RM - até de 500 mil	RM - acima de 500 mil
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	3,00	3,13
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	2,75	3,21
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	3,00	3,26
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	3,00	2,53
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	3,00	2,83
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	2,75	2,78
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	2,75	3,17
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	2,88	2,87
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	2,75	2,96
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	3,00	2,86
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	2,75	2,86
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	2,88	3,26
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	3,25	2,86
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	3,00	3,05
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	3,00	3,05
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	3,35	2,88
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	3,00	2,92
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	2,75	3,00
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,25	3,00
Alianças estratégicas com concorrentes.	3,14	2,40
RM - Geral	2,96	2,94

Por meio da Tabela 7, verifica-se que, empresas de menor porte adotam as práticas de GEXC com maior intensidade, porém, de modo geral, não há diferenças significativas quanto ao nível de adoção dessas práticas no que se refere à faixa de faturamento das empresas. Essa constatação contraria os resultados encontrados em alguns estudos como, por exemplo, o de Guilding (1999) e Valkokari, Kulmala e Kajuter (2007). Esses autores citam que empresas de maior porte adotam práticas de gestão com maior abrangência do que empresas menores.

A Tabela 8 mostra o nível de adoção das práticas de GEXC pelas empresas de acordo com a estratégia predominantemente adotada por elas.

Tabela 8: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Estratégia Predominante

Variáveis	RM- Liderança em Custo	RM- Enfoque	RM- Diferenciação
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	3,56	3,50	2,65
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	3,22	3,40	2,94
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	3,00	3,40	3,22
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	2,40	3,40	2,53
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	3,00	3,20	2,75
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	2,78	3,40	2,62
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	3,00	3,40	3,00
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	3,00	3,00	2,81
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	2,56	2,80	3,11
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	2,63	3,50	2,89
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	3,13	3,50	3,27
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	3,00	3,00	2,88
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	2,71	3,25	3,00
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	3,25	3,25	2,88
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	3,00	3,20	2,81
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	2,75	3,20	3,05
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	2,89	3,00	2,91
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	2,50	2,50	3,00
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,38	3,20	3,10
Alianças estratégicas com concorrentes.	3,00	3,33	2,83
RM - Geral	2,94	3,22	2,91

Por meio da Tabela 8 verifica-se que, na média, as empresas que mais utilizam práticas de GEXC são as que adotam a estratégia de enfoque, e não há muita diferença entre as empresas que adotam a estratégia da diferenciação e liderança em custo.

A Tabela 9 mostra o RM da adoção das práticas de GEXC por nível concorrencial.

Tabela 9: Ranking Médio de Práticas de GEXC por Nível Concorrencial

Variáveis	RM - nível	RM - nível	RM - nível
	baixo	médio	alto
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	3,25	3,00	3,09
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	3,00	3,40	3,04
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	3,25	3,80	3,09
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	3,00	2,80	2,61
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	3,00	2,86	2,87
Compartilhamento de informações com clientes sobre a estrutura de custos.	3,00	2,60	2,78
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	2,80	3,60	3,00
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	2,00	3,20	2,84
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	2,25	3,17	2,95
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	2,80	2,75	2,95
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	3,50	3,67	3,41
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	3,00	3,00	2,91
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	3,00	3,00	3,14
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	3,00	2,86	3,06
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	3,00	3,00	2,88
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	3,00	2,83	3,00
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	3,00	3,29	3,04
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	0,00	2,67	2,95
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,00	2,50	3,15
Alianças estratégicas com concorrentes.	3,00	2,80	3,00
RM - geral	2,79	3,04	2,99

Por meio da Tabela 9, verifica-se que as empresas com nível concorrencial baixo são as que utilizam as práticas de GEXC com menor intensidade. As empresas que enfrentam nível concorrencial médio utilizam-nas com maior intensidade, porém não existe grande diferença em relação às que enfrentam alto nível concorrencial. Esses resultados reforçam a maior necessidade de gerenciamento externo de custos para empresas que enfrentam maior concorrência.

De modo geral, nessa seção verificou-se um baixo grau de adoção das práticas de GEXC pelas empresas. Verificou-se que empresas concorrentes apresentam um baixo grau de

cooperação entre si. Quanto a GIC, constatou-se que as empresas adotam com pouca abrangência o compartilhamento de informações sobre custos. Esses fatores são limitadores da aplicação das práticas de GEXC.

4.2.2 Informações que as Empresas Buscam na Análise Externa de Custos

Nesse tópico é apresentada a análise quanto às informações que as empresas buscam por meio das práticas de GEXC. Ao analisar essas informações, foram observadas algumas questões relacionadas aos fornecedores, especificamente na análise da composição dos seus custos, tecnologia empregada na produção, nível de desgaste de equipamentos e processos empregados na produção, e desenvolvimento de novos produtos em parceria com fornecedores, conforme Gráfico 21.

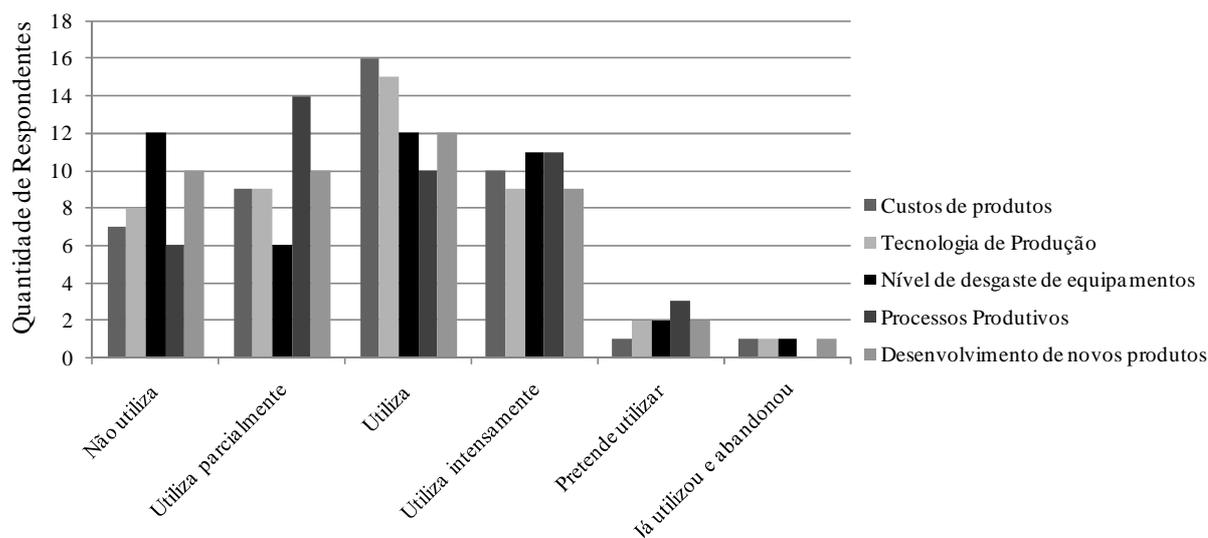


Gráfico 21: Informações obtidas por meio das relações com fornecedores

No que se refere às informações sobre os custos de produtos do fornecedor, detectou-se que 26 empresas as utilizam ou utilizam intensamente. Mesmo com a constatação feita anteriormente, de que as empresas não adotam com muita intensidade o compartilhamento de informações sobre custos com seus fornecedores, aqui nota-se que parte delas busca essas informações. Provavelmente essa busca ocorre de forma indireta, e não da forma compartilhada como proposta pelo OBA. Esse comportamento pode comprometer a aplicabilidade do OBA, fazendo com que a partilha dos benefícios obtidos pela GIC ocorra de forma desigual entre as empresas que fazem parte da cadeia de valor.

Quanto à busca de informações referentes à tecnologia empregada na produção, 24 empresas afirmaram que as utilizam ou utilizam intensamente, sendo que essa informação classificou-se em 9º no RM. Em relação às informações relacionadas ao nível de desgaste de equipamentos do fornecedor, 23 empresas as utilizam ou utilizam intensamente. Essa é a informação que as empresas mais buscam, ocupando o 1º lugar no RM. Sobre as informações relacionadas a processos produtivos utilizados pelo fornecedor, 21 empresas as utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o 13º lugar no RM. Quanto ao desenvolvimento de novos produtos com o fornecedor, 21 empresas utilizam ou utilizam intensamente, fazendo com que esse tipo de informação ocupe o 10º lugar no RM geral.

O Gráfico 22 destaca algumas informações que as empresas buscam nas relações com os seus clientes, relacionadas a custo dos produtos, tecnologia empregada na produção, processos produtivos e desenvolvimento de novos produtos em conjunto com os clientes.

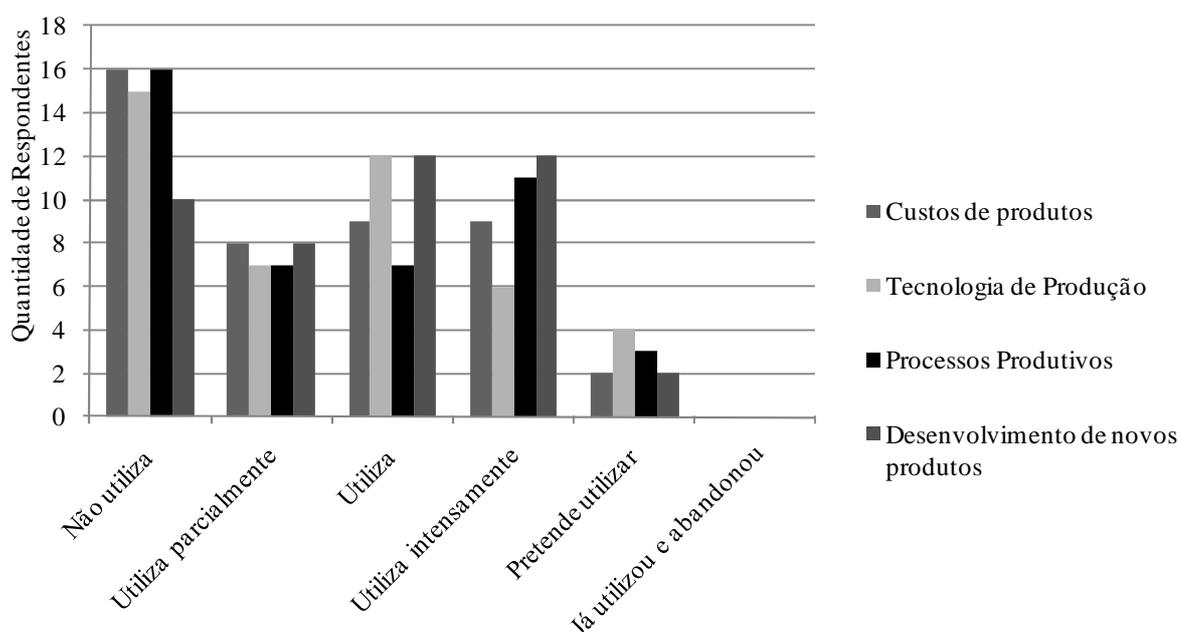


Gráfico 22: Informações obtidas por meio das relações com clientes

No Gráfico 22 observa-se que 18 empresas utilizam ou utilizam de forma intensa informações relacionadas ao custo dos produtos dos seus clientes, atingindo a 6ª posição de acordo com o RM. Quanto às informações relacionadas à tecnologia empregada na produção pelo cliente, 15 empresas não utilizam e 18 a utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o 11º lugar no RM. No que se refere à busca de informações sobre processos produtivos empregados pelo cliente, 16 empresas afirmaram não utilizar e 18 a utilizam ou utilizam intensamente. Essa informação é a 2ª mais procurada pelas empresas. Quanto ao

desenvolvimento de produtos em conjunto com os clientes, 10 empresas não utilizam e 24 utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o 3º lugar no RM.

Nota-se aqui que os respondentes afirmaram utilizar essas práticas de GEXC nas relações com seus clientes em uma intensidade relativamente superior à que adotam com seus fornecedores. A única informação que se busca por meio de práticas de GEXC adotada nas relações com clientes, que não supera a adotada nas relações com fornecedores no que se refere à intensidade de utilização, é tecnologia empregada na produção.

O Gráfico 23 traz informações relacionadas à análise dos concorrentes, sendo elas: custo de produtos, processos produtivos utilizados por eles, nível de desgaste de equipamentos, desenvolvimento de novos produtos em conjunto com concorrentes, lucro líquido por produto ou por linha de produtos e material empregado na produção de determinado produto.

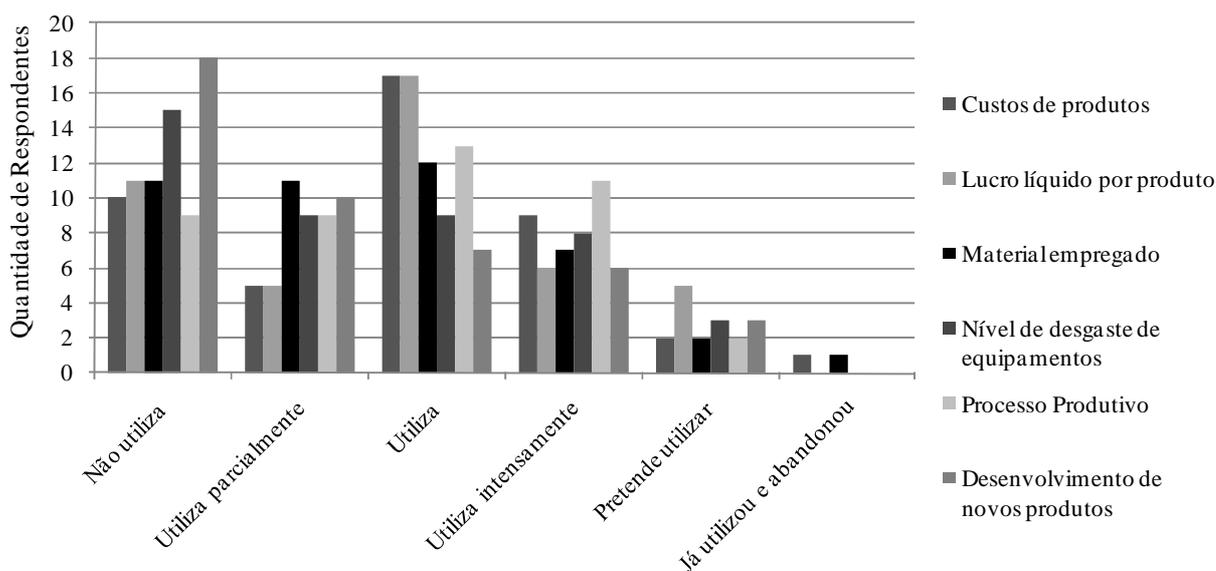


Gráfico 23: Informações obtidas por meio das relações e da análise dos concorrentes

No Gráfico 23 observa-se que, em relação às informações sobre os custos dos concorrentes, 10 empresas não utilizam e 26 utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o 3º lugar no RM.

Quanto a informações sobre os processos produtivos dos concorrentes, nove empresas não utilizam e 24 utilizam ou utilizam intensamente, classificando-se como o 5º lugar no RM.

Em relação a informações referentes ao nível de desgaste de equipamentos dos concorrentes, 15 empresas afirmaram não utilizar e 17 utilizam ou utilizam intensamente,

ocupando o 11º lugar no RM, indicando que as empresas de modo geral não as utilizam.

No que se refere ao desenvolvimento de novos produtos em conjunto com os concorrentes, 18 empresas não utilizam e 13 utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o último lugar no RM. Referente a informações relacionadas ao lucro líquido por produto ou por linha de produtos, elas ocupam o 6º lugar no RM, sendo que 11 empresas afirmaram não utilizar e 23 utilizam ou utilizam intensamente.

E, finalmente, quanto ao material empregado na produção de determinado produto, 11 empresas afirmaram não utilizar e 19 utilizam ou utilizam intensamente, ocupando o penúltimo lugar no RM. Nota-se, de modo geral, maior busca de informações por meio de práticas de GIC do que de análise dos custos do concorrente.

A Tabela 10 mostra as informações que as empresas buscam por meio da adoção das práticas de GEXC, de acordo com a estratégia adotada por elas:

Tabela 10: Informações na Análise Externa de Custos por Estratégia

Variáveis	RM- Liderança em Custo	RM- Enfoque	RM- Diferenciação
Custo de produtos do concorrente.	2,95	3,40	3,43
Custo de produtos do cliente.	3,00	3,25	3,00
Custo de produtos do fornecedor.	3,05	3,14	2,86
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes	3,20	3,00	2,71
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto.	3,00	3,00	2,43
Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor.	3,10	2,80	2,88
Tecnologia empregada na produção pelo cliente.	3,08	2,75	2,88
Nível de desgaste de equipamentos pelo concorrente.	3,00	3,67	2,63
Nível de desgaste de equipamentos pelo fornecedor.	3,21	3,67	2,78
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.	2,85	3,40	2,80
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	3,19	4,00	2,86
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	3,56	3,25	2,82
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	3,14	4,00	2,88
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o fornecedor	2,80	3,25	3,29
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	2,71	3,33	3,83
RM - Geral	3,06	3,33	2,94

Na Tabela 10 constata-se que as empresas que adotam como estratégia predominante o enfoque buscam informações por meio de práticas de GEXC com maior intensidade do que as demais. As empresas que adotam como estratégia predominante a diferenciação utilizam parcialmente essas informações.

Por meio da Tabela 11 verificam-se as informações mais utilizadas pelas empresas nas quais os respondentes que possuem experiência em GEXC atuam:

Tabela 11: Informações na Análise Externa de Custos de acordo com Experiência

Variáveis	RM - c/exp GEXC	RM - s/exp GEXC
Custo de produtos do concorrente.	3,43	3,04
Custo de produtos do cliente.	3,25	2,92
Custo de produtos do fornecedor.	3,20	2,96
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes	3,00	3,14
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto.	3,50	2,64
Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor.	3,00	2,88
Tecnologia empregada na produção pelo cliente.	3,33	2,84
Nível de desgaste de equipamentos pelo concorrente.	3,33	2,76
Nível de desgaste de equipamentos pelo fornecedor.	3,25	3,14
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.	3,25	2,81
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	3,71	2,94
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	3,56	2,88
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	3,63	2,96
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o fornecedor	3,50	2,84
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	3,14	2,79
RM - Geral	3,34	2,90

Por meio da Tabela 11 é possível verificar que as empresas onde os profissionais que afirmaram ter experiência em GEXC trabalham, buscam informações por meio dessas práticas em maior intensidade. De modo geral, ambas buscam apenas parcialmente essas informações. Esses resultados novamente sugerem que as empresas com funcionários experientes em GEXC adotam essas práticas mais intensamente.

A Tabela 12 mostra as informações que as empresas buscam por meio da análise externa de custos, em ordem de grau de utilização.

Tabela 12: Informações que a Empresa busca na Análise Externa de Custos

Variáveis	RM
Nível de desgaste de equipamentos pelo fornecedor.	3,17
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	3,16
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	3,13
Custo de produtos do concorrente.	3,13
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	3,06
Custo de produtos do cliente.	3,04
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes.	3,04
Custo de produtos do fornecedor.	3,03
Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor.	3,00
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o fornecedor.	2,97
Tecnologia empregada na produção pelo cliente.	2,96
Nível de desgaste de equipamentos pelo concorrente.	2,96
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.	2,91
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto.	2,87
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	2,83
RM - Geral	3,02

A Tabela 12 mostra que as informações que as empresas mais buscam por meio da análise externa de custos são: a) nível de desgaste de equipamentos pelo fornecedor; b) processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto; c) desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente; e d) custos de produtos do concorrente. Esses resultados sugerem que as empresas utilizam-se mais de práticas de GIC do que de análise dos custos do concorrente. Esses resultados sugerem que as empresas utilizam-se mais de práticas de GIC do que de análise dos custos do concorrente.

4.2.3 Dificuldades Enfrentadas na Implementação de Práticas de GEXC

Esse tópico analisa as dificuldades enfrentadas pelas empresas para a adoção das práticas de GEXC. O Gráfico 24 evidencia as dificuldades encontradas pelas empresas na implementação das práticas de gestão externa de custos relacionadas a concorrentes.

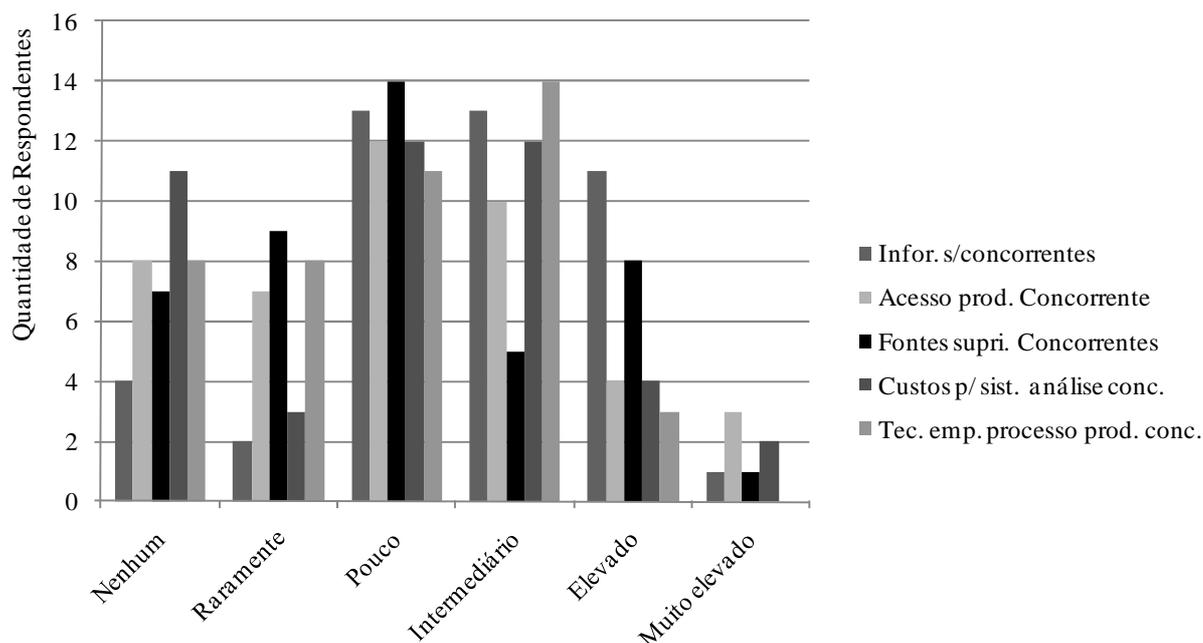


Gráfico 24: Dificuldades na Implementação da GEXC com Concorrentes

Quanto à coleta de informações diversas sobre o concorrente, 13 empresas sentem pouca dificuldade, outras 13 afirmaram ter um grau de dificuldade intermediário e 11 um grau elevado (Gráfico 24). Essa é a dificuldade enfrentada pelas empresas ocupa o 1º lugar no RM.

No que se refere ao acesso ao produto do concorrente, 27 empresas afirmaram raramente ter dificuldade, não ter nenhuma ou pouca dificuldade, sendo que ocupa o 9º lugar no RM. Quanto à definição das fontes de suprimento do concorrente, 30 empresas afirmaram não ter nenhuma dificuldade, raramente ou pouca. Essa dificuldade está em último lugar no RM, ou seja, é a menos representativa.

Adicionalmente, 26 empresas afirmaram ter nenhuma, raramente ou pouca dificuldade, no que se refere a custos elevados para manter um sistema de análise do concorrente, estando em 6º lugar no RM. Quanto ao acesso à tecnologia empregada no processo de produção pelo concorrente, 27 empresas afirmaram não ter nenhuma, raramente ou pouca dificuldade, classificando-se também, em 6º lugar no RM.

Dentre as empresas que afirmaram sentir raramente, pouca ou nenhuma dificuldade, apenas três tem 10 anos, algumas são centenárias, e o restante tem mais de 25 anos. Esses resultados novamente sugerem que empresas mais antigas têm suas técnicas de gestão mais aperfeiçoadas do que as empresas mais jovens, resultando em maior facilidade de acesso as informações.

O Gráfico 25 mostra as dificuldades para implementação da GEXC no que se refere as relações da empresa com os seus fornecedores e clientes.

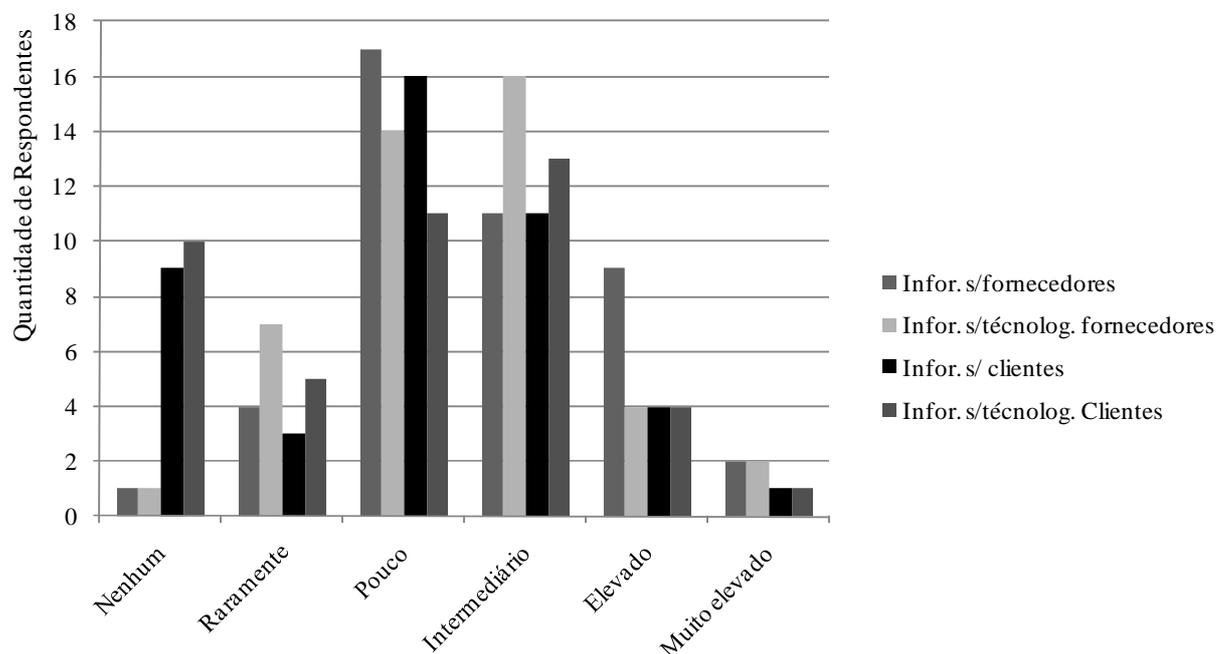


Gráfico 25: Dificuldades na Implementação da GEXC com Fornecedores e Clientes

De acordo com o Gráfico 25, 22 empresas afirmaram ter nenhuma, rara ou pouca dificuldade em coletar informações sobre seus fornecedores, sendo que essa dificuldade ocupa o 3º lugar no RM. A coleta de informações sobre seus clientes ocupa o 10º lugar no RM, ou seja, as empresas mencionaram sentir pouca dificuldade em relação a ela.

Quanto à coleta de informações sobre a tecnologia empregada e processos de produção dos fornecedores, 28 empresas afirmaram ter rara, pouca ou nenhuma dificuldade, ocupando o 6º lugar no RM. Em relação a coleta de informações sobre a tecnologia empregada e processos de produção pelos clientes, 26 empresas afirmaram ter raramente, pouca ou não ter nenhuma dificuldade em coletar essas informações, tendo se classificado em 5º lugar no RM.

O Gráfico 26 mostra as dificuldades encontradas pelas empresas no que se refere à qualidade das informações contábeis e ao fato de infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações da empresa a terceiros.

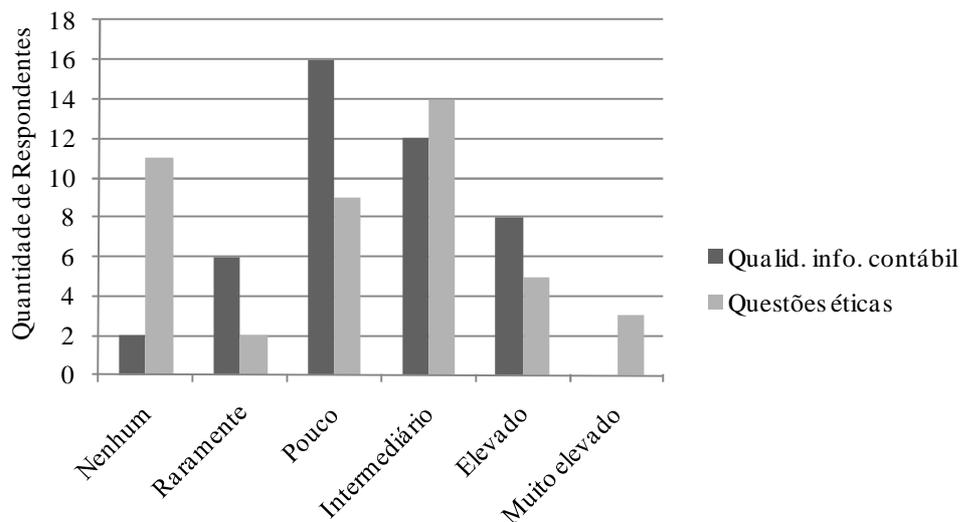


Gráfico 26: Dificuldades para Qualidade nas Informações Contábeis e nas Questões Éticas

O Gráfico 26 mostra que 28 empresas afirmaram ter pouca ou um nível intermediário de dificuldade no que se refere à qualidade das informações contábeis.

Quanto à dificuldade relacionada ao fato de infringir questões éticas no momento da abertura de informações da empresa a terceiros, 23 empresas afirmaram pouca ou um nível intermediário de dificuldade.

A Tabela 13 mostra o RM do grau de dificuldade relacionado a GEXC nas empresas em que os respondentes possuem experiência na adoção dessas práticas, comparativamente às demais empresas.

Tabela 13: Dificuldades enfrentadas em empresas c/experiência práticas de GEXC

Variáveis	RM c/exp	RM s/exp
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	4,25	3,86
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.	3,80	3,78
Coletar informações sobre os custos dos clientes.	3,40	3,71
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.	2,70	3,75
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.	3,89	3,68
Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis.	4,20	3,62
Acessar o produto do concorrente.	3,57	3,74
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	3,70	3,82
Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.	4,57	3,84
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	3,78	3,68
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	3,78	3,68
RM - Geral	3,79	3,74

Na Tabela 13 percebe-se que as empresas cujos respondentes afirmaram ter experiência em GEXC enfrentam maior grau de dificuldade do que as demais empresas. Isso pode ocorrer pelo fato de os profissionais com experiência fazerem maior uso dessas práticas, ficando assim mais expostos as essas dificuldades.

A Tabela 14 mostra o RM das dificuldades enfrentadas na implementação das práticas de GEXC por faixa de tempo de existência das empresas.

Tabela 14: Dificuldades de implementação das práticas de GEXC por tempo de empresa

Variáveis	RM 0-20 anos	RM 21- 40 anos	RM acima 41 anos
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	3,00	4,00	4,04
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.	3,00	4,00	3,76
Coletar informações sobre os custos dos clientes.	3,50	3,40	3,67
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.	3,50	3,70	3,73
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.	3,00	3,50	3,86
Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis.	3,00	3,25	3,96
Acessar o produto do concorrente.	3,00	3,83	4,39
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	3,00	3,50	3,50
Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.	3,50	4,00	4,94
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	3,50	7,33	3,70
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	3,50	3,71	3,74
RM - Geral	3,23	4,02	3,94

Na Tabela 14 percebe-se que, de modo geral, as empresas mais jovens enfrentam menor grau de dificuldade para implementação das práticas de GEXC. A explicação para isso pode estar vinculada ao fato de as empresas mais jovens adotarem essas práticas com menor abrangência, estando conseqüentemente menos expostas às dificuldades para obter informações necessárias a GEXC.

A Tabela 15 mostra o RM geral das dificuldades enfrentadas para adoção das práticas de GEXC.

Tabela 15: Dificuldades de Implementação das Práticas de GEXC

Variáveis	RM
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	3,95
Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.	3,86
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.	3,78
Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis.	3,78
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.	3,75
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.	3,71
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	3,71
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	3,71
Acessar o produto do concorrente.	3,69
Coletar informações sobre os custos dos clientes.	3,61
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	3,22
RM - Geral	3,71

De acordo com a Tabela 15, percebe-se que as maiores dificuldades de obtenção de informações para realizar a GEXC são relacionadas a informações diversas sobre os concorrentes; o fato de infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa e a coleta de informações sobre os custos dos fornecedores.

Adicionalmente, percebe-se que a quarta maior dificuldade refere-se às limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis. Essa constatação vai ao encontro da afirmação feita no referencial teórico, no sentido de que a contabilidade possui algumas limitações no que se refere à escassez de informações complementares e, de acordo com Mendes (2002), ela desconsidera alguns aspectos relacionados à gestão do negócio.

4.2.4 Impactos Ocasionados pela Adoção de Práticas de GEXC

Esse tópico analisa os impactos ocasionados pela adoção de práticas de GEXC. O Gráfico 27, em uma escala lickert de 1 a 6, mostra as seguintes informações relacionadas aos impactos associados a processos produtivos:

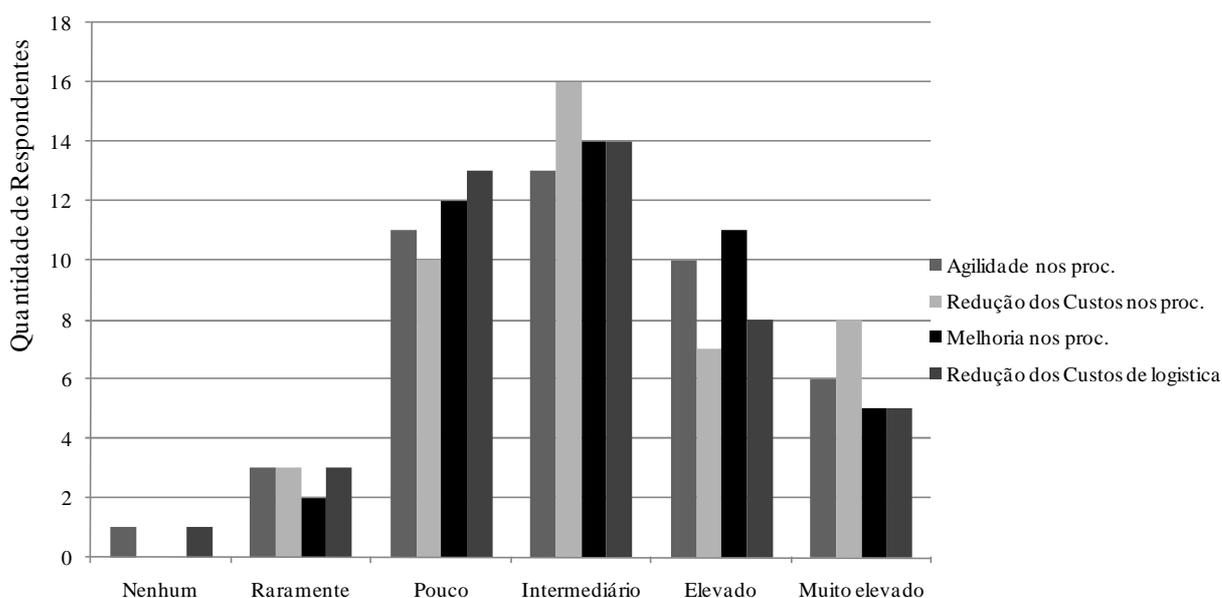


Gráfico 27: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Processos

De acordo com o Gráfico 27, no que se refere à maior agilidade nos processos, 16 empresas afirmaram perceber esse avanço em um nível elevado ou muito elevado. Destas empresas, uma tem mais de 100 anos; outra, mais de 25 anos; e o restante tem mais de 38 anos de existência. Esse impacto ocupa o 5º no RM referente aos impactos percebidos pelas empresas.

A redução de custos dos processos internos ocupa o 9º lugar no RM. 15 empresas afirmaram perceber esse avanço em um nível elevado ou muito elevado. Dentre estas empresas, uma tem mais de 100 anos, uma tem 25 anos e o restante delas tem mais de 35 anos de existência, e todas faturam acima de 1 bilhão ao ano.

No que se refere à melhoria nos processos internos, 16 empresas afirmaram perceber esse avanço em um nível elevado ou muito elevado. Destas empresas, uma tem mais de 100 anos, uma tem 25, e o restante tem acima de 39 anos de existência. Esse impacto classificou-se como o 5º lugar no RM.

Em relação à redução de custos de logística, 13 empresas percebem benefícios em um nível elevado ou muito elevado. Destas empresas, uma tem mais de 100 anos, uma tem 25 anos, e o restante tem mais de 35 anos de existência. Destas empresas, somente uma fatura acima de 501 milhões a 1 bilhão ao ano, sendo que o restante encontra-se na faixa acima de 1 bilhão anual. Esse benefício ocupa o penúltimo lugar no RM.

Por meio dessa análise, verifica-se que as empresas mais antigas são as que mais percebem os benefícios obtidos pela adoção dessas ações de GEXC. Esse resultado sugere que essas empresas têm sistemas de gestão mais avançados em relação às mais jovens, e conseqüentemente adotam práticas de GEXC de custos de forma mais abrangente, usufruindo mais intensamente dos benefícios por elas proporcionados.

O Gráfico 28 mostra os impactos relacionados à adoção de práticas de GEXC direcionadas à melhoria da qualidade e redução de custos dos produtos.

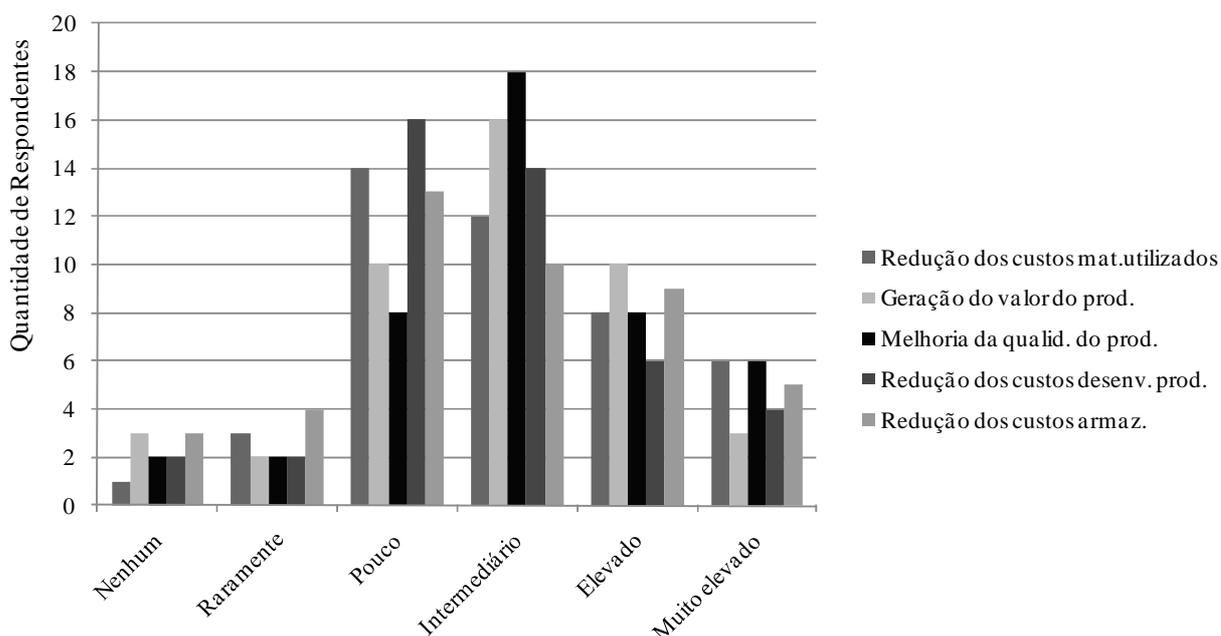


Gráfico 28: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Produtos

Analisando-se o Gráfico 28, percebe-se, quanto à redução de custos dos materiais utilizados, que 14 empresas perceberam avanços em um nível elevado ou muito avanço, sendo que esse impacto ocupa o último lugar no RM.

Relacionado à geração de valor ao produto, 13 mencionaram perceber esse benefício em um nível elevado ou muito elevado. Quanto à melhoria da qualidade do produto, 14 empresas afirmaram perceber os avanços em um nível elevado ou muito elevado. Em relação à redução de custos de desenvolvimento de produto, 10 empresas afirmaram perceber benefícios em um nível elevado ou muito elevado. Esses 3 impactos ocupam simultaneamente o 2º no RM.

Adicionalmente, o Gráfico 28 mostra que 14 empresas reconhecem que adotando práticas de GEXC, é possível reduzir custos de armazenagem em um nível elevado ou muito elevado. Esse impacto ocupa o 11º lugar no RM.

Por meio da análise dos impactos ocasionados pela adoção de práticas de GEXC relacionados a produtos, constatou-se novamente que as empresas que percebem os seus benefícios em um nível elevado ou muito elevado, predominantemente, são aquelas com faturamento acima de 1 bilhão ao ano e com tempo de existência superior a 25 anos.

Na sequência, o Gráfico 29 mostra os impactos ocasionados por adoção de práticas de GEXC que estão relacionadas ao processo decisório, com o objetivo de facilitar acesso a novos mercados, a novas tecnologias e análise de desempenho da empresa em relação a outras empresas.

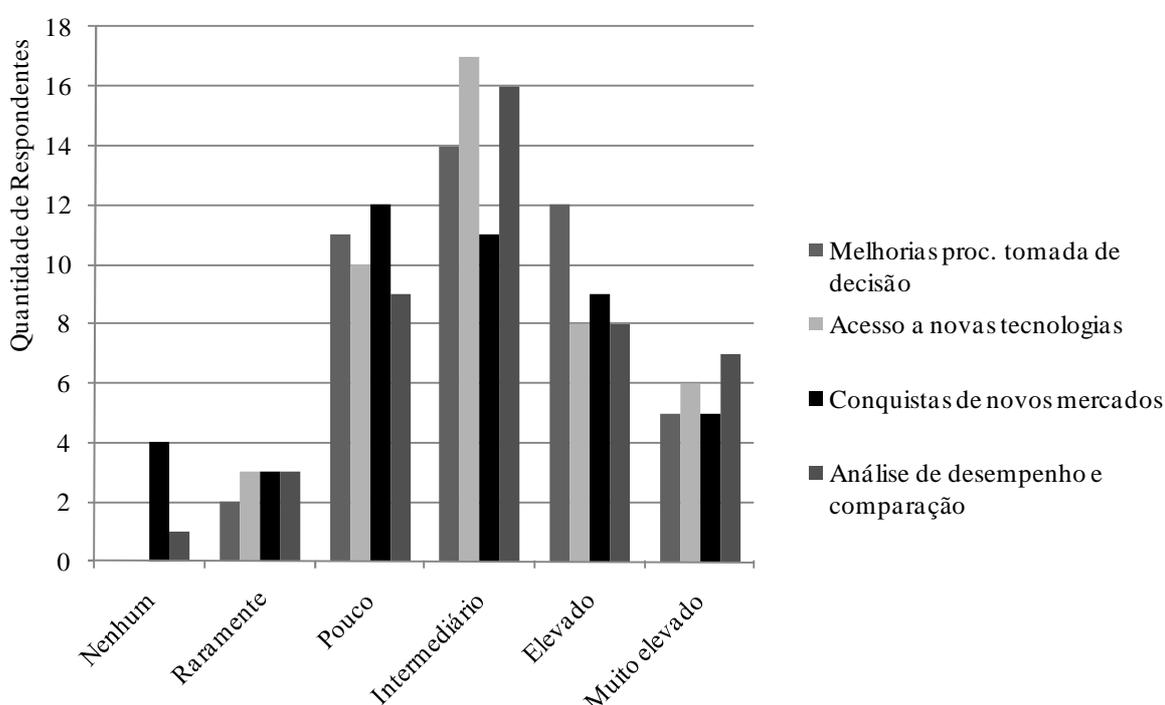


Gráfico 29: Impactos da Adoção de Práticas de GEXC Relacionadas a Decisão.

Analisando-se o Gráfico 29, percebe-se que nenhuma empresa afirmou não ter percebido melhoria no processo de tomada de decisão em função da adoção de práticas de GEXC, e 26 empresas afirmaram perceber em um nível intermediário ou elevado. Essa prática ocupa o 1º lugar no RM, ou seja, é o impacto mais percebido pelas empresas.

No que se refere ao acesso a novas tecnologias, 14 empresas afirmaram perceber melhorias nesse sentido, oito em um nível elevado ou muito elevado, sendo que essa prática ocupa o 8º lugar no RM. Quanto à conquista de novos mercados, que ocupa o 9º lugar no RM, 14 empresas afirmaram perceber avanços nesse sentido em um nível elevado ou muito elevado. Em relação à facilidade de análise de desempenho da empresa, possibilitando a

comparação com outras empresas do mesmo segmento, que ocupa o 5º lugar no RM, 15 empresas afirmaram perceber avanços em nível elevado ou muito elevado.

A Tabela 16 mostra o RM referente aos impactos pela adoção de práticas de GEXC.

Tabela 16: Impactos Ocasionados pela Adoção de Práticas de GEXC

Variáveis	RM
Melhorias no processo de tomada de decisões.	4,03
Geração de valor ao produto.	4,00
Melhoria da qualidade do produto.	4,00
Redução de custos de desenvolvimento de produtos.	4,00
Facilidade de análise de desempenho da empresa, possibilitando a comparação com outras do mesmo segmento.	3,97
Melhoria de processos internos.	3,97
Maior agilidade nos processos.	3,97
Acesso a novas tecnologias.	3,94
Conquista de novos mercados.	3,91
Redução de custos de processos internos.	3,91
Redução de custos de armazenagem.	3,88
Redução de custos de logística.	3,86
Redução de custos de materiais utilizados.	3,82
RM - Geral	3,94

A análise da Tabela 16 mostra que os quatro maiores benefícios pela adoção de práticas de GEXC são: a) melhoria no processo de tomada de decisões; b) geração de valor ao produto; c) melhoria da qualidade do produto; e d) redução de custos de desenvolvimento de produtos.

Percebe-se que, de modo geral, as empresas se beneficiam com a adoção de práticas de GEXC, principalmente no processo de tomada de decisão, e os demais impactos mais percebidos estão relacionados aos produtos e processos.

Adicionalmente, os resultados sugerem que as empresas mais antigas têm um grau de percepção mais elevado quanto aos benefícios percebidos pela adoção dessas práticas, provavelmente pelo nível de desenvolvimento dos seus sistemas de GEXC.

4.2.5 Fontes Onde a Empresa Busca Informações para Realizar a GEXC

No decorrer desse tópico são analisadas as fontes nas quais a empresa busca informações para realizar a GEXC. O Gráfico 30 mostra informações relativas à busca de informações para a GEXC, junto a consultores e associações comerciais.

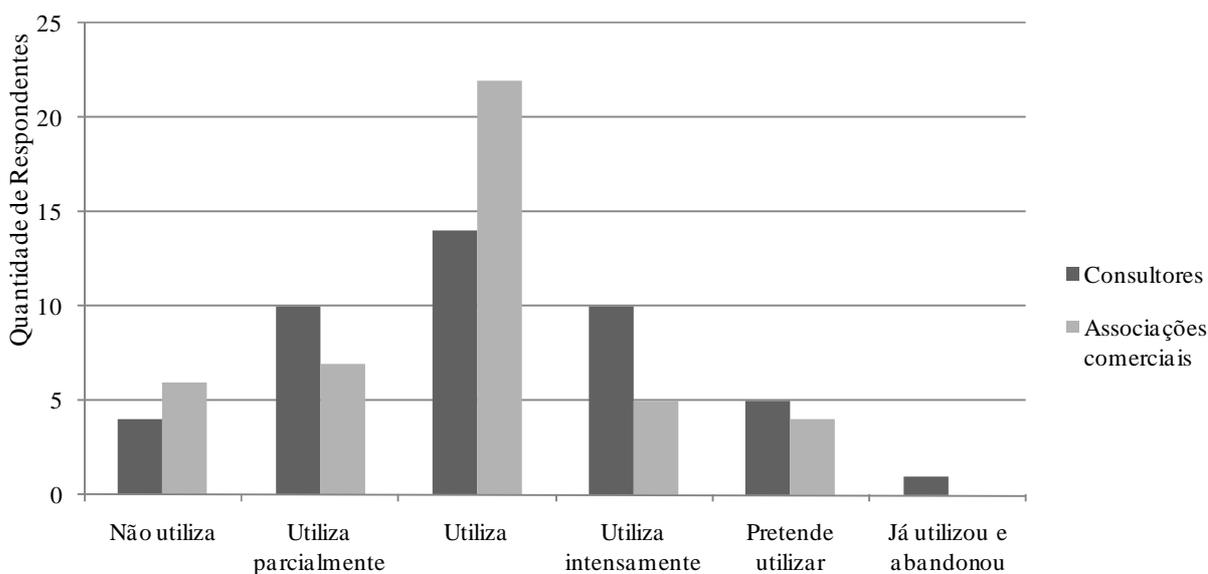


Gráfico 30: Informações para a GEXC junto a Consultores e Associações Comerciais

No que se refere à busca de informações junto a consultores, 10 empresas afirmaram que utilizam parcialmente, 14 utilizam e 10 utilizam intensamente. Essa fonte de informações ocupa o 6º lugar no RM. A busca de informações junto a associações comerciais ocupa o 7º lugar no RM, sendo que sete empresas utilizam parcialmente, 22 utilizam e cinco utilizam intensamente.

O Gráfico 31 mostra algumas formas de busca de informações junto aos fornecedores.

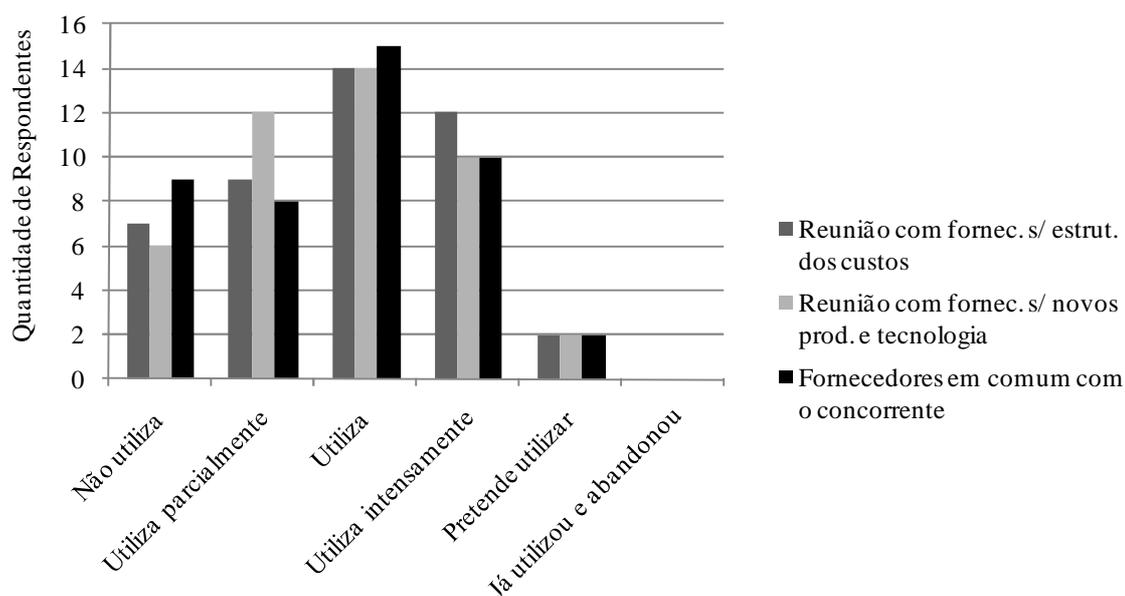


Gráfico 31: Informações para a GEXC junto a Fornecedores

O Gráfico 31 mostra quanto à reunião com fornecedores para discutir a estrutura de custos de determinado produto, que nove empresas utilizam parcialmente, 14 utilizam, 12 utilizam intensamente. Essa fonte de informação ocupa o 2º lugar no RM.

No quesito reunião com fornecedores para discutir sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias, que ocupa o 7º lugar no RM, nove empresas utilizam parcialmente, 14 utilizam e 12 utilizam intensamente.

A busca de informações junto a fornecedores que a empresa tem em comum com o concorrente, que ocupa o 3º lugar no RM, é utilizada parcialmente por 8 empresas, 15 utilizam, 10 utilizam intensamente e duas pretendem utilizar.

O Gráfico 32 mostra algumas formas e a intensidade com que as empresas buscam informações junto a clientes.

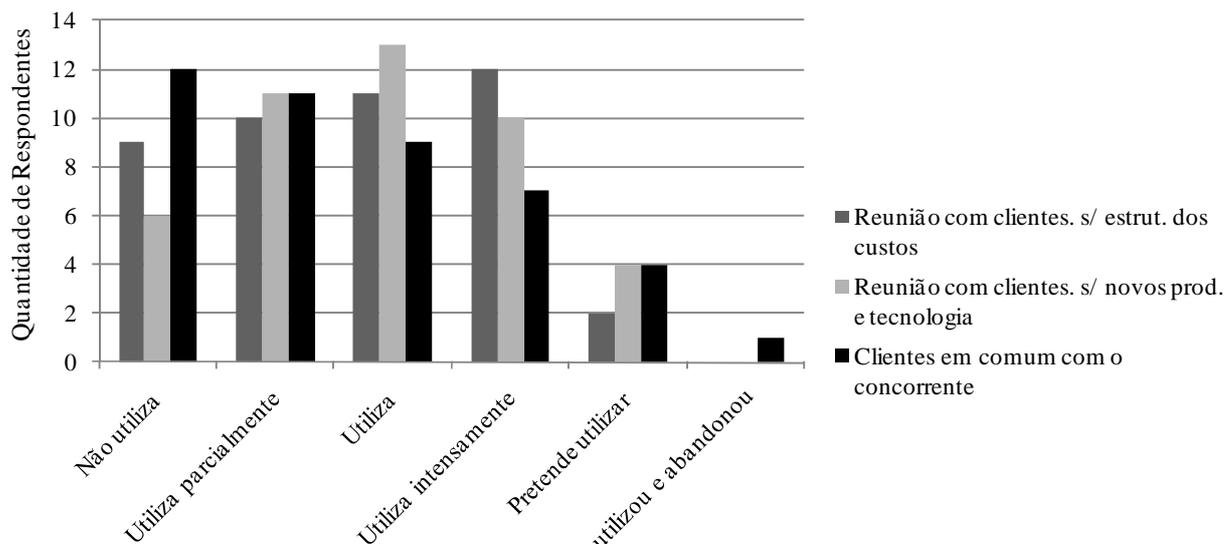


Gráfico 32: Informações para a GEXC junto a clientes

No que se refere à reunião com clientes para discutir a estrutura de custos de determinado produto, que ocupa o 3º lugar no RM, 10 empresas afirmaram utilizar parcialmente, 11 utilizam e 12 utilizam intensamente.

A reunião com clientes para discutir sobre o desenvolvimento de novos produtos e o acesso a tecnologia, 11 empresas afirmaram utilizá-la parcialmente, 13 utilizam e 10 utilizam intensamente. Essa fonte de informações ocupa o penúltimo lugar no RM. Em relação à busca de informações junto a clientes que a empresa possui em comum com o concorrente, que ocupa o 10º lugar, 11 empresas utilizam parcialmente, nove utilizam e sete utilizam intensamente.

O Gráfico 33 mostra algumas formas que as empresas utilizam para buscar informações para a análise do concorrente.

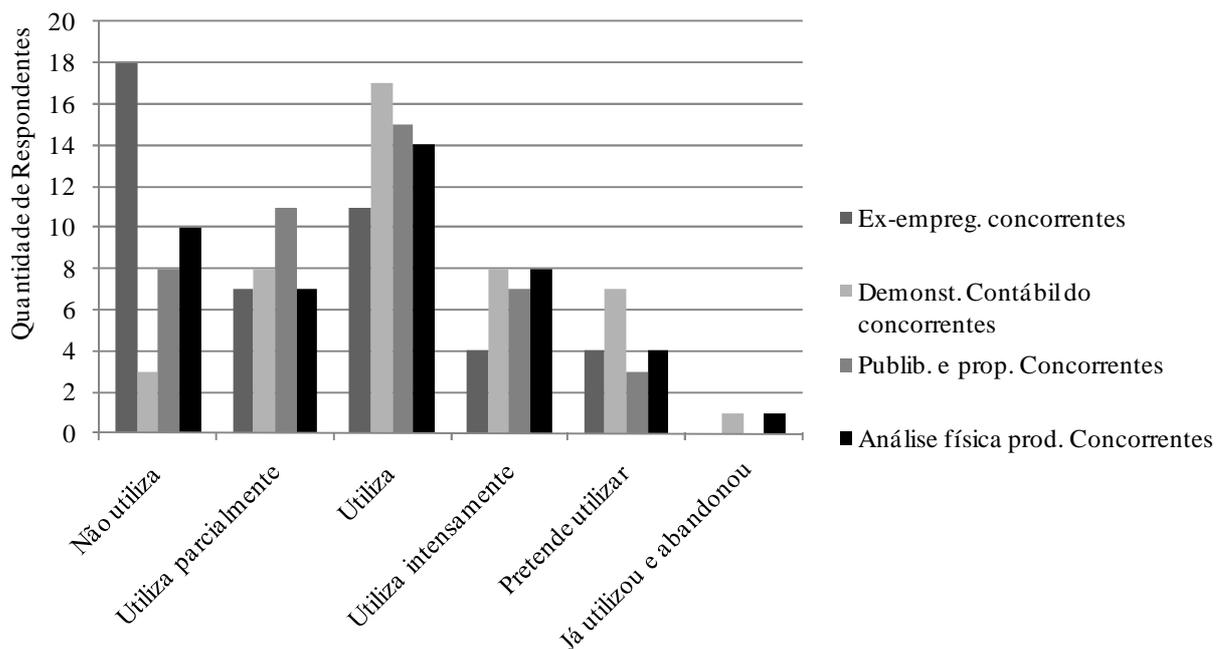


Gráfico 33: Informações para a GEXC pela Análise dos Concorrentes

Em relação à busca de informações junto a ex-empregados de empresas concorrentes, que ocupa o 9º lugar no RM, sete empresas afirmam utilizar, 11 utilizam e quatro utilizam intensamente.

Quanto à análise das demonstrações contábeis publicadas pelo concorrente, oito empresas utilizam parcialmente, 17 utilizam e oito utilizam intensamente. Essa fonte de informações ocupa o último lugar no RM.

No tocante à análise do concorrente por meio da propaganda realizada por ele, percebe-se que 11 empresas afirmaram utilizar parcialmente, 15 utilizam, sete utilizam intensamente, sendo que essa fonte de informação ocupa o 1º lugar no RM.

Adicionalmente, 14 empresas afirmaram realizar a análise física do produto do concorrente, seis utilizam parcialmente e oito utilizam intensamente.

A Tabela 17, mostra as fontes de informações para realizar a GEXC ordenadas por grau de utilização pelas empresas.

Tabela 17: Fontes de informações para realizar a GEXC

Variáveis	RM
Propaganda e publicidade dos concorrentes.	3,21
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	3,09
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	3,06
Fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente.	3,06
Análise física de produtos do concorrente.	3,03
Consultores.	3,00
Demonstrações contábeis publicadas pelos concorrentes.	3,00
Associações comerciais.	2,94
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	2,94
Ex-empregados das empresas concorrentes.	2,86
Clientes que a empresa possui em comum com o concorrente.	2,85
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	2,74
RM - Geral	2,98

Na Tabela 17 percebe-se que, de um modo geral as fontes de informações mais utilizadas pelas empresas são: a) propaganda e publicidade dos concorrentes; b) reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto; c) reuniões realizadas com clientes para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto; e d) fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente.

4.2.6 Frequência com que se busca Informações para Realizar a GEXC

O Gráfico 34 mostra a frequência com que as empresas buscam informações para realizar a gestão externa de custos.

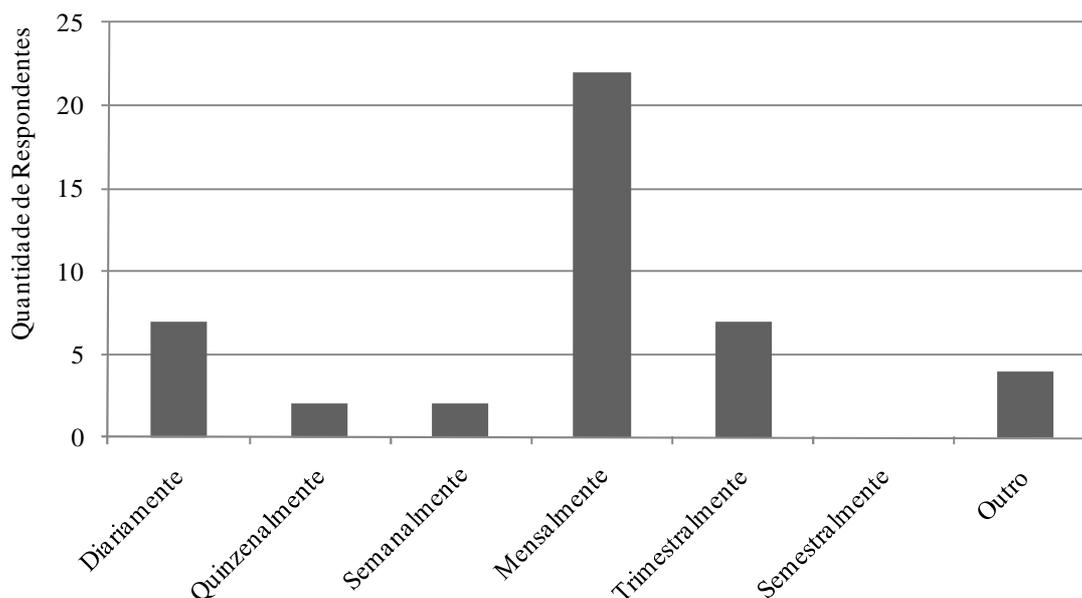


Gráfico 34: Frequência de busca informações para realizar a GEXC

Percebe-se que a maioria das empresas (22) busca informações para a GEXC em uma frequência mensal. Apenas sete empresas afirmaram realizar diariamente a busca de informações para a GEXC, todas com mais de 35 anos. Apenas duas buscam informações quinzenalmente, duas semanalmente, sete trimestralmente e quatro adotam outras periodicidades.

4.2.7 Tipo de Decisão com a Prática Adotada pela Empresa

Esse tópico mostra o tipo de decisão tomada com base em cada uma dessas cinco práticas de GEXC: GIC; contabilidade reversa; *mark-up* reverso; *benchmarking* e engenharia reversa. A Tabela 18 mostra o grau de utilização de cada decisão tomada com base nas práticas de GEXC.

Tabela 18: Tomadas de decisão com base na GEXC

Variáveis	Utilização c/base na GIC	Utilização c/base no <i>benchmarking</i>	Utilização c/base na contabilidade reversa	Utilização c/base na engenharia reversa	Utilização c/base no mark-up reverso	Média geral decisões c/base GEXC
Reduzir o custo de produtos em relação ao do concorrente.	41%	41%	39%	27%	25%	35%
Redução ou eliminação de custo fixo.	32%	20%	14%	7%	14%	17%
Eliminar atividades que não agreguem valor.	25%	9%	7%	14%	11%	13%
Ações voltadas à análise de outras empresas concorrentes, com objetivo de melhorar a vantagem competitiva.	25%	27%	20%	9%	11%	18%
Adoção de ações para redução de custos de empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor.	20%	9%	14%	2%	9%	11%
Implantar mudanças nos processos.	20%	16%	7%	20%	5%	14%
Estabelecimento do custo do produto de acordo com o que é praticado no mercado.	11%	11%	14%	7%	11%	11%
Estratégias para diminuição de custos logísticos.	11%	14%	9%	14%	14%	12%
Estabelecimento de metas de redução de custos.	11%	9%	18%	7%	11%	11%
Criar diferencial por trabalhar com produto de qualidade superior.	9%	18%	5%	9%	11%	10%
Reduzir ou aumentar os estoques.	9%	5%	5%	7%	2%	6%
Desenvolvimento de novas tecnologias.	9%	18%	11%	30%	0%	14%
Adoção de ações que diminuam o impacto causado no meio ambiente.	7%	20%	7%	7%	7%	10%
Aumentar o preço de venda.	5%	9%	7%	2%	7%	6%
Estratégias para aumentar o ciclo de vida dos produtos.	2%	2%	0%	11%	5%	4%
Eliminar algum produto de linha.	2%	5%	2%	5%	9%	5%
Lançamento de novo produto.	2%	11%	0%	7%	7%	5%
Média Geral de Utilização	14%	14%	11%	11%	9%	12%

A Tabela 18 sugere que na média a decisão mais tomada com base nas práticas de GEXC é “reduzir o custo de produtos em relação ao do concorrente”, seguida de “ações voltadas à análise de outras empresas concorrentes, com o objetivo de melhorar a vantagem competitiva” e “redução ou eliminação do custo fixo”.

As práticas de GEXC mais utilizadas para embasar decisões são a GIC e a análise do concorrente por meio do *benchmarking*, que representam uma média de utilização de 14%. Já a prática de GEXC menos utilizada nas decisões é o *mark-up* reverso. No entanto, nota-se que não existe grande diferença no que se refere ao nível de utilização de cada prática para apoiar o processo decisório. Nota-se ainda que, de forma geral, a utilização da GEXC para embasar o processo decisório é relativamente baixa, ou seja, esses resultados sugerem uma baixa adesão às práticas de GEXC pelas empresas.

4.3 ANÁLISE FATORIAL E ANOVA

4.3.1 Redução de Variáveis

Dado o grande número de variáveis, optou-se pela aplicação de uma análise fatorial exploratória sobre cada constructo, rotando-se a matriz pelo método Varimax. Por meio dessa análise, um conjunto de afirmações que obtiveram respostas semelhantes, não necessariamente iguais, é agrupado, formando os fatores. Cada um desses fatores é formado por um grupo de variáveis que estão relacionadas e ordenadas nos quadros no decorrer dessa análise, de acordo com a sua representatividade. A exclusão de algumas variáveis no decorrer dessa análise deve-se ao fato de elas não serem significantes para a formação dos fatores.

Todos os fatores encontrados na matriz de correlação são apresentados e nominados de acordo com as características das variáveis que os compõem, e ainda procurou-se realizar uma confrontação com os resultados identificados no referencial teórico. Utilizou-se o cálculo do RM da escala Likert, para possibilitar a visualização do nível geral de adoção das variáveis que compõem cada fator.

4.3.1.1 Fatoração das Variáveis referente às Práticas de GEXC

Quanto às práticas de GEXC, conforme Tabela 19, foram gerados três fatores, nomeados de práticas de controle da cadeia, negociação na cadeia e acompanhamento da concorrência.

Tabela 19: Fatoração das Variáveis referentes às Práticas de GEXC

Variáveis	Componentes de Matriz Rotacionada		
	Controle da Cadeia	Negociação na Cadeia	Acompanhamento da Concorrência
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	0,84		
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	0,838		
Compartilhamento de informações com clientes, sobre a estrutura de custos.	0,821		
Alianças estratégicas com concorrentes.	0,816		
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	0,804		
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	0,685		
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes		0,86	
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.		0,807	
Controle de estoque e entrega de materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.		0,726	
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.		0,688	
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.		0,626	
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.		0,609	
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.		0,54	
Informações sobre o preço de venda do concorrente.			0,503
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.			0,846
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.			0,832
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.			0,824
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.		Excluída.	
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.		Excluída.	
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.		Excluída.	

Na Tabela 19 é possível verificar todas as variáveis que compõem cada fator, bem como o seu nível de correlação. A seguir, detalha-se a composição de cada um desses fatores.

Fator 1 – Controle da Cadeia

A denominação atribuída ao fator 1 (controle da cadeia) deve-se ao fato de as variáveis indicarem a utilização dessas práticas que envolvem ações, que trazem benefícios no sentido de manter um controle maior da cadeia da qual a empresa faz parte. Verifica-se que as empresas compartilham informações, discutem formas para acessar novos mercados, desenvolvem produtos em parceria com concorrentes, discutem práticas de gestão ambiental e formam alianças estratégicas com seus concorrentes. Essas ações conduzem as empresas a um aumento da competitividade, não só delas próprias, mas da cadeia na qual estão inseridas, ou seja, elas passam a ter maior controle sob a cadeia global. A Tabela 20 detalha a composição desse fator:

Tabela 20: Composição do Fator Controle da Cadeia

Variáveis	RM
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	3,11
Alianças estratégicas com concorrentes.	2,95
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	2,93
Desenvolvimento de produtos em parceria com concorrentes.	2,91
Compartilhamento de informações com clientes, sobre a estrutura de custos.	2,81
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	2,68

Verifica-se nas respostas que constam na Tabela 20, considerando o fator “controle da cadeia”, que a prática mais utilizada é a discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados, com uma média, considerando a escala de likert, de 3,11, indicando que as empresas utilizam essa prática. Todas as demais variáveis que compõem esse fator são utilizadas parcialmente.

Fator 2 – Negociação na Cadeia

A denominação atribuída a esse fator deve-se ao fato de as variáveis apresentarem a necessidade de negociação da empresa com os elos da cadeia. Para que a empresa desenvolva produtos em parceria com clientes, realize controle de estoque e entrega de materiais

diretamente nas linhas de produção, crie novos produtos a partir da troca de informações e realize a aquisição ou negociação de preços para seus fornecedores, é necessário que ela negocie com os demais elos da cadeia de valor. Para desenvolver essas ações, a empresa dependerá da cooperação de outras, por isso existe a necessidade de negociar, principalmente demonstrando que essas empresas também irão se beneficiar por meio da adoção dessas ações de GEXC.

Na Tabela 21, é possível verificar as variáveis que compõem o fator “negociação na cadeia”.

Tabela 21: Composição do Fator Negociação na Cadeia

Variáveis	RM
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	3,26
Estabelecimentos de metas de redução de custos para clientes.	3,19
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	3,1
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	3,06
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	2,91
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	2,88
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	2,81

A Tabela 21, onde é apresentada a média das respostas das variáveis que compõem o fator “negociação na cadeia”, mostra que a mais amplamente utilizada pelas empresas é o controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente, com uma média de 3,26, de acordo com a escala likert. Verifica-se que na análise da média das 7 variáveis que compõem esse fator, 4 são utilizadas, e o restante, apesar de mostrarem utilização parcial, apresentam resultados muito próximos a 3.

Na análise da composição desse fator, percebe-se que as empresas discutem processos e trocam informações sobre material e tecnologia empregados. Além disso, procuram gerenciar e reduzir os custos, adquirindo ou negociando o preço da matéria-prima para os seus fornecedores, o que pode proporcionar ganhos por meio da redução de preços do material utilizado. Adicionalmente, ainda gerenciam os custos decorrentes do armazenamento de materiais, controlando e entregando estoque diretamente nas linhas de produção do cliente, o que pode ocasionar a eliminação de alguns processos, necessidade de menor número de

peças nesse setor, conseqüentemente proporcionando a redução de custos. Notam-se aqui, ações focadas em produtos e processos.

Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência

Esse fator recebeu essa denominação, pois as variáveis agrupadas referem-se a ações direcionadas ao acompanhamento da concorrência, como pode ser verificado na Tabela 22. A formação desse fator reforça o que foi verificado no referencial teórico, no sentido de que o acompanhamento da concorrência pode ser feito por meio da adoção de ações como essas (HOFFJAN, HEINEN 2005; SUBRAMAIAN, ISHAK, 1998).

Tabela 22: Composição do Fator Acompanhamento da Concorrência

Variáveis	RM
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	3,18
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	3
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	2,92
Busca de informações sobre estratégias de <i>marketing</i> do concorrente.	2,91

Na Tabela 22 percebe-se que a prática mais utilizada pelas empresas são as informações sobre o preço de venda do concorrente, com uma média, considerando a escala likert, de 3,18.

4.3.1.2 Fatoração das Variáveis referentes a Informações que a Empresa busca na Análise Externa de Custos

Quanto ao tipo de informações obtidas através da GEXC, representado na Tabela 23, foram gerados 2 fatores: informações para desenvolvimento de produtos e informações táticas.

Tabela 23: Fatoração das Variáveis referentes às Informações Obtidas da GEXC

Componentes de Matriz Rotacionada		
Variáveis	Componentes/fatores	
	Informações p/desenvolvimento de produtos	Informações operacionais
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	0,897	
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	0,876	
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	0,793	
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	0,754	
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto.	0,746	
Nível de desgaste de equipamentos do concorrente.	0,722	
Custo de produtos do cliente.	0,639	
Custo de produtos do concorrente.	0,618	
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes.	0,516	
Nível de desgaste de equipamentos do fornecedor.		0,885
Custo de produtos do fornecedor.		0,876
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.		0,775
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o fornecedor.		0,56
Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor.		Excluída
Tecnologia empregada na produção pelo cliente.		Excluída

A Tabela 23 mostra a composição de cada um desses fatores e o nível de correlação entre as variáveis.

Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos

A atribuição desse nome ao fator 4 deve-se ao fato de as variáveis mostrarem a utilização dessas informações para necessárias para desenvolver produtos. Ou seja, as empresas trocam informações para desenvolver produtos, baseando-se no conhecimento de concorrentes e clientes. Adicionalmente, buscam informações sobre material empregado, nível de desgaste de equipamentos, custos e lucro líquido por produto dos seus concorrentes. Essas ações podem trazer benefícios para as empresas, como a redução de custos e a melhoria da qualidade dos produtos e processos. A Tabela 24 detalha a sua composição.

Tabela 24: Composição do Fator Informações para Desenvolvimento de Produtos

Variáveis	RM
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	3,16
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	3,13
Custo de produtos do concorrente.	3,13
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	3,13
Custo de produtos do cliente.	3,04
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes.	3,04
Nível de desgaste de equipamentos pelo concorrente.	2,96
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto.	2,87
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	2,37

De acordo com a Tabela 24, a informação mais utilizada são os processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto, apresentando uma média de utilização de 3,16, considerando a escala de likert, indicando que as empresas utilizam essa informação.

Fator 5 – Informações Operacionais

O nome atribuído a esse fator deve-se ao fato de ele agrupar variáveis que buscam, junto ao fornecedor, o atendimento às necessidades da empresa. Por meio dessas informações as empresas podem adotar estratégias que visem à melhoria da qualidade do produto e processos, permitindo uma redução de custos. Nota-se que o objetivo é buscar alternativas junto aos fornecedores, para melhorar a competitividade da empresa. A seguir, detalha-se a composição desse fator (Tabela 25).

Tabela 25: Composição do Fator Informações Operacionais

Variáveis	RM
Nível de desgaste de equipamentos do fornecedor.	3,17
Custo de produtos do fornecedor.	3,03
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o fornecedor.	2,97
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.	2,91

Na análise da Tabela 25 constata-se que a variável mais utilizada pelos respondentes é o nível de desgaste de equipamentos do fornecedor, com uma média de 3,17, considerando a escala likert, indicando que as empresas utilizam essa informação.

4.3.1.3 Fatoração das Variáveis referente às Dificuldades de Obtenção de Informações na GEXC

Quanto às dificuldades, foram gerados 3 fatores, representados na Tabela 26: dados de concorrentes, relacionados a análise do concorrente, e dados de clientes e dados de fornecedores, que são relacionados à GIC.

Tabela 26: Fatoração Variáveis Dificuldades de Obtenção de Informações na GEXC

Variáveis	Componentes de Matriz Rotacionada		
	Dados de concorrentes	Dados de clientes	Dados de fornecedores
Acessar o produto do concorrente.	0,901		
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	0,79		
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	0,764		
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	0,748		
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	0,622		
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.		0,894	
Coletar informações sobre os custos dos clientes.		0,866	
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.			0,847
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.			0,818
Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis.		Excluída	
Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.		Excluída	

Com base na Tabela 26, detalha-se a seguir a composição de cada um desses fatores, assim como o RM das dificuldades enfrentadas pelas empresas.

Fator 6 – Dados de concorrentes

Esse fator recebeu essa denominação pelo fato de agrupar variáveis que representam as dificuldades em se implantar práticas de GEXC relacionadas à análise do concorrente, em função da dificuldade em se obter as informações necessárias. A Tabela 27 mostra o detalhamento da composição desse fator.

Tabela 27: Composição do Fator Dados de Concorrentes

Variáveis	RM
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	3,59
Acessar o produto do concorrente.	3,45
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	3,23
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	3,14
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	2,91

A variável que representa maior grau de dificuldade para as empresas é “coletar informações diversas sobre os concorrentes”, apresentando uma média de 3,95, considerando a escala likert. Todas as variáveis que compõem esse fator representam pouca dificuldade para as empresas. Esse resultado pode estar vinculado ao fato de em geral as empresas não utilizarem intensamente as práticas de GEXC.

Fator 7 – Dados de Clientes

A designação “dados de clientes” ocorre pelo fato de envolver ações direcionadas à coleta de informações sobre clientes. Por meio da análise da Tabela 28, é possível verificar o detalhamento da composição desse fator.

Tabela 28: Composição do Fator Dados de Clientes

Variáveis	RM
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.	3,75
Coletar informações sobre os custos dos clientes.	3,61

A Tabela 28 mostra que esse fator envolve práticas relacionadas à GIC e que as duas variáveis que o compõem representam pouca dificuldade para as empresas.

Fator 8 – Dados de fornecedores

Esse fator é denominado assim, pois envolve questões relacionadas à coleta de informações sobre os fornecedores. A Tabela 29 apresenta maior detalhamento da composição desse fator:

Tabela 29: Composição do Fator Dados de Fornecedores

Variáveis	RM
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.	3,78
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.	3,71

Na Tabela 29 percebe-se que a variável que representa o maior grau de dificuldade para as empresas é a coleta de informações sobre os custos dos fornecedores. Esses resultados sugerem a existência de alguns fatores de limitação na aplicabilidade da GIC, uma vez que a troca de informações faz-se extremamente necessária para que a GIC seja efetiva.

4.3.1.4 Fatoração das Variáveis referente aos Impactos pela Adoção de Práticas de GEXC

Quanto ao impacto produzido na organização pela GEXC (Tabela 30), foram criados dois fatores nomeados de “impacto gerencial” e “impacto operacional”.

Tabela 30: Impactos da GEXC

Componentes de Matriz Rotacionada		
Variáveis	Componentes/fatores	
	Impacto gerencial	Impacto em custos
Maior agilidade nos processos.	0,826	
Melhorias no processo de tomada de decisões.	0,815	
Melhoria de processos internos.	0,804	
Redução de custos de materiais utilizados.	0,792	
Geração de valor ao produto.	0,765	
Melhoria da qualidade do produto.	0,718	
Acesso a novas tecnologias.	0,682	
Redução de custos de processos internos.	0,658	
Facilidade de análise de desempenho da empresa, possibilitando a comparação com outras do mesmo segmento.	0,526	
Redução de custos de armazenagem.		0,893
Redução de custos de logística.		0,852
Redução de custos de desenvolvimento de produtos.		0,776
Conquista de novos mercados.		0,645

Com base na Tabela 30, detalha-se a seguir a composição de cada um desses fatores:

Fator 9 – Impacto gerencial

Verifica-se que as variáveis que compõem esse fator são mais voltadas a questões estratégicas, como, por exemplo, a melhoria no processo de tomada de decisões e a geração de valor ao produto. Esses impactos podem permitir à empresa uma melhoria do desempenho gerencial, por isso esse fator foi denominado “impacto gerencial”. A Tabela 31 mostra o detalhamento da composição desse fator.

Tabela 31: Composição do Fator Impacto Gerencial

Variáveis	RM
Melhorias no processo de tomada de decisões.	4,03
Melhoria da qualidade do produto.	4
Geração de valor ao produto.	4
Melhoria de processos internos.	3,97
Maior agilidade nos processos.	3,97
Facilidade de análise de desempenho da empresa, possibilitando a comparação com outras do mesmo segmento.	3,97
Acesso a novas tecnologias.	3,94
Redução de custos de processos internos.	3,91
Redução de custos de materiais utilizados.	3,82

A variável por meio da qual os respondentes afirmaram mais receber benefícios, conforme a Tabela 31, é “melhorias no processo de tomada de decisões”, com uma média de 4,03, considerando a escala de likert. Verifica-se que as demais variáveis impactam diretamente no processo decisório, visto que todas elas auxiliam na melhoria desse processo.

Fator 10 – Impacto em custos

O fator “impacto em custos” recebeu essa denominação pelo fato de proporcionar benefícios vinculados à redução de custos. Percebe-se que, das quatro variáveis que compõem esse fator, apenas uma não é vinculada a redução de custos. A Tabela 32 mostra o detalhamento da composição desse fator:

Tabela 32: Composição do Fator Impacto em Custos

Variáveis	RM
Redução de custos de desenvolvimento de produtos.	4,00
Conquista de novos mercados.	3,91
Redução de custos de armazenagem.	3,88
Redução de custos de logística.	3,86

De acordo com a Tabela 32, pode-se verificar que a utilização das práticas de GEXC tem maior impacto na redução de custos de desenvolvimento de produtos, com média 4,00, indicando que as empresas percebem esse impacto em nível intermediário.

4.2.1.5 Fatoração das Variáveis referente a Fontes de Informação de GEXC

Quanto às fontes de dados da GEXC, conforme Tabela 33, foram criados 3 fatores, sendo eles “fontes espontâneas”, “fontes indiretas” e “fontes informais”.

Tabela 33: Fontes de informação de GEXC

Variáveis	Componentes de Matriz Rotacionada		
	Fontes espontâneas	Fontes indiretas	Fontes informais
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	0,912		
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	0,813		
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	0,667		
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	0,642		
Clientes que a empresa possui em comum com o concorrente.		0,848	
Fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente.		0,823	
Demonstrações contábeis publicadas pelos concorrentes.		0,708	
Consultores.			0,862
Associações comerciais.			0,768
Ex-empregados das empresas concorrentes.			0,73
Propaganda e publicidade dos concorrentes.		Excluída	
Análise física de produtos do concorrente.		Excluída	

Com base na Tabela 33, detalha-se a seguir a composição de cada um desses fatores.

Fator 11 – Fontes Espontâneas

O fator “fontes espontâneas” foi assim chamado por incluir informações que as empresas obtêm por meio das suas relações com outras empresas, de forma espontânea, por meio de reuniões realizadas com clientes e fornecedores. Verifica-se na Tabela 34, o detalhamento da composição desse fator:

Tabela 34: Composição do Fator Fontes Espontâneas

Variáveis	RM
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	3,09
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	3,06
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	2,94
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	2,74

Na Tabela 34, percebe-se que a fonte de busca de informações mais utilizada pelos respondentes, é “reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto”, com uma média de 3,09 considerando a escala de likert.

Fator 12 – Fontes Indiretas

Esse fator recebeu esse nome, pois por meio dessas fontes, as empresas podem obter informações de forma indireta, por meio da análise de demonstrações contábeis publicadas, ou junto a fornecedores e clientes que a empresa tem em comum com o concorrente. Por exemplo, se a empresa estiver realizando engenharia reversa, ela poderá confirmar o tipo ou marca de determinado material utilizado na fabricação de um produto. Assim, fica mais fácil para ela estimar o custo do produto do concorrente. A Tabela 35 mostra o detalhamento da composição desse fator.

Tabela 35: Composição do Fator Fontes Indiretas

Variáveis	RM
Fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente.	3,06
Demonstrações contábeis publicadas pelos concorrentes.	3,00
Cientes que a empresa possui em comum com o concorrente.	2,85

Na Tabela 35 verifica-se que a variável mais utilizada pelos respondentes são os fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente, com uma média de 3,06.

Fator 13 – Fontes Informais

Atribuiu-se esse nome ao fator 13 pelo fato de as informações serem coletadas informalmente. Por exemplo, uma empresa, ao procurar um consultor, não vai solicitar informações diretamente a respeito do seu concorrente, mas sim, vai fazer isso informalmente, pois ele conhece as melhores práticas do mercado, em função de atender outras empresas do mesmo segmento. Os ex-empregados de empresas concorrentes podem ser úteis no que se refere à busca de informações, por conhecer os processos adotados pela concorrência. Quanto às associações comerciais, elas têm informações úteis sobre o segmento, como por exemplo, dados estatísticos. Por meio da análise da Tabela 36 verifica-se o detalhamento da composição desse fator:

Tabela 36: Composição do Fator Fontes Informais

Variáveis	RM
Consultores.	3,00
Associações comerciais.	2,94
Ex-empregados das empresas concorrentes.	2,86

A Tabela 36 mostra que a variável mais utilizada pelos respondentes são os consultores, com uma média de 3,00, considerando a escala likert.

Na análise fatorial, foi possível principalmente confirmar a maioria das informações obtidas por meio da análise descritiva. Essa confirmação deve-se ao fato de poucas variáveis terem sido excluídas na análise fatorial. O Quadro 10 mostra todas as variáveis que foram excluídas em cada constructo.

Constructos	Variáveis excluídas
Práticas de GEXC	-Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores. - Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores. -Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.
Informações que a empresa busca na análise externa de custos	-Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor. -Tecnologia empregada na produção pelo cliente.
Dificuldades de obtenção de informações na GEXC	-Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis. -Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.
Impactos pela adoção de práticas de GEXC	-Nenhuma variável foi excluída.
Fontes de informações de GEXC	-Análise física de produtos do concorrente. -Propaganda e publicidade dos concorrentes.

Quadro 10: Variáveis Excluídas em cada Constructo

No Quadro 10 verifica-se que de um grupo de 72 variáveis, apenas 9 foram excluídas. Esse resultado mostra que o instrumento de coleta de dados abrangia questionamentos relevantes, considerando-se a prática adotada pelas empresas.

4.3.2 ANOVA

Na análise de variância (ANOVA) levou-se em consideração os fatores obtidos por meio da análise fatorial, os quais foram relacionados com as variáveis faturamento, participação de mercado, nível de concorrência, tempo de existência e propriedade de capital. Todos os resultados obtidos pela ANOVA encontram-se no Anexo B.

Para verificar a análise das médias relacionadas com os fatores, buscou-se conhecer a média e o desvio padrão das respostas dos respectivos fatores (Tabela 37).

Ao analisar os dados da Tabela 37 verifica-se as médias de respostas dos fatores 1, 2, 3, 4, 5, 11, 12 e 13. Esses fatores visam mostrar o grau de utilização das variáveis que os compõem. Sendo assim, foi possível constatar que existe uma utilização parcial, porém, como a média da maior parte dos fatores ficou próxima a 3, indica que o resultado ficou próximo a utilização das práticas de GEXC.

Tabela 37: Média e Desvio Padrão dos Fatores

Fatores	Média	Desvio Padrão
Fator 1 – Controle da Cadeia	2,28	1,05
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,64	0,90
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,76	0,87
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	2,60	1,08
Fator 5 – Informações Operacionais	2,80	1,08
Fator 6 – Dados de concorrentes	3,09	1,07
Fator 7 – Dados de Clientes	2,95	1,28
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,53	0,98
Fator 9 – Impacto gerencial	4,01	0,97
Fator 10 – Impacto em custos	3,73	1,11
Fator 11 – Fontes Espontâneas	2,85	0,97
Fator 12 – Fontes Indiretas	2,91	1,08
Fator 13 – Fontes Informais	2,80	1,05

Já os fatores 6, 7 e 8 visam evidenciar as dificuldades na implementação dessas práticas, e de forma geral indicam que existem poucas dificuldades neste processo. Mas é

importante ressaltar que essa percepção de pouca dificuldade pode estar relacionada ao fato de as empresas da amostra utilizarem as práticas de uma forma parcial, tais dados podem ser confirmados na Tabela 15.

Com relação aos fatores 9 e 10, que visam evidenciar os impactos percebidos pelas empresas na adoção das práticas de GEXC, constatou-se que são percebidos impactos, mas não de uma maneira expressiva. Nessa situação também é importante considerar o que foi abordado no parágrafo anterior, sobre a pouca utilização das práticas, ou seja, se as empresas não utilizam muito as práticas, esses impactos não serão notados de forma intensa.

No intuito de verificar a relação das médias das respostas dos fatores com diferentes variáveis, procedeu-se a realização do ANOVA, com os seguintes cruzamentos: faturamento, participação de mercado, nível de concorrência, tempo de atuação e propriedade de capital. As Tabelas 38 a 42 apresentam esses resultados.

Tabela 38: Médias dos Fatores com Relação ao Faturamento

Fatores	Faturamento		Total
	Até R\$ 1 bilhão	Mais de R\$ 1 bilhão	
Fator 1 – Controle da Cadeia	2,80	2,05	2,28
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,75	2,59	2,64
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,92	2,68	2,76
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	2,99	2,44	2,60
Fator 5 – Informações Operacionais	2,98	2,72	2,80
Fator 6 – Dados de concorrentes	3,06	3,11	3,09
Fator 7 – Dados de Clientes	3,15	2,87	2,95
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,50	3,55	3,53
Fator 9 – Impacto gerencial	3,28	4,32	4,01
Fator 10 – Impacto em custos	3,10	4,01	3,73
Fator 11 – Fontes Espontâneas	3,02	2,78	2,85
Fator 12 – Fontes Indiretas	3,10	2,82	2,91
Fator 13 – Fontes Informais	3,31	2,58	2,80

A média dos fatores de 1 a 5 quando relacionados com a faixa de faturamento das empresas que compõem a amostra, indicam que empresas com menor faturamento tendem a utilizar mais as práticas de GEXC do que empresas com faturamento superior a R\$ 1 Bilhão. No teste F do ANOVA, verificou-se que apenas o fator 1 apresenta significância estatística, quando relacionado com o faturamento. Já os fatores 6, 7 e 8 que visam verificar a dificuldade de implantação das práticas, não apresentaram tal significância.

Quando analisados os fatores 9 e 10 que mostram os impactos percebidos na implantação das práticas de GEXC, verifica-se que ambos apresentam significância estatística quando relacionados com o faturamento das empresas que compõem a amostra. Sendo assim, pode-se constatar que empresas com faturamento superior a R\$ 1 bilhão percebem mais os impactos do que empresas com o faturamento inferior a esse montante.

Dos fatores 11, 12 e 13, que visam verificar a utilização de fontes de obtenção de informações para a GEXC, apenas o fator 13 apresentou significância estatística quando relacionado ao faturamento das empresas. Esse resultado mostra que empresas com faturamento inferior a R\$ 1 bilhão utilizam mais as fontes informais (consutorias, associações comerciais e ex-empregados de empresas concorrentes) do que as empresas que possuem um faturamento superior. Com isso, pode-se inferir que esse fato ocorre em função de que essas fontes de informação na maior parte das vezes são menos onerosas do que as demais, e que podem ser consideradas como fontes seguras, visto que os consultores normalmente conhecem bem a realidade do mercado, os ex-empregados sabem como o concorrente trabalha internamente e as associações possuem dados que são fornecidos por empresas do segmento.

Tabela 39: Médias dos Fatores com Relação a Participação de Mercado

Fatores	Participação de Mercado		
	Até 20%	Mais de 20%	Total
Fator 1 – Controle da Cadeia	2,11	2,44	2,28
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,49	2,77	2,64
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,62	2,89	2,76
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	2,53	2,68	2,60
Fator 5 – Informações Operacionais	2,60	2,99	2,80
Fator 6 – Dados de concorrentes	2,93	3,25	3,09
Fator 7 – Dados de Clientes	2,93	2,98	2,95
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,33	3,73	3,53
Fator 9 – Impacto gerencial	3,79	4,21	4,01
Fator 10 – Impacto em custos	3,56	3,90	3,73
Fator 11 – Fontes Espontâneas	2,80	2,90	2,85
Fator 12 – Fontes Indiretas	2,75	3,06	2,91
Fator 13 – Fontes Informais	2,79	2,80	2,80

A Tabela 39 apresenta os resultados das médias dos fatores levando em consideração a participação de mercado das empresas que compõem a amostra. Os resultados desta análise não se mostraram significantes estatisticamente, ou seja, empresas que possuem maior participação no mercado, trabalham de forma semelhante quando se trata de práticas de GEXC.

Tabela 40: Médias dos Fatores com Relação ao Nível de Concorrência

Fatores	Nível de Concorrência		
	Baixo/ Moderado	Alto	Total
Fator 1 – Controle da Cadeia	1,77	2,52	2,28
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,27	2,81	2,64
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,23	3,01	2,76
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	1,96	2,92	2,60
Fator 5 – Informações Operacionais	2,52	2,93	2,80
Fator 6 – Dados de concorrentes	2,93	3,17	3,09
Fator 7 – Dados de Clientes	2,39	3,22	2,95
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,96	3,33	3,53
Fator 9 – Impacto gerencial	4,24	3,90	4,01
Fator 10 – Impacto em custos	3,52	3,84	3,73
Fator 11 – Fontes Espontâneas	2,82	2,86	2,85
Fator 12 – Fontes Indiretas	2,36	3,17	2,91
Fator 13 – Fontes Informais	2,26	3,06	2,80

A análise da relação dos fatores com o nível de concorrência, está apresentada na Tabela 40. É possível constatar que empresas que possuem maior nível de concorrência utilizam mais as práticas de GEXC, do que as que possuem um menor nível. Por meio do teste F verificou-se que há significância estatística entre os Fatores 1, 3, 4, 5 e o nível de concorrência (Apêndice B).

Com relação aos fatores 6, 7 e 8, apenas o fator 6 não apresentou significância estatística, já os fatores 7 e 8 apresentaram-se de forma oposta, ou seja, o fator 7 quando relacionado com o nível de concorrência mostra que empresas com maior nível de concorrência possuem maior dificuldade na obtenção de informações dos clientes do que empresas com um nível de concorrência menos elevado. Porém ao analisar o fator 8, verificou-se uma situação inversa, onde as empresas que possuem um menor nível de concorrência apresentam maior dificuldade na obtenção de informações sobre os fornecedores do que as empresas sob maior nível de concorrência.

Os fatores 9, 10 e 11 não apresentaram significância estatística, sendo que ao analisar os fatores 9 e 10, pode-se constatar que o nível de concorrência não influencia nos impactos da adoção das empresas. Em relação ao fator 11, pode-se concluir que o nível de concorrência não influencia no tipo de fonte de informação adotada pela empresa.

Já os fatores 12 e 13 apresentaram significância estatística. Esses fatores estão relacionados com as fontes de informações que são utilizadas pelas empresas, e, com isso, pode-se constatar que empresas com maior nível de concorrência utilizam mais as

informações de fontes indiretas e fontes informais do que as empresas com menor nível de concorrência.

Tabela 41: Médias dos Fatores com Relação ao Tempo de Existência

Fatores	Tempo de Existência		Total
	Até 50 anos	Mais de 50 anos	
Fator 1 – Controle da Cadeia	2,32	2,22	2,28
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,49	2,82	2,64
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,61	2,93	2,76
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	2,39	2,87	2,60
Fator 5 – Informações Operacionais	2,77	2,83	2,80
Fator 6 – Dados de concorrentes	2,98	3,23	3,09
Fator 7 – Dados de Clientes	2,54	3,47	2,95
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,38	3,74	3,53
Fator 9 – Impacto gerencial	3,75	4,33	4,01
Fator 10 – Impacto em custos	3,39	4,17	3,73
Fator 11 – Fontes Espontâneas	2,78	2,93	2,85
Fator 12 – Fontes Indiretas	2,88	2,95	2,91
Fator 13 – Fontes Informais	2,74	2,88	2,80

Ao analisar os fatores em relação ao tempo de existência das empresas (Tabela 41), verificou-se, quanto à utilização das práticas de GEXC, que o tempo de existência não influencia de forma significativa. Na análise descritiva onde foi analisado o nível de adoção dessas práticas em empresas com zero a vinte anos, de vinte e um a quarenta anos, e acima de quarenta e um, verificou-se que existe diferença no nível de adoção dessas práticas nas empresas até completarem 41 anos (Tabela 6). Já sobre as dificuldades de implantação das práticas de GEXC (fatores 6, 7 e 8) apenas o fator 7 apresentou significância estatística. Esse resultado evidencia que empresas com maior tempo de atuação possuem maior dificuldade na implementação das práticas do que as empresas com menor tempo.

Os fatores 9 e 10, que englobam variáveis que tratam dos impactos da adoção das práticas de GEXC, apresentaram significância estatística, revelando que empresas com mais tempo de atuação no mercado percebem maior impacto na adoção do que as empresas mais novas. Esses resultados ratificam os dados apresentados na Tabela 6.

Já os fatores 11, 12 e 13, que tratam das fontes de informações que as empresas utilizam para realizar a GEXC, não apresentaram significância estatística, o que evidencia que os tipos de informações utilizadas pelas empresas não varia em função do tempo de existência das empresas que compõem a amostra.

Tabela 42: Médias dos Fatores com Relação a Propriedade de Capital

Fatores	Propriedade de Capital		
	Capital Aberto	Capital Fechado	Total
Fator 1 – Controle da Cadeia	1,92	2,59	2,28
Fator 2 – Negociação na Cadeia	2,64	2,63	2,64
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência	2,60	2,89	2,76
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos	2,51	2,69	2,60
Fator 5 – Informações Operacionais	2,46	3,09	2,80
Fator 6 – Dados de concorrentes	2,91	3,25	3,09
Fator 7 – Dados de Clientes	2,93	2,98	2,95
Fator 8 – Dados de fornecedores	3,45	3,61	3,53
Fator 9 – Impacto gerencial	4,13	3,90	4,01
Fator 10 – Impacto em custos	3,71	3,75	3,73
Fator 11 – Fontes Espontâneas	2,76	2,92	2,85
Fator 12 – Fontes Indiretas	2,35	3,39	2,91
Fator 13 – Fontes Informais	2,52	3,04	2,80

A Tabela 42 apresenta a relação dos fatores com a propriedade de capital. Por meio dessas informações verificou-se que apenas os fatores 1 e 12 apresentam relevância estatística, ou seja, com relação ao fator 1 revela a utilização de informações sobre o controle da cadeia. Já o fator 12, que trata das utilização de fontes indiretas utilizadas pelas empresas para realizar a GEXC, constatou-se que em ambos os casos as empresas de capital fechado utilizam mais essas informações do que as empresas de capital aberto.

Para os demais fatores verificou-se que a propriedade de capital não influencia na estrutura, bem como na utilização das práticas de GEXC.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

Neste estudo buscou-se investigar as práticas de gestão externa de custos mais utilizadas por empresas brasileiras. Para atingir o objetivo proposto, utilizou-se um instrumento de coleta de dados no qual foram apresentadas questões relacionadas ao perfil do respondente e da empresa. Usou-se também questões focadas na identificação das práticas de GEXC utilizadas, bem como o tipo de informações que as empresas obtêm pela sua adoção, os benefícios e dificuldades percebidas por elas. Adicionalmente, foram apresentadas questões com o objetivo identificar as fontes de busca dessas informações e a periodicidade com que as empresas têm buscado informações para realizar a GEXC. Por fim, o questionário apresentou questões visando identificar os tipos de decisões tomadas com base nas práticas de GEXC (gestão interorganizacional de custos, *benchmarking*, contabilidade reversa, engenharia reversa e *mark-up* reverso).

Como resposta ao problema de pesquisa, identificou-se, com relação à adoção de práticas de GEXC, no que se refere à análise do concorrente, que as ações mais amplamente utilizadas pelas empresas são: a) informações sobre o preço de venda; b) discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados; c) avaliação de concorrentes através da engenharia reversa. No que se refere à GIC, as técnicas mais amplamente utilizadas são: a) controle de estoque e entrega de materiais diretamente nas linhas de produção do cliente; b) estabelecimento de metas de redução de custos para clientes; c) desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.

Como resposta aos pressupostos desse estudo, identificou-se o seguinte:

Hipótese 1- As empresas brasileiras não adotam as práticas de gestão externa de custos com a mesma abrangência e profundidade com que estas são tratadas na literatura: A análise dos resultados sugere as práticas de gestão externa de custos não são adotadas com a mesma abrangência e profundidade com que estas são tratadas na literatura que, por sua vez, descreve a sua relevância como parte da estratégia das empresas.

Hipótese 2 - Empresas de maior porte adotam as práticas de gestão externa de custos com maior abrangência e profundidade do que empresas menores: Verificou-se

que nas empresas da amostra não existem diferenças significativas quanto ao nível de adoção de práticas de GEXC no que se refere à faixa de faturamento das empresas, contrariando os resultados obtidos no estudo que Guilding (1999) realizou com empresas da Austrália, onde ele concluiu que o porte das empresas tem relação com a intensidade com que elas adotam práticas de análise dos concorrentes.

Hipótese 3 - As empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor não compartilham informações sobre processos internos e custos com a abrangência necessária para que todas se beneficiem pelo uso da GEXC: Identificou-se que as empresas não utilizam amplamente o compartilhamento de informações, o que revela limitação no que se refere à aplicabilidade do *Open-Book Accounting*.

Como resposta aos objetivos específicos dessa pesquisa identificou-se o seguinte:

Objetivo 1 - Investigar as práticas de gestão externa de custos destacadas na literatura: Identificou-se que as práticas de GEXC destacadas na literatura são a adoção de alianças estratégicas, a GIC e a análise do custo dos concorrentes.

Objetivo 2 - Investigar os benefícios de sua adoção a partir da perspectiva do processo de tomada de decisões: Quanto aos benefícios percebidos pelas empresas, os resultados desse estudo apontam que em primeiro lugar as empresas mencionam a melhoria no processo de tomada de decisões, seguido da geração de valor ao produto e melhoria da qualidade do produto. Nota-se que as empresas demonstram maior preocupação com o seu processo decisório e com a qualidade do seu produto.

Objetivo 3 - Investigar os fatores que influenciam no grau de adoção, ou não dessas práticas pelas empresas: Os resultados sugerem que o fator que pode estar influenciando no grau de adoção das práticas de GEXC pelas empresas pode ser a falta de conhecimento quanto a essas práticas.

Objetivo 4 - Investigar as principais dificuldades para implementação das práticas de gestão externa de custos, bem como as possíveis causas da eventual não adoção e/ou utilização e posterior abandono, e se as empresas que as abandonaram planejam no futuro adotar novamente essas práticas: No que se refere às dificuldades para a adoção de práticas de GEXC, as empresas mencionaram que a maior delas é coletar informações variadas sobre os concorrentes, seguido de infringir questões éticas, coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores, e coletar informações sobre os custos dos fornecedores.

A dificuldade no sentido de se obter informações sobre os custos dos fornecedores, detectada nesse estudo, ampara-se também nos resultados do estudo de Kulmala e Kajuter (2005), os quais mencionam que os fornecedores não abrem informações sobre seus custos, em função de que isso pode ocasionar forte pressão para redução de preços. Adicionalmente, identificou-se limitações no que se refere à qualidade das informações contábeis.

Objetivo 5 - Investigar o conhecimento ou não dessas práticas pelos profissionais entrevistados: Verificou-se que poucos profissionais possuem experiência com GEXC. No caso da amostra pesquisada, apenas 25% deles afirmou ter experiência nessa área, ou seja, esses resultados sugerem que a GEXC em empresas brasileiras ainda está dando os primeiros passos.

Constatou-se, ainda, que as empresas mais antigas adotam práticas de GEXC com maior abrangência, e possuem um sistema de GEXC mais desenvolvido do que empresas mais jovens. Adicionalmente, constatou-se que as empresas comerciais e prestadoras de serviços adotam práticas de GEXC com menor abrangência do que as indústrias.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Esse estudo verificou que as empresas adotam práticas de GIC nas relações com seus clientes em uma intensidade relativamente inferior a que adotam com seus fornecedores. Diante dessa constatação, recomenda-se que sejam realizadas pesquisas que objetivem identificar a percepção de todos os elos da cadeia de valor quanto aos benefícios que podem ser obtidos por meio da GIC. Esse estudo poderá, inclusive, auxiliar na compreensão dos motivos que conduzem as empresas a uma baixa adesão às práticas de GEXC.

Sugere-se também, que seja realizado um estudo com profissionais que já tenham experiência em práticas de GEXC, com o objetivo de identificar os motivos que podem levar empresas a não adotarem tais práticas.

Outra recomendação é realizar um estudo que objetive mensurar os benefícios econômicos que podem ser alcançados pelas empresas, em função da adoção da GIC, pois esses resultados podem auxiliar as empresas a criar metodologias para a partilha dos resultados de forma justa, de acordo com a participação de cada empresa nas ações realizadas.

REFERÊNCIAS

- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- BACIC, Miguel Juan. Escopo da gestão estratégica de custos em face das noções de competitividade e de estratégia empresarial. I Congresso Brasileiro de Custos, **Anais**. São Leopoldo, 1994.
- BALESTRIN, Alsones . Inteligência competitiva nas organizações. In: II Workshop brasileiro de inteligência competitiva e gestão de conhecimento. II Workshop brasileiro de inteligência competitiva e gestão de conhecimento, **Anais**. Florianópolis, 2001.
- BONASSOLI, José Alberto. O fator K e a determinação de preços. **IOB Temática Contábil**. São Paulo, Boletim 20, p. 170-174, 1993.
- CABRAL, Augusto Cezar de Aquino. **Novos arranjos cooperativos: Alianças estratégicas de tecnologia no mercado global**. In: RODRIGUES, Suzana Braga. **Competitividade, alianças estratégicas e gerência interorganizacional**. São Paulo. Atlas, p. 123-149, 1999.
- CAMP, Robert C. *Benchmarking: O caminho da qualidade total*. São Paulo. Pioneira, 1998.
- CHEN, Ming-Jer. *Competitor analysis and interfirm rivalry: Toward a theoretical integration*. *Academy of Management Review*; v 21, p. 100-134, 1996.
- CHIAMULERA, Clécio Luiz. Cooperar para competir. **FAE Business**, Curitiba, n 2, p. 14-16, junho, 2002.
- CONSOLI, Matheus Alberto. **Proposta de um sistema de análise da captura de valor nos canais de distribuição com base nos fluxos de marketing**. Dissertação (Mestrado em Administração) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2005.
- COOPER, Robin. *Costing techniques to support corporate strategy: evidence from Japan*. *Management Accounting Research* , v. 7 , p. 219 – 246, 1996.
- COSTA, Helder Gomes; AZEVEDO, Marilena Coelho. Métodos para avaliação da postura estratégica. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 8, n. 2, p. 1-18, abril/junho 2001.
- CULLEN, Alan; COAD, John. *Inter-organisational cost management: towards an evolutionary perspective*. *Management Accounting Research*, v 17, p. 342-369, 2006.
- DIMINGO, Edward. *The fine art of positioning*. *The Journal of Business Strategy*, v. 9, n. 2, p. 34-38, 1988.
- DUBOIS, Anna. *Strategic cost management across boundaries of firms*. *Industrial Marketing Management*, v. 32, p. 365– 374, 2003.

FERREIRA, Ademir Antonio; DIVINO, Carlos Alberto Guimarães; CORREA, Silvana Aparecida Martins. Formação de redes e alianças estratégicas. 5º Congresso IFBAE – Instituto Franco-Brasileiro de Administração de Empresas, **Anais**. Grenoble/FR, 2009.

FREITAS, Hilton Gordilho Teixeira. **Novos cenários da aviação brasileira: a gestão da empresa TAM, privilegiando a liderança, a qualidade de serviços, o marketing e a cultura organizacional**. Dissertação (Mestrado em Administração) da Universidade Federal da Bahia, Salvador, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

GOMES, E.; Braga, F. **Inteligência competitiva: como transformar informação em um negócio lucrativo**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

GOMES, Josir Simeone. Tópicos contemporâneos em contabilidade – chamada para pesquisas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n° 91, jan/fev. p. 79, 1995.

GORDON, Ian H. **De olho na concorrência – como vencer a batalha por mercado e clientes**. São Paulo: Futura, 2004.

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

HAIR JR, Joseph F.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, Willian C. **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAMEL, Gary; DOZ, Yves L. *Alliance advantage: the art of creating value through partnering*. Boston: Harvard Business School Press. 1998.

HITT, M.. **Administração estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

HOFFJAN, Andreas; HEINEN, Christoph. *The strategic relevance of competitor cost assessment – an empirical study of competitor accounting*. **Journal of Applied Management Accounting Research**, v 3, n 1, p.17-33, january, 2005.

HUSSEY, Roger; COLLIS, Jill. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

IUDICIBUS, Sérgio. A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade: uma análise sucinta. **II Congresso Brasileiro de Custos, Anais**, São Paulo, 1995.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividades e tempo – (Time-driven activity based costing – TDABC)**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, H. Thomas. **A relevância da contabilidade de custos**. 2 ed., Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**: a edição do milênio. São Paulo: Prentice Hall do Brasil, 2000.

KULMALA, Harri. *Open-Book accounting in networks*. p. 157-177, 2002. Disponível em: http://lta.hse.fi/2002/2/lta_2002_02_a2.pdf. Acesso em: 19/05/2009.

KULMALA, Harri I.; KAJUTER, P. *Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures*. **Management Accounting Research**. v 16, n 2, p. 179-204, jan./mar., 2005.

LAGEMANN, Letícia. **Fatores que influenciam a performance de redes de pequenas e médias empresas**. Porto Alegre, 2004. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

LEITCH, Robert; LEE, Lorraine; KETTINGER, Willian; FAYARD, Dutch. *The effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on interorganizational cost management: A pilot study*. Nov., 2006. Disponível em: http://aaahq.org/mas/MASPAPERS2007/supply_chains/Fayard%20Kettinger%20Lee%20and%20Leitch.pdf, Acesso em: 19/05/2009.

MACHADO, Márcio Andre Veras; MACHADO, Márcia Reis; CALLADO, Antonio André Cunha; CALLADO Aldo Leonardo Cunha. Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindustriais paraibanas. 5º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, **Anais**, São Paulo, 2005.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing**: Uma orientação aplicada. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

_____; ROCHA, Ismael; LAUDISIO, Maria Cecília; ALTHEMAN, Édman; BORGES, Fábio Mariano. **Introdução à pesquisa de marketing**. 3 ed. São Paulo: Pearson, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____; _____. **Técnicas de pesquisa**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTENDAL, Fani Lúcia. **A existência de inteligência competitiva na tomada de decisão estratégica, nas grandes empresas têxteis, do segmento cama, mesa e banho de Santa Catarina**. Dissertação (Mestrado em Administração) da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau/SC, 2004.

MCNAIR, C.J. *Beyond the boundaries: future trends in cost management*. **Journal Cost Management**, v 21, n 1, p. 10-21, jan./feb., 2007.

MENDES, Ivantidio Guimarães. Controladoria estratégica: Sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações. **FAE Business**, Curitiba, n 4, p. 51-54, dezembro, 2002.

MIOTTO, Genossi Rauch. **Análise da gestão estratégica de custos no setor de aviação comercial brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo/RS, 2007.

MOORE d. S.; McCABE G. P.; DUCKWORTH W.M.; SCLOVE S.L.; **A Prática da estatística**: Como usar dados para tomar decisões. Rio de Janeiro, LCT, 2006

MOURITSEN, J.; HANSEN, A.; HANSEN, C. O.. *Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting*. **Management Accounting Research**, n. 12, p. 221–244, 2001.

NILSSON, Ulf; AGNDAL, Henrik. *Interorganizational cost management in the exchange process*. **Management Accounting Research**, v 20, p. 85-101, 2009.

OLIVEIRA, Adriana Sousa; GOMES, José Emmanuel Nogueira; GARCIA, Editinete André da Rocha. Análise dos custos dos concorrentes. 1º Seminário da USP de Contabilidade, **Anais**. São Paulo, outubro de 2001.

PACAGNAN, Mario Nei. Alianças estratégicas e redes colaborativas como alternativa competitiva para o pequeno varejista: um estudo comparado. **Revista de Gestão USP – REGE**. São Paulo, v 13, p. 19-30, 2006.

PAUL, Nilmar. **O desempenho da governança através da medida da expectativa dos serviços num sistema de redes de empresas**. Dissertação (Mestrado em Administração) da Universidade Regional de Blumenau, Santa Catarina, 2007.

PEAVEY, Dennis. *It's time for a chance*. **Management Accounting**, p.31-35, feb 1990.

PEREIRA, B. A. D. **Estruturação de relacionamentos horizontais em rede**. Porto Alegre, 2005. Tese (Doutorado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Vantagem competitiva**: Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REA, Louis M.; PARKER, Richard A..**Metodologia de pesquisa**: do planejamento à execução. São Paulo: Thomson Learning, 2000.

REGINATO, Carlos Eduardo Roehle. **A relevância da inteligência competitiva como recurso para a análise de informação da indústria moveleira da Região de Bento Gonçalves – RS**. Dissertação (Mestrado em Administração) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, 1998.

REUER, Jeffrey J.; RAGOZZINO, Roberto; ARIÑO, Africa. *alliance dynamics for entrepreneurial firms*. **Journal of Management Studies**, v. 45, n. 1, p. 147-168, jan. 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICO, Javier Gonzalez-Ubeda. **Contabilidad de gestion**. Tese (*Doctorado em Contabilidad*) da Facultad de CC. EE y Empresariales da Universidad de Deusto, San Sevastián, 1994.

ROCHA, Henrique Martins; OLIVEIRA, Ualison Rebula; MARINS, Fernando Augusto Silva. Estratégia de cooperação *versus* competências essenciais e prioridades competitivas em gestão de operações: análise do consórcio modular da Volkswagen Caminhões e Ônibus do Brasil. XXVI Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP, **Anais**, Fortaleza, 2006.

ROCHA, Welington; REZENDE, Amaury José; AGUIAR, Andson Braga. Uma análise da complementaridade entre gestão interorganizacional de custos e *open-book accounting*. . **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, São Leopoldo, v 5, n 1, p. 66-76, jan./Abr., 2008.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de um sistema de informação de gestão estratégica**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1999.

ROCHA, Welington; BOSCOV, Camila Pereira. Sistemas de informação sobre concorrentes: uma análise sobre a teoria e o práxis e sobre o papel da controladoria. 4º Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo – USP, **Anais**. São Paulo, 2004.

ROCHA, Welington; CARNEIRO, Célia Maria Braga; ARAÚJO, Osório Cavalcanti. Análise de custos de concorrentes: proposta de um modelo de relatório para análise de posicionamento estratégico da empresa. VII Congresso Brasileiro de Custos, **Anais**. Recife, de 2000.

ROSENFELD, Stuart A. *Bringing business clusters into the mainstream of economic development*. **European Planning Studies**, v. 5, n. 1, p. 3-23, 1997.

ROSS, J.; LORANGE, P. **Alianças estratégicas: formação, implementação e evolução**. São Paulo: Atlas, 1996.

SANTOS, Roberto Fernandes; SANTOS, Neusa Maria Barros F.; CALIJURI, Monica Sionara Schapallir. Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. IX Congresso Brasileiro de Custos, **Anais**. Florianópolis, 2005.

SCAPENS, R.; Coad, A. F. *Inter-organisational cost management*. **Financial Management**, p. 38-39, 2006.

SCOTCHMER, Suzanne; SAMUELSON, Pamela. *The law and economics of reverse engineering*. **111 Yale Law Journal**, p. 1575-1663, maio, 2002.

SCHIFF, Jonathan; SCHIFF, Allen L.. *Focusing on cost management during economic downturns*. **Financial Executive**, v. 24, n. 8, out., 2008.

SCHWARTZ, Mathew. *Reverse-engineering*. **Computerworld**. Framingham, v. 35, n. 46, p. 62, nov., 2001.

SHANGRAW JR., R. F.; SELMAN, John R.; MEADOR, Stephen W.; MALLICK, Pramod. DOE Benchmarking for cost management. *Transactions of AACE International*, p. 1-6, 1994.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Revolução dos custos**: como reinventar sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

SLAGMULDER, Regine; COOPER, Robin. *Supply chain development for the lean enterprise: Interorganizational cost management*. Portland, OR : Productivity Press, 1999.

_____.; _____. *Interorganizational costing, part 1. Cost Management*, v.7, n.6, p. 14-21, set./out. 2003.

_____.; _____. *Interorganizational costing, part 2. Cost Management*; p. 12 – 24, nov./dez., 2003.

SLAGMULDER, Regine; COOPER, Robin. *Interorganizational cost management and relational context. Organizations and Society*, n. 29, p. 1-26, 2004.

_____. **Gestão de custos interorganizacionais**: Ações coordenadas entre clientes e fornecedores para otimizar resultados. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, M. A.; CARDOSO, Jorge Luiz; ALMEIDA, Lauro Brito. Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos - Base*, São Leopoldo, v. 3, n. 3, p. 275-284, 2006.

SOUZA, Marco Antônio; GIANISELLA, René Luiza Gastoldi; ALMEIDA, Lauro Brito. Adoção de alianças estratégicas por empresas dos pólos calçadistas do Vale do Rio dos Sinos – RS e de Franca-SP um estudo exploratório. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN**, São Paulo, v 10, n 26, p. 45-62, jan./mar., 2008.

_____. **Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2001.

SOUZA, Maria Carolina Azevedo Ferreira; RABELO, Flávio Marcílio; BACIC, Miguel Juan. Flexibilidade, exploração de inter-relações e aprendizado organizacional: referências para a gestão estratégica de custos. II Congresso Brasileiro de Custos, **Anais**. Campinas, 1995.

SPENDOLINI, Michael J. *Benchmarking*. São Paulo: Makron, 1994.

STAUDT, Tarcisio; SOUZA, Marcos Antonio; BARTZ, Daniel. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos de concorrentes. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos – BASE**, São Leopoldo, v 2, n 3, p. 167-175, set./dez., 2005.

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

TENUCCI, Andrea; CINQUINI, Lino. *Strategic Management Accounting: Exploring distinctive features and links with strategy*. **MPRA Paper**, n 212, München, 2007.

TOIT; A. S. A. *Competitive intelligence in the knowledge economy: what is in it for South African manufacturing enterprises?* **International Journal of Information Management**, v. 23, p. 111–120, 2003.

TOLEDO, Geraldo Luciano; HEMZO, Miguel Angelo. O Processo de posicionamento e o marketing estratégico. XV Encontro Anual da ANPAD. **Anais**. Belo Horizonte, 1991.

TURNEY, Peter B.B.; ANDERSON, Bruce. *Accounting for continuous improvement*. **MIT Sloan Management Review**, v.30, n.2, p.37-47, 1989.

VALKOKARI, Katri; KULMALA, Harri I.; KAJUTER, Peter. *Inter-organizational cost management in SME networks*. 8th *Manufacturing Accounting Research, Cost and Performance Management in Services and Operations*. **Anais**. Trento, 2007.

VARGAS, Lilia M.; BALESTRIN, Alsones. Monitoramento do ambiente concorrencial na indústria metal-mecânica da região de Caxias do Sul (RS). **XXII ENANPAD**. Foz do Iguaçu, 1998.

WALTER, Fábio; MELLO, Rodrigo Bandeira; GÖTZE, Uwe. A integração entre a visão baseada em recursos e a visão baseada no mercado da vantagem competitiva: dificuldades e perspectivas. **XXV Encontro Nac. de Eng. de Produção**. Porto Alegre, 2005.

YOSHINO, M. Y.; RANGAN, U.S. **Alianças estratégicas**. São Paulo: Makron Books, 1996.

ZUCKERMAN, Gilroy J.; ROMOCKI, Timothy; CHEN, Y.S. Al. *Examination of U.S.-based japanese subsidiaries: evidence of the transfer of the japanese strategic cost management*. **International Journal Of Accounting**. v. 32, n. 4, p. 417-440, 1997.

APÊNDICES

APÊNDICE A – INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Assunto: Instrumento de coleta de dados para a pesquisa sobre identificação das práticas de gestão externa de custos, utilizadas por empresas brasileiras.

Prezado (a) Sr (a):

Scheila Aparecida Santos da Costa, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UNISINOS – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, está desenvolvendo um projeto de pesquisa que tem por objetivo identificar quais são, predominantemente, as práticas de gestão externa de custos, utilizadas por empresas brasileiras.

A realização deste estudo, reveste-se de importância para o nosso Mestrado, pela carência de trabalhos específicos sobre o uso das informações de custos no processo de gestão estratégica das empresas. Além disso, a literatura nacional é relativamente recente no que diz respeito à análise externa de custos, pois raros são os estudos empíricos com tratamento estatístico principalmente, em relação ao desempenho empresarial.

Assim, venho solicitar a indispensável colaboração de V.S^a no sentido de conceder a nossa aluna as respostas ao questionário proposto, necessário para o desenvolvimento da pesquisa.

Informo que os resultados desta pesquisa serão disponibilizados à V.S^a e que os dados fornecidos serão tratados de forma agregada, comparativa e informativa, sem qualquer identificação individual e específica das respostas das empresas.

Sua contribuição e colaboração serão de fundamental importância para atingir nossos objetivos educacionais. Agradecemos antecipadamente sua atenção e colaboração.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Ernani Ott

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos

PRINCIPAIS CONCEITOS UTILIZADOS NA PESQUISA

Gestão Externa de Custos: Gestão dos fatores externos que de alguma forma influenciam na determinação dos custos e na competitividade da empresa. Envolve analisar custos de clientes, fornecedores e até concorrentes. Inclui alianças e parcerias com esses agentes econômicos.

Engenharia Reversa: Consiste num processo de exame do produto do concorrente, onde é possível identificar os componentes utilizados, o processo de produção e assim estimar o custo do produto.

Mark-up Reverso: É um fator multiplicador que aplicado sobre o custo do produto ou serviço gera o respectivo preço de venda.

Contabilidade Reversa: É uma metodologia utilizada para analisar o concorrente a partir de dados contábeis disponibilizados.

Benchmarking: É um processo contínuo de busca de informações sobre o concorrente e de outras empresas participantes do mercado, que possibilitam a comparação dos melhores processos e práticas utilizadas em outras empresas e, buscar vantagens competitivas.

Gestão Interorganizacional de custos: É utilizada como instrumento para o gerenciamento e análise dos custos existentes nas relações da empresa com os seus fornecedores bem como a troca de informações sobre processos internos.

PERFIL DO RESPONDENTE:

- 1) **Função:**
- 2) **Tempo de atuação na empresa:**
- 3) **Tempo de experiência na função:**
- 4) **Formação acadêmica (curso):**
Graduação em:
Especialização (MBA):
Mestrado em:
Doutorado em:
- 5) **Área de atuação:**
 Controladoria
 Contabilidade e Gestão de Custos
 Contabilidade e Gestão Tributária
 Contabilidade Geral
 Planejamento Econômico e Financeiro
 Outras: Identificar _____
- 6) **Já trabalhou com gestão externa de custos nessa, ou em outra empresa?**
 Sim Não Se sim, quantos anos? _____
- 7) **De quais estágios desse processo participou?**
 Análise e viabilidade da implantação da gestão externa de custos.
 Implantação do projeto
 Execução do projeto
 Avaliação do uso
 Identificação da necessidade
 Identificação das práticas
 Não trabalhou com gestão externa de custos

CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA:

- 1- **Localização (Cidade/UF):**
- 2- **Tipo de Empresa**
 Empresa Mista
 Estatal
 Privada
 Multinacional
 Holding
- 3- **Ramo de atividade:**
- 4- **Data de fundação:**

5- Atua no mercado externo?

- Sim
- Não

6- Qual a participação percentual das exportações no faturamento anual total da empresa?

- Até 10%
- 11% a 20%
- 21% a 30%
- 31% a 40%
- 41% a 50%
- Acima de 50%
- Não exporta

7- Propriedade de capital:

- Capital aberto
- Capital fechado

8- País de origem do acionista que detém o controle acionário:**9- Número de funcionários da empresa:**

- Até 100
- Entre 101 e 250
- Entre 251 e 500
- Entre 501 e 1.000
- Entre 1.001 e 2.500
- Entre 2.501 e 5.000
- Mais de 5.000

10- Faixa de faturamento anual da empresa:

- Até R\$ 10 milhões
- Entre R\$ 11 milhões e R\$ 50 milhões
- Entre R\$ 51 milhões e R\$ 100 milhões
- Entre R\$ 101 milhões e R\$ 250 milhões
- Entre R\$ 251 milhões e R\$ 500 milhões
- Entre R\$ 501 milhões e R\$ 1 bilhão
- Acima de R\$ 1 bilhão

11- Qual é a participação da empresa no mercado total (interno e externo)?

- Até 10%
- 11% a 20%
- 21% a 30%
- 31% a 40%
- 41% a 50%
- Acima de 50%

12- Qual é a estratégia predominante adotada pela empresa?

- () Liderança em custo
 () Diferenciação
 () Enfoque

13 – Qual o nível de concorrência no segmento da empresa?

- () Alto
 () Médio
 () Baixo

PRATICAS DE GESTÃO EXTERNA DE CUSTOS:**1. Práticas de gestão externa de custos adotadas pela empresa. Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:**

1 = Não utiliza **2** = Utiliza parcialmente **3** = Utiliza **4** = Utiliza Intensamente **5** = Pretende utilizar **6** = Já utilizou e abandonou

Utilização	1	2	3	4	5	6
Desenvolvimento de produtos em parceria com fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Desenvolvimento de produtos em parceria com clientes.	()	()	()	()	()	()
Estabelecimento de metas de redução de custos para clientes.	()	()	()	()	()	()
Compartilhamento de informações com fornecedores, sobre a estrutura de custos.	()	()	()	()	()	()
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Compartilhamento de informações com clientes, sobre a estrutura de custos.	()	()	()	()	()	()
Aquisição/negociação de preços de matérias-primas para os fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Criação de novos produtos a partir de troca de informações sobre processos, materiais empregados e tecnologia entre a empresa e os clientes.	()	()	()	()	()	()
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente do fornecedor nas suas linhas de produção.	()	()	()	()	()	()
Estabelecimento de metas de redução de custos para fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Controle de estoque e entrega de determinados materiais diretamente nas linhas de produção do cliente.	()	()	()	()	()	()
Reunião com concorrentes para discutir práticas de gestão ambiental.	()	()	()	()	()	()
Discussão com concorrentes em relação ao acesso a novos mercados.	()	()	()	()	()	()
Avaliação de concorrentes através da engenharia reversa.	()	()	()	()	()	()
Busca de informações sobre estratégias de marketing do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Avaliação de concorrentes através da contabilidade reversa.	()	()	()	()	()	()
Avaliação de concorrentes através do <i>mark-up</i> reverso.	()	()	()	()	()	()
Desenvolvimento de produtos em parcerias com concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Informações sobre o preço de venda do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Alianças estratégicas com concorrentes.	()	()	()	()	()	()

Caso não utilize, ou caso tenha utilizado e abandonou alguma(s) da(s) prática(s) acima, comente por que: _____

2. Informações que a empresa busca na análise externa de custos. Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:

1 = Não utiliza 2 = Utiliza parcialmente 3 = Utiliza 4 = Utiliza Intensamente 5 = Pretende utilizar 6 = Já utilizou e abandonou

Utilização	1	2	3	4	5	6
Custo de produtos do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Custo de produtos do cliente.	()	()	()	()	()	()
Custo de produtos do fornecedor.	()	()	()	()	()	()
Lucro líquido por produto e/ou por linha de produtos dos concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Material empregado pelo concorrente na produção de determinado produto pelo concorrente.	()	()	()	()	()	()
Tecnologia empregada na produção pelo fornecedor.	()	()	()	()	()	()
Tecnologia empregada na produção pelo cliente.	()	()	()	()	()	()
Nível de desgaste de equipamentos do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Nível de desgaste de equipamentos do fornecedor.	()	()	()	()	()	()
Processos utilizados pelo fornecedor na produção de determinado produto.	()	()	()	()	()	()
Processos utilizados pelo cliente na produção de determinado produto.	()	()	()	()	()	()
Processos utilizados pelo concorrente na produção de determinado produto.	()	()	()	()	()	()
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o cliente.	()	()	()	()	()	()
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com fornecedor.	()	()	()	()	()	()
Desenvolvimento de novos produtos em conjunto com o concorrente.	()	()	()	()	()	()

Caso não utilize, ou caso tenha utilizado e abandonou alguma(s) das informações acima, comente por que. _____

3. Dificuldades enfrentadas na implementação das práticas de gestão externa de custos. Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:

1 = Nenhum 2 = Raramente 3 = Pouco 4 = Intermediário 5 = Elevado 6 = Muito Elevado

Dificuldades	1	2	3	4	5	6
Coletar informações diversas sobre os concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Coletar informações sobre os custos dos fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Coletar informações sobre os custos dos clientes.						
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos fornecedores.	()	()	()	()	()	()
Coletar informações sobre tecnologia empregada e processos produtivos dos clientes.	()	()	()	()	()	()
Limitações relacionadas à qualidade das informações contábeis.	()	()	()	()	()	()
Acessar o produto do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Definir fontes de suprimento dos concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Infringir questões éticas relacionadas à abertura de informações sobre a empresa, a terceiros.	()	()	()	()	()	()
Custos elevados para manter o sistema de análise do concorrente.	()	()	()	()	()	()
Acessar tecnologias empregadas no processo de produção pelo concorrente.	()	()	()	()	()	()

Caso tenha enfrentado outros tipos de dificuldades, comente quais: _____

4. Impactos ocasionados pela adoção de práticas de gestão externa de custos. Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:

1 = Nenhum 2 = Raramente 3 = Pouco 4 = Intermediário 5 = Elevado 6 = Muito

Elevado

Impactos	1	2	3	4	5	6
Melhorias no processo de tomada de decisões.	()	()	()	()	()	()
Redução de custos dos materiais utilizados.	()	()	()	()	()	()
Maior agilidade nos processos.						
Acesso a novas tecnologias.	()	()	()	()	()	()
Conquista de novos mercados.	()	()	()	()	()	()
Redução de custos de processos internos.	()	()	()	()	()	()
Facilidade de análise de desempenho da empresa, possibilitando a comparação com outras do mesmo segmento.	()	()	()	()	()	()
Melhoria de processos internos.	()	()	()	()	()	()
Geração de valor ao produto.	()	()	()	()	()	()
Melhoria da qualidade do produto.	()	()	()	()	()	()
Redução de custos de desenvolvimento de produtos.	()	()	()	()	()	()
Redução de custos de logística.	()	()	()	()	()	()
Redução de custos de armazenagem.	()	()	()	()	()	()

Caso tenha identificado outros impactos, comente quais: _____

5. Fontes onde a empresa busca informações para realizar a gestão externa de custos. Preencha cada item de acordo com as alternativas a seguir:

1 = Não utiliza 2 = Utiliza parcialmente 3 = Utiliza 4 = Utiliza Intensamente 5 = Pretende utilizar 6 = Já utilizou e abandonou

Fontes	1	2	3	4	5	6
Consultores.	()	()	()	()	()	()
Associações comerciais.	()	()	()	()	()	()
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	()	()	()	()	()	()
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre a estrutura de custos de determinado produto.	()	()	()	()	()	()
Reuniões realizadas com fornecedores para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	()	()	()	()	()	()
Reuniões realizadas com clientes para discussão sobre desenvolvimento de novos produtos ou novas tecnologias.	()	()	()	()	()	()
Ex-empregados das empresas concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Demonstrações contábeis publicadas pelos concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Clientes que a empresa possui em comum com o concorrente.	()	()	()	()	()	()
Fornecedores que a empresa possui em comum com o concorrente.	()	()	()	()	()	()
Propaganda e publicidade dos concorrentes.	()	()	()	()	()	()
Análise física de produtos do concorrente.	()	()	()	()	()	()

Caso utilize outras fontes, favor citá-las: _____

6. Frequência com que busca informações para realizar a gestão externa de custos:

- () Diariamente
 () Quinzenalmente
 () Semanalmente
 () Mensalmente
 () Trimestralmente
 () Semestralmente () Outras

Especificar: _____

7. Relacione o tipo de decisão com a prática adotada pela empresa. Anote no Quadro 7.1 (Quadro de Utilização). Pode-se utilizar mais de uma decisão para a mesma prática de GEC:

Tipo de decisão	
Reduzir o custo de produtos em relação ao do concorrente.	1
Aumentar preços de venda.	2
Redução ou eliminação de custo fixo.	3
Criar diferencial por trabalhar com produto de qualidade superior.	4
Eliminar atividades que não agreguem valor.	5
Estabelecimento do custo do produto de acordo com o que é praticado no mercado.	6
Adoção de ações que diminuam o impacto causado no meio ambiente.	7
Adoção de ações para redução de custos de empresas que fazem parte da mesma cadeia de valor.	8
Desenvolvimento de novas tecnologias.	9
Estabelecimento de metas de redução de custos.	10
Ações voltadas à análise de outras empresas concorrentes, com objetivo de melhorar a vantagem competitiva.	11
Estratégias para aumentar o ciclo de vida dos produtos.	12
Eliminar algum produto de linha.	13
Estratégias para diminuição de custos logísticos.	14
Reduzir ou aumentar os estoques.	15
Implantar mudanças nos processos.	16
Lançamento de novo produto.	17

7.1 Quadro de Utilização:

Quadro de Utilização	Cód. Decisão	Cód. Decisão	Cód. Decisão	Cód. Decisão
Gestão interorganizacional de custos (GIC)				
<i>Benchmarking</i>				
Contabilidade Reversa				
Engenharia Reversa				
Mark-up Reverso				

APÊNDICE B – Teste ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Fator 1 – Controle da Cadeia *Faturamento	Between Groups (Combined)	5,137	1	5,137	5,144	,029
	Within Groups	40,945	41	,999		
	Total	46,082	42			
Fator 2 – Negociação na Cadeia *Faturamento	Between Groups (Combined)	,234	1	,234	,283	,598
	Within Groups	34,002	41	,829		
	Total	34,237	42			
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência *Faturamento	Between Groups (Combined)	,521	1	,521	,689	,411
	Within Groups	31,040	41	,757		
	Total	31,561	42			
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos *Faturamento	Between Groups (Combined)	2,788	1	2,788	2,458	,125
	Within Groups	46,504	41	1,134		
	Total	49,291	42			
Fator 5 – Informações Operacionais *Faturamento	Between Groups (Combined)	,633	1	,633	,536	,468
	Within Groups	48,399	41	1,180		
	Total	49,032	42			
Fator 6 – Dados de concorrentes *Faturamento	Between Groups (Combined)	,018	1	,018	,016	,901
	Within Groups	48,009	41	1,171		
	Total	48,028	42			
Fator 7 – Dados de Clientes *Faturamento	Between Groups (Combined)	,748	1	,748	,453	,505
	Within Groups	67,659	41	1,650		
	Total	68,407	42			
Fator 8 – Dados de fornecedores *Faturamento	Between Groups (Combined)	,023	1	,023	,023	,880
	Within Groups	40,175	41	,980		
	Total	40,198	42			
Fator 9 – Impacto gerencial *Faturamento	Between Groups (Combined)	9,813	1	9,813	13,401	,001
	Within Groups	30,024	41	,732		
	Total	39,837	42			
Fator 10 – Impacto em custos *Faturamento	Between Groups (Combined)	7,547	1	7,547	6,972	,012
	Within Groups	44,378	41	1,082		
	Total	51,924	42			
Fator 11 – Fontes Espontâneas *Faturamento	Between Groups (Combined)	,541	1	,541	,573	,453
	Within Groups	38,726	41	,945		
	Total	39,267	42			
Fator 12 – Fontes Indiretas *Faturamento	Between Groups (Combined)	,713	1	,713	,600	,443
	Within Groups	48,693	41	1,188		
	Total	49,406	42			
Fator 13 – Fontes Informais *Faturamento	Between Groups (Combined)	4,832	1	4,832	4,783	,035
	Within Groups	41,421	41	1,010		
	Total	46,253	42			

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Fator 1 – Controle da Cadeia *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,137	1	1,137	1,037	,315
	Within Groups		44,945	41	1,096		
	Total		46,082	42			
Fator 2 – Negociação na Cadeia *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,867	1	,867	1,065	,308
	Within Groups		33,370	41	,814		
	Total		34,237	42			
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,768	1	,768	1,022	,318
	Within Groups		30,793	41	,751		
	Total		31,561	42			
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,234	1	,234	,196	,660
	Within Groups		49,057	41	1,197		
	Total		49,291	42			
Fator 5 – Informações Operacionais *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,663	1	1,663	1,439	,237
	Within Groups		47,369	41	1,155		
	Total		49,032	42			
Fator 6 – Dados de concorrentes *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,047	1	1,047	,913	,345
	Within Groups		46,981	41	1,146		
	Total		48,028	42			
Fator 7 – Dados de Clientes *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,025	1	,025	,015	,902
	Within Groups		68,381	41	1,668		
	Total		68,407	42			
Fator 8 – Dados de fornecedores *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,667	1	1,667	1,774	,190
	Within Groups		38,530	41	,940		
	Total		40,198	42			
Fator 9 – Impacto gerencial *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,881	1	1,881	2,032	,162
	Within Groups		37,955	41	,926		
	Total		39,837	42			
Fator 10 – Impacto em custos *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,229	1	1,229	,994	,325
	Within Groups		50,695	41	1,236		
	Total		51,924	42			
Fator 11 – Fontes Espontâneas *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,108	1	,108	,113	,739
	Within Groups		39,160	41	,955		
	Total		39,267	42			
Fator 12 – Fontes Indiretas *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	1,063	1	1,063	,902	,348
	Within Groups		48,342	41	1,179		
	Total		49,406	42			
Fator 13 – Fontes Informais *Participação de mercado	Between Groups	(Combined)	,001	1	,001	,001	,977
	Within Groups		46,252	41	1,128		
	Total		46,253	42			

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Fator 1 – Controle da Cadeia *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	5,267	1	5,267	5,291	,027
	Within Groups		40,815	41	,995		
	Total		46,082	42			
Fator 2 – Negociação na Cadeia *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	2,787	1	2,787	3,633	,064
	Within Groups		31,450	41	,767		
	Total		34,237	42			
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	5,693	1	5,693	9,023	,005
	Within Groups		25,868	41	,631		
	Total		31,561	42			
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	8,618	1	8,618	8,688	,005
	Within Groups		40,673	41	,992		
	Total		49,291	42			
Fator 5 – Informações Operacionais *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	1,612	1	1,612	1,394	,245
	Within Groups		47,420	41	1,157		
	Total		49,032	42			
Fator 6 – Dados de concorrentes *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	,561	1	,561	,485	,490
	Within Groups		47,467	41	1,158		
	Total		48,028	42			
Fator 7 – Dados de Clientes *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	6,525	1	6,525	4,323	,044
	Within Groups		61,882	41	1,509		
	Total		68,407	42			
Fator 8 – Dados de fornecedores *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	3,828	1	3,828	4,315	,044
	Within Groups		36,370	41	,887		
	Total		40,198	42			
Fator 9 – Impacto gerencial *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	1,101	1	1,101	1,166	,287
	Within Groups		38,736	41	,945		
	Total		39,837	42			
Fator 10 – Impacto em custos *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	,957	1	,957	,770	,385
	Within Groups		50,968	41	1,243		
	Total		51,924	42			
Fator 11 – Fontes Espontâneas *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	,016	1	,016	,016	,899
	Within Groups		39,252	41	,957		
	Total		39,267	42			
Fator 12 – Fontes Indiretas *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	6,276	1	6,276	5,966	,019
	Within Groups		43,130	41	1,052		
	Total		49,406	42			
Fator 13 – Fontes Informais *Nível de concorrência	Between Groups	(Combined)	5,976	1	5,976	6,083	,018
	Within Groups		40,277	41	,982		
	Total		46,253	42			

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Fator 1 – Controle da Cadeia *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,115	1	,115	,103	,750
	Within Groups		45,966	41	1,121		
	Total		46,082	42			
Fator 2 – Negociação na Cadeia *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	1,190	1	1,190	1,476	,231
	Within Groups		33,047	41	,806		
	Total		34,237	42			
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	1,083	1	1,083	1,457	,234
	Within Groups		30,478	41	,743		
	Total		31,561	42			
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	2,421	1	2,421	2,118	,153
	Within Groups		46,870	41	1,143		
	Total		49,291	42			
Fator 5 – Informações Operacionais *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,036	1	,036	,030	,863
	Within Groups		48,996	41	1,195		
	Total		49,032	42			
Fator 6 – Dados de concorrentes *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,654	1	,654	,566	,456
	Within Groups		47,374	41	1,155		
	Total		48,028	42			
Fator 7 – Dados de Clientes *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	9,212	1	9,212	6,380	,015
	Within Groups		59,195	41	1,444		
	Total		68,407	42			
Fator 8 – Dados de fornecedores *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	1,388	1	1,388	1,467	,233
	Within Groups		38,809	41	,947		
	Total		40,198	42			
Fator 9 – Impacto gerencial *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	3,480	1	3,480	4,080	,050
	Within Groups		36,357	41	,887		
	Total		39,837	42			
Fator 10 – Impacto em custos *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	6,545	1	6,545	5,914	,019
	Within Groups		45,379	41	1,107		
	Total		51,924	42			
Fator 11 – Fontes Espontâneas *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,248	1	,248	,261	,612
	Within Groups		39,019	41	,952		
	Total		39,267	42			
Fator 12 – Fontes Indiretas *tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,056	1	,056	,046	,831
	Within Groups		49,350	41	1,204		
	Total		49,406	42			
Fator 13 – Fontes Informais *Tempo de atuação	Between Groups	(Combined)	,211	1	,211	,188	,667
	Within Groups		46,042	41	1,123		
	Total		46,253	42			

			Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Fator 1 – Controle da Cadeia *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	4,869	1	4,869	4,844	,033
	Within Groups		41,213	41	1,005		
	Total		46,082	42			
Fator 2 – Negociação na Cadeia *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,000	1	,000	,000	,997
	Within Groups		34,237	41	,835		
	Total		34,237	42			
Fator 3 – Acompanhamento da Concorrência *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,908	1	,908	1,214	,277
	Within Groups		30,653	41	,748		
	Total		31,561	42			
Fator 4 – Informações para Desenvolvimento de Produtos *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,327	1	,327	,274	,604
	Within Groups		48,964	41	1,194		
	Total		49,291	42			
Fator 5 – Informações Operacionais *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	4,172	1	4,172	3,813	,058
	Within Groups		44,860	41	1,094		
	Total		49,032	42			
Fator 6 – Dados de concorrentes *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	1,253	1	1,253	1,098	,301
	Within Groups		46,775	41	1,141		
	Total		48,028	42			
Fator 7 – Dados de Clientes *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,030	1	,030	,018	,893
	Within Groups		68,377	41	1,668		
	Total		68,407	42			
Fator 8 – Dados de fornecedores *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,269	1	,269	,277	,602
	Within Groups		39,928	41	,974		
	Total		40,198	42			
Fator 9 – Impacto gerencial *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,590	1	,590	,616	,437
	Within Groups		39,247	41	,957		
	Total		39,837	42			
Fator 10 – Impacto em custos *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,015	1	,015	,012	,914
	Within Groups		51,909	41	1,266		
	Total		51,924	42			
Fator 11 – Fontes Espontâneas *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	,279	1	,279	,293	,591
	Within Groups		38,989	41	,951		
	Total		39,267	42			
Fator 12 – Fontes Indiretas *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	11,600	1	11,600	12,580	,001
	Within Groups		37,806	41	,922		
	Total		49,406	42			
Fator 13 – Fontes Informais *Propriedade de capital	Between Groups	(Combined)	2,969	1	2,969	2,812	,101
	Within Groups		43,284	41	1,056		
	Total		46,253	42			

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO

AUTORIZAÇÃO

Eu Scheila Aparecida Santos da Costa, CPF: 739.643.870-53, autorizo o Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS, a disponibilizar a Dissertação de minha autoria sob o título Gestão Externa de Custos: Um estudo no Âmbito da Gestão Estratégica de Custos, orientada pelo professor doutor Marcos Antonio de Souza, para:

Consulta Sim Não

Empréstimo Sim Não

Reprodução:

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Divulgar e disponibilizar na Internet gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, o texto integral da minha Dissertação citada acima, no *site* do Programa, para fins de leitura e/ou impressão pela Internet

Parcial Sim Não

Total Sim Não

Em caso afirmativo, especifique:

Sumário: Sim Não

Resumo: Sim Não

Capítulos: Sim Não

Quais _____

Bibliografia: Sim Não

Anexos: Sim Não

São Leopoldo, 14 de junho de 2010.

Scheila Aparecida Santos da Costa

Visto do(a) Orientador(a)