

# Fatores Contingenciais e sua Relação com a Análise do Custo de Concorrentes

**LAERCIO ROGERIO FRIEDRICH** (UNISC) - laerciof@unisc.br

**Carlos Alberto Diehl** (Unisinos) - cd@unisinos.br

## **Resumo:**

*Este artigo aborda a relação entre fatores contingenciais e a utilização de artefatos para a análise do custo de concorrentes, mediante um estudo de casos múltiplos. A análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos surgiu em decorrência do reconhecimento de que a tradicional contabilidade de custos, apesar de relevante, não é suficiente para a tomada de decisões e alinhando seu propósito às premissas da teoria da contingência. Trata-se de uma pesquisa de base qualitativa, com a coleta de dados primários mediante entrevistas semiestruturadas durante o segundo semestre de 2018, com gestores de áreas estratégicas. Foram partícipes deste estudo três empresas: ramo moveleiro, de alimentos e tecnologia e entretenimento. Os dados secundários foram observados e coletados por meio dos portais das empresas, das associações, sindicatos, bem como sites e demais meios virtuais pertinentes. Os achados indicam: nas três empresas há incidência predominante nas práticas cotidianas dos gestores entrevistados de três dos sete artefatos estudados: precificação estratégica; engenharia reversa e benchmarking. Quanto à relação dos fatores contingenciais ao uso dos artefatos, os achados indicam que o artefato tende a moldar-se frente à influência que os fatores exercem, contribuindo com os gestores para tomada de decisão. O estudo revela que o fator ambiente em alguma medida antecede os demais fatores, ou seja, a empresa busca sua adequação ao ambiente em que está inserida, para após otimizar os demais, o que depende em grande parte do ramo de atuação, das características organizacionais e do mercado de atuação.*

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

**Área temática:** *Abordagens contemporâneas de custos*

## Fatores Contingenciais e sua Relação com a Análise do Custo de Concorrentes

### Resumo

Este artigo aborda a relação entre fatores contingenciais e a utilização de artefatos para a análise do custo de concorrentes, mediante um estudo de casos múltiplos. A análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos surgiu em decorrência do reconhecimento de que a tradicional contabilidade de custos, apesar de relevante, não é suficiente para a tomada de decisões e alinhando seu propósito às premissas da teoria da contingência. Trata-se de uma pesquisa de base qualitativa, com a coleta de dados primários mediante entrevistas semiestruturadas durante o segundo semestre de 2018, com gestores de áreas estratégicas. Foram partícipes deste estudo três empresas: ramo moveleiro, de alimentos e tecnologia e entretenimento. Os dados secundários foram observados e coletados por meio dos portais das empresas, das associações, sindicatos, bem como sites e demais meios virtuais pertinentes. Os achados indicam: nas três empresas há incidência predominante nas práticas cotidianas dos gestores entrevistados de três dos sete artefatos estudados: precificação estratégica; engenharia reversa e *benchmarking*. Quanto à relação dos fatores contingenciais ao uso dos artefatos, os achados indicam que o artefato tende a moldar-se frente à influência que os fatores exercem, contribuindo com os gestores para tomada de decisão. O estudo revela que o fator ambiente em alguma medida antecede os demais fatores, ou seja, a empresa busca sua adequação ao ambiente em que está inserida, para após otimizar os demais, o que depende em grande parte do ramo de atuação, das características organizacionais e do mercado de atuação.

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

Área Temática: Abordagens contemporâneas de custos.

### 1 Introdução

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

Considerando o mercado de alta competição, a busca da vantagem competitiva leva as organizações à abordagem das três estratégias genéricas, propostas por Porter (1990): 1. Liderança no custo total, 2. Diferenciação e 3. Enfoque. As duas primeiras focadas em como competir, e a terceira em onde competir. Logo, a formulação de estratégias e a forma como são empregadas pelas organizações têm como objetivo a obtenção de vantagem competitiva (BARNEY, 1991).

O desenvolvimento e a implementação de estratégias competitivas estão presentes em um conjunto amplo de informações, inclusive aquelas referentes às ações dos concorrentes, posição competitiva, inovação, novas tecnologias, mudanças na demanda, entre outros aspectos (JAYARAM; OKE; PRAJOGO, 2014). Convergente ao desenvolvimento e implementação de estratégias, um dos pilares para o aumento da competitividade consiste na utilização da análise do custo de concorrentes, necessária para a tomada de decisões em um contexto estratégico. Seu objetivo é construir uma base de dados sobre os concorrentes, que deve ser constantemente atualizada, a fim de identificar potenciais vantagens competitivas (WARD, 1992). Esta

abordagem decorre do reconhecimento de que a gestão dos custos da empresa, apesar de relevante, não é suficiente para a tomada de decisões que assegurem a continuidade sustentável das atividades empresariais (BARTZ; STAUDT; SOUZA, 2005). É necessário, então, analisar o uso de artefatos, cuja utilização se relaciona com os fatores internos e externos da organização, denominados “fatores contingenciais” (SANTOS; ZONATTO, 2016) e que se originam na Teoria da Contingência. Afinada com o ambiente externo, a organização passa a ser mais eficaz, esclarecendo a importância de integrar sistematicamente os dois tipos de elementos.

Os estudos pioneiros na literatura internacional sobre a Análise do Custo de Concorrentes partem de autores como Simmonds (1981), Jones (1988), Hesford (2008) e Guilding (1999). Na literatura nacional destacam-se Guerra (2004), Bartz; Staudt, entre outros. Empresas de diferentes ramos, ao terem conhecimento acerca desses recursos podem, a partir da Teoria da Contingência, aprimorar seus critérios decisórios para se precaverem de futuras crises ou riscos. Simmonds (1981) introduz a discussão a respeito da análise de dados contábeis gerenciais sobre um negócio e seus concorrentes, enquanto Porter (1985), ao se referir à implementação da estratégia, destaca uma dificuldade primária: conhecer os custos dos concorrentes.

Com o aprimoramento da contabilidade de custos, percebe-se que, para as empresas se manterem competitivas, não basta somente o uso da tradicional forma isolada de gestão dos fatores internos que impactam nos custos. Jones (1988) apresenta a discussão sobre precificação estratégica e os fatores estratégicos no processo decisório e Hesford (2008) introduz a análise do custo de concorrentes por meio das demonstrações contábeis. É necessário, de forma complementar, que se analise o ambiente externo no qual estão inseridas, emergindo a gestão estratégica de custos, que consiste em uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo e externo às organizações, como propuseram Shank e Govindarajan (1997).

Considerando o contexto apresentado, este estudo procura responder à seguinte questão de pesquisa: **como os fatores contingenciais se relacionam com a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes?** Assim, o objetivo do estudo é analisar a relação entre fatores contingenciais e artefatos para análise de concorrentes.

Dada a questão, os elementos teóricos presentes partem dos artefatos para análise do custo de concorrentes no contexto da gestão estratégica de custos e os fatores contingenciais. Na sequência o artigo apresenta a revisão da literatura, a metodologia e os principais achados e conclusões acerca da temática proposta.

## **2 Revisão da literatura**

### **2.1 Teoria da Contingência**

O termo contingência significa que algo é verdadeiro somente sob condições especificadas (CHENHALL, 2007). Donaldson (2001) conceitua contingência como sendo qualquer variável que modera o efeito de uma característica organizacional. Ressalta que não há um modelo de estrutura organizacional ideal que seja efetivo e que a otimização da estrutura varia de acordo com os diversos fatores contingenciais. Para Santos et al. (2016) a palavra contingência está relacionada a um grau de incerteza, ou seja, é um fator que está fora de controle de uma pessoa ou organização e, no ambiente empresarial, pode ser compreendida como uma variável capaz de influenciar uma organização inteira. Já Donaldson (2001) aduz que a organização tende a adotar a estrutura que melhor ajusta o nível da contingência. Significa que a mudança na contingência conduz a uma inevitável alteração da estrutura organizacional, de modo que a contingência determina essa base. Assim, surgem as associações entre a contingência e a estrutura organizacional, que são moderadas pelo grau de incerteza ambiental.

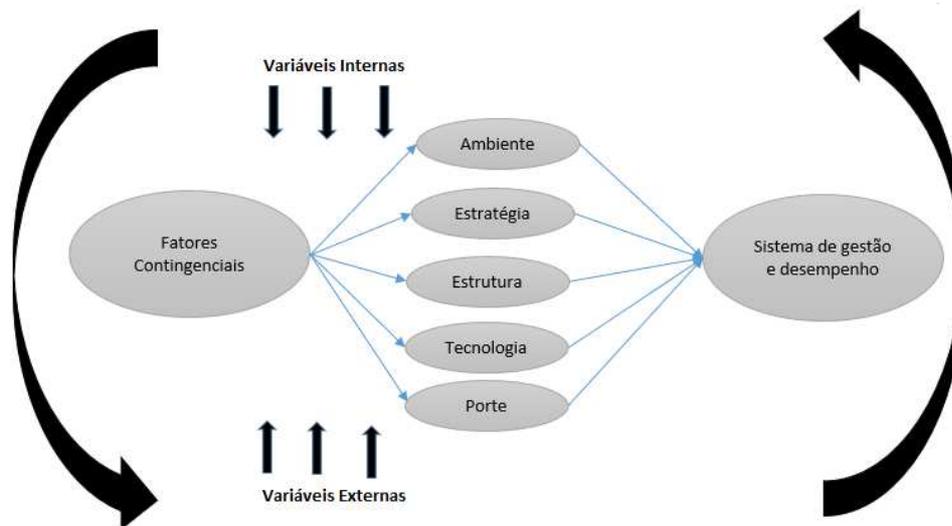
Para autores como Sillince (2005) e Grötsch, Blome e Schleper (2013), existe uma espécie de ajuste em algum nível de estrutura organizacional para cada nível da contingência,

o que leva a um maior desempenho, enquanto o desajuste leva a um desempenho inferior. Assim, há a necessidade da busca por informações internas e externas à organização e a percepção da influência de fatores contingenciais, estratégicos e tecnológicos afetando a estrutura organizacional, inclusive na utilização de artefatos. (ESPEJO, 2008).

### 2.1.1 Fatores contingenciais

Os fatores contingenciais compreendem variáveis internas e externas que influenciam os atributos dos sistemas de controle gerencial (CHENHALL, 2007). Permitem compreender e auxiliar no desenvolvimento do sistema de gestão mais adequado para o desempenho das organizações.

Figura 1. Representação dos fatores contingenciais



Fonte: elaborado pelo autor.

O ambiente visualizado na Figura 1, os fatores contingenciais caracterizam-se pelo contexto que envolve a organização e permitem que tudo que ocorre externamente passe a influenciar internamente, permitindo identificar as interconexões entre os elementos que compõem seu meio (DONALDSON, 2001). O ambiente se refere a atributos como concorrência intensa de preços dos rivais existentes ou potenciais e mudanças na disponibilidade de materiais abordados por Chenhall (2007). Otley (2016) complementa que a intensidade de sua influência depende, em parte, do grau de incerteza ambiental, da relação com a incapacidade de prever o futuro e suas prováveis consequências.

Quanto a estratégia, Gliubicic e Kanapickiené (2015) afirmam que as organizações precisam procurar métodos eficazes para gerenciar sua vantagem competitiva, acompanhar o desempenho financeiro e não financeiro e agregar valor aos *Stakeholders* que legitimam as ações de uma organização e têm o papel direto ou indireto na gestão de resultados.

Segundo Chandler (1998), é a partir da compreensão da estrutura que as políticas organizacionais encontram suas resistências ou facilidades para promoção de mudanças. De acordo com Donaldson e Joffe (2014), à medida que uma organização cresce, sua estrutura se torna mais complexa, sendo afetada de forma mais intensa pela estratégia e pelo ambiente; e, ao identificar e adequar os desajustes, seu desempenho tende a ser superior. Por fim, a tecnologia, conforme Stewart (2010) define como o trabalho da organização é realizado, bem como as formas de comunicação e interação entre os membros da organização. De acordo com Chenhall (2007), as organizações utilizam alguma forma de tecnologia para executar suas operações e realizar suas tarefas. É o recurso operacional da organização, transformando seus processos em produtos ou serviços.

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

### **2.1.2 Análise do custo de concorrentes**

A análise do custo de concorrentes insere-se no contexto da Gestão Estratégica de Custos que, para Skank e Govindarajan (1998), consiste em uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. A principal preocupação é o foco em conceitos estratégicos, especialmente sobre a cadeia de valor, posicionamento estratégico e determinantes de custos e busca compreender onde estão as oportunidades de redução dos custos e possíveis ganhos de competitividade.

A literatura, baseada em Simmonds (1981), sobre análise do custo de concorrentes tem sua origem em 1980, com a introdução do conceito *strategic management accounting* (SMA), caracterizado pela análise de dados contábeis de gestão sobre um negócio e seus concorrentes, para o uso no desenvolvimento e monitoramento da estratégia do negócio. É definida como uma estimativa regularmente atualizada do custo unitário de um concorrente ou informações e estimativas sobre a estrutura de custos dos concorrentes, desenvolvida por autores como Simmonds (1986), Guilding (1999), Heiden e Hoffjan (2005). Trata da concorrência de uma forma abrangente e dos artefatos para análise do custo de forma pontual.

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

#### **2.1.2.1 Artefatos para análise do custo de concorrentes**

O termo artefato, segundo Slavov (2013), compreende uma expressão genérica para representar técnicas, ferramentas e instrumentos para se atingir objetivos nas organizações. Em relação à análise do custo de concorrentes, Simmonds (1981) é considerado o pioneiro sobre o tema. Desenvolveu uma espécie de protocolo sobre a estratégia com informações da contabilidade gerencial.

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

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

## **2.2 Estudos relacionados**

A busca na literatura revelou um pequeno número de artigos e diversidade de abordagens, tanto na literatura nacional como internacional, alguns dos quais são apresentados na sequência. (Quadro 1).

**Quadro 1. Estudos relacionados ao tema em estudo**

<b>Autor(es)</b>	<b>Título</b>	<b>Principais Resultados</b>
Simmonds (1986)	The accounting assessment of competitive position	Abordou a mensuração contábil com base na posição competitiva, na qual a receita de venda de um concorrente é talvez o mais importante de todos os indicadores competitivos. Destaca que a representação contábil da posição competitiva de uma empresa é possível usando medidas contábeis. Apresenta como oportunidade o desenvolvimento necessário de métodos contábeis para avaliação dos concorrentes.
Jones (1988)	Competitor cost analysis at Caterpillar	Discutiu as vantagens de se estimar os custos dos concorrentes como forma de melhorar a eficácia da própria organização.
Guilding (1999)	Competitor-focused accounting: an exploratory note	Buscou listar as práticas de análise do custo de concorrentes identificadas na literatura e sua utilização, e a percepção dos gestores sobre sua utilidade e os fatores contingenciais que afetam na utilização. Identificou três fatores para desempenhar papéis contingentes com o uso de artefatos e utilidade percebida: tamanho da empresa, estratégia competitiva e missão estratégica.
Heinen e Hoffjan (2005)	The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment – an Empirical Study of Competitor Accounting	Analysaram a influência da posição relativa de custos em decisões estratégicas para identificar a conexão entre o conhecimento dos custos de concorrentes e o sucesso da empresa. As conclusões indicam que, em qualquer decisão estratégica, as informações sobre as estruturas de custos dos concorrentes inevitavelmente incluem algum nível de incerteza.

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

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

### 3 Metodologia

A pesquisa consiste em um Estudo de Caso, de caráter descritivo (YIN, 2015), sobre práticas de análise do custo de concorrentes em três empresas no Estado do Rio Grande do Sul. O estudo de casos múltiplos possibilita levantar evidências relevantes e de maior confiabilidade se comparado ao estudo de caso único (YIN, 2015), pois observações de múltiplas fontes possibilitam percepções convergentes e fortalecem a validação das proposições, enquanto percepções conflitantes afastam a ocorrência de conclusões prematuras (CRESWELL, 2010).

O objeto em estudo são as organizações, de médio e grande porte de três diferentes ramos (moveleiro, de alimentos e tecnologia/ entretenimento), seguindo Creswell (2010), dentro das quais é investigado a utilização dos artefatos para análise do custo de concorrentes, as percepções dos gestores em relação aos fatores contingenciais e sua relação com os artefatos.

As categorias de análise apresentadas nos Quadros 2 e 3 fornecem as bases interpretativas para a compreensão deste estudo, visto que servem como território para construção do roteiro de pesquisa e, principalmente, como parâmetro para agrupar os achados tanto das entrevistas como das demais fontes de informações utilizadas.

A seleção das empresas considerou alguns critérios previamente estabelecidos, definindo limites quanto ao setor de atuação, ao porte, localização e preexistência da utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, visando garantir relevância e abrangência aos achados. A coleta de dados e evidências seguiu o protocolo de pesquisa, no qual foram demonstrados os procedimentos e as regras gerais a serem adotadas na condução dos casos

(YIN, 2015). Inicialmente foram coletadas informações sobre a caracterização da empresa, passando para a identificação das características da organização e em compreender aspectos relacionados ao segmento, principais mercados, clientes e porte. Na sequência partiu-se para o ponto central da pesquisa, com a investigação da proposição, com o objetivo de conseguir relatos dos gestores sobre as práticas utilizadas.

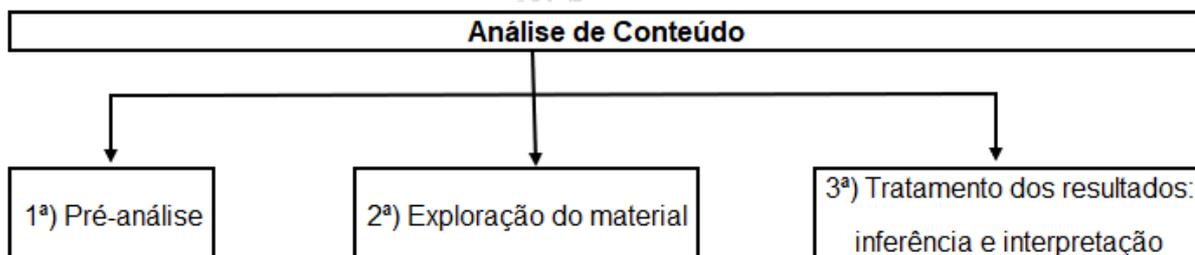
**Quadro 2. Fatores contingenciais e suas categorias de análise**

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

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

A análise dos dados foi por meio de Análise de Conteúdo. Consiste em um conjunto de instrumentos em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos (conteúdos) extremamente diversificados (BARDIN, 2016), e se divide em três fases (Figura 5).

**Figura 2. Fases da análise de conteúdo**



Fonte: adaptado de Bardin (2016)

**Quadro 3. Artefatos e suas categorias de análise**

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

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

As entrevistas foram transcritas e o seu conteúdo, totalizando 21 páginas, juntamente com os dados secundários, constituem o *corpus* da pesquisa. A técnica permite ao pesquisador captar a percepção dos entrevistados, ampliando a compreensão da realidade que vivem, e aprofundar o entendimento do fenômeno em estudo. As interpretações foram feitas com base nas etapas descritas e na percepção do pesquisador, sem a aplicação conjunta de softwares. As demais fontes serviram como material de apoio e complemento na interpretação dos achados, com incorporação de trechos de documentos, por exemplo.

## 4 Apresentação e discussão dos resultados

### 4.1 Síntese dos casos e do contexto de aplicação da pesquisa

No Quadro 4 são apresentadas resumidamente as empresas selecionadas. Aspectos como conveniência e acesso aos gestores foram determinantes para participação dos casos na pesquisa, principalmente pela dificuldade em contar com empresas dispostas a contribuir com o desenvolvimento de pesquisas empíricas.

**Quadro 4. Síntese dos casos selecionados**

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

Fonte: elaborado pelo autor

As entrevistas, como previsto no protocolo de pesquisa, foram gravadas com prévia autorização, tiveram duração média de 45 minutos e os achados foram transcritos e analisados, gerando como principais elementos para a pesquisa os descritos na sequência.

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

Na descrição dos casos são apresentados fragmentos das entrevistas no transcorrer do estudo. Entendendo que dessa forma o leitor poderá avaliar a percepção utilizada como base para evidenciação dos achados. Os fragmentos são partes das entrevistas feitas com os gestores e integram o conjunto de elementos usados no desenvolvimento da pesquisa. Como forma de ampliar o rigor da pesquisa, o relato de cada caso foi enviado ao final do desenvolvimento do estudo e submetido à análise do gestor para leitura e validação, como forma de garantir se as percepções apresentadas estavam coerentes com os achados descritos. Por exemplo, um dos gestores respondeu por e-mail: “*Realizei a leitura do material, representa a realidade e está de acordo com as informações prestadas*” (Entrevistado 6, Caso 3). O mesmo aconteceu em outros casos: “*No geral, captaste muito bem como funciona*” (Entrevistado 2, Caso 1).

#### **4.2 Análise conjunta dos casos**

Em uma análise conjunta dos casos é possível evidenciar alguns resultados relevantes em relação ao objetivo proposto. No Quadro 5, é apresentada uma síntese dos achados sobre artefatos para análise do custo de concorrentes presentes em cada um dos casos em estudo. Com base nas práticas descritas pelos gestores das empresas, é possível concluir quanto à incidência e intensidade da utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes.

No Caso 1 foram identificadas dez observações de artefatos. Dos sete artefatos presentes na literatura, pode-se observar a incidência de cinco deles, sendo: 1. Avaliação do custo dos concorrentes, 2. Acompanhamento da posição competitiva, 3. Precificação estratégica, 4. Engenharia reversa e 5. *Benchmarking*. No Caso 2, são oito observações quanto às categorias de análise. Quanto aos artefatos, apenas não foi possível identificar a utilização do custeio estratégico e da engenharia reversa. Já no Caso 3 constatou-se a incidência do uso de nove elementos caracterizadores das categorias de análise. Em relação aos artefatos, apenas o custeio estratégico e a avaliação das demonstrações financeiras não apresentaram nenhuma ocorrência.

Dos sete artefatos, o custeio estratégico não apresentou nenhuma evidência quanto à sua utilização. A avaliação das demonstrações contábeis foi identificada apenas no Caso 2, contexto em que uma empresa líder de mercado é de capital aberto. A não utilização do custeio estratégico permite sugerir que se investigue a real aplicação do mesmo, deixando de considerá-lo em estudos futuros. Já o artefato que trata sobre a avaliação das demonstrações financeiras tem sua utilização mais adequada para empresas que atuam em mercados com concorrentes que publicam suas demonstrações contábeis.

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

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

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

**Quadro 5. Síntese das categorias identificadas nos casos**

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

Fonte: dados da pesquisa

Em uma análise conjunta dos fatores contingenciais, pode-se concluir quanto ao fator contingencial ambiente, que os achados permitem indicar existir uma influência que acontece de forma distinta dos demais fatores. Na análise conjunta, a percepção é de que o ambiente antecede os demais e, para que a empresa possa se desenvolver, precisa se adequar aos fatores relacionados ao ambiente, como questões econômicas, políticas e regulatórias.

Quanto ao fator contingencial tecnologia, os achados demonstram que as empresas estão atentas, principalmente em questões relacionadas com a tecnologia a ser integrada ao processo produtivo, com o propósito de aumentar o grau de automação, incrementando a capacidade produtiva e aumentando sensivelmente a escala e, por consequência, a competitividade.

Quanto ao fator contingencial estrutura, foi possível constatar uma intensidade inferior em relação à estratégia e à tecnologia. Em parte, tal resultado pode ser explicado por ficar bastante claro, nos casos em estudo, uma configuração organizacional bastante dinâmica e participativa, permitindo o desenvolvimento de ambientes mais colaborativos.

Cada empresa necessita adequar sua forma de aplicação observando a influência que o fatores contingenciais possam ter no uso de determinados artefatos. No Caso 1, ao utilizar a precificação estratégica, é evidente que o conjunto de características de cada mercado no qual participa exige adequações em seu modelo. Por ser uma fábrica de móveis, o modelo de precificação descrito apresenta particularidades, como faixas de preço como critério de posicionamento e definição de estratégias, observação de componentes como forma de otimizar

os custos dos produtos e canais de distribuição que possuem dinâmicas de precificação distintas.

O mesmo artefato no Caso 2, que tem produtos de baixo valor agregado - massas e biscoitos-, faz com que o fator ambiental induza a empresa a tomar mais cuidado com o mix de produtos, redução da cadeia de valor e observe características regionais do consumidor, elementos que interferem na formação e estratégia de precificação. Considerando as características ambientais descritas, justifica-se a decisão na análise do custo de concorrentes onde o artefato da precificação estratégica, é o que melhor se adapta a necessidade do gestor.

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

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

Já no Caso 1, a prática foi evidenciada e percebeu-se que, dadas as influências ambientais e de fatores tecnológicos, o uso da engenharia reversa se fazia necessário, porém não em seu conceito original; não é mais necessário adquirir produtos em meio físico para ter um bom grau de informações sobre produto de concorrentes. O acesso às informações é bastante aberto, seja pelos portais das empresas ou pelos próprios manuais de montagem dos produtos. No Caso 3 a prática se direciona a entender especificidades dos produtos ou serviços que permitam a criação de diferenciais, dadas as características estratégicas e tecnológicas do negócio.

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

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

Na descrição feita, é possível indicar que a relação entre os fatores contingenciais e o uso de artefatos se dá de várias formas. Corroborando com tal afirmativa, segue o relato do Entrevistado 3, no Caso 2, *“Era um setor que tinha muito uso de mão de obra, representando muito no custo total, com baixa eficiência, o processo era muito manual, após uma transformação muito grande na estrutura com investimento em automação houve redução da mão de obra e aumento no volume de produção”*. Esse achado demonstra que o gestor ao perceber que o fator contingencial estrutura exerce influência sobre a organização, fez com que a empresa buscasse inicialmente o artefato *benchmarking*, conseguindo informações do

mercado, tanto em conversas com fornecedores, representantes, mas também com visitas a outras fabricas. Aliado a isso, o uso do artefato precificação estratégica se demonstrou eficiente, pois foi necessário adequar seu processo de precificação, visto que ao ter uma nova configuração da estrutura, a empresa passou a ser mais competitiva e ter a necessidade de uma precificação dinâmica o suficiente para incorporar o efeito dessas mudanças.

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

Ao visualizar a intensidade dos fatores contingenciais, de forma geral e não de forma específica a cada um dos artefatos, fica mais claro que o resultado em cada empresa é muito similar, reforçando o fato de que os fatores exercem influência de forma permanente e dinâmica.

O monitoramento do ambiente, em certa medida, modera as características organizacionais e ameniza os efeitos da incerteza ambiental. Tal situação faz com que os artefatos tenham maior ou menor intensidade de uso, principalmente em relação à disponibilização de informações necessárias para operacionalizar sua utilização. Por exemplo, ao usar a precificação estratégica, é fundamental que a empresa tenha o máximo possível de informações internas e externas sobre o mercado e tendências. Que compreenda e monitore o comportamento mais ou menos agressivo da concorrência. E decida sobre maior ou menor nível de sistemas de controle formais vai adotar. Desta forma é possível indicar que o fator ambiente influencia o uso do artefato e contribui nas adequações que se fazem necessárias para que tenha eficácia em seu uso.

O estudo sobre os fatores contingenciais confirma aquilo que Chenhall (2007) apresenta por contingência, algo que é verdadeiro somente sob condições específicas. Pode-se inferir que os fatores contingenciais estão mais relacionados com a empresa e suas particularidades do que com o lugar onde ela está localizada. Da mesma forma, pode-se confirmar que não há uma estrutura organizacional única. A otimização da estrutura varia de acordo com as diversas particularidades que envolvem cada organização, e ter o conhecimento sobre elas pode representar vantagem competitiva significativa.

## **5 Considerações Finais**

O estudo traz algumas conclusões que os achados permitem inferir, sendo que os casos em estudo utilizam artefatos para análise do custo de concorrentes alinhados ao proposto pela literatura em seu dia a dia. Dos sete artefatos, cinco se mostraram com uso eventual ou recorrente, são eles: 1. Acompanhamento da posição competitiva; 2. Avaliação das demonstrações financeiras; 3. Precificação estratégica; 4. Engenharia reversa e; 5. *Benchmarking*. Desses artefatos, três podem ser considerados os mais estruturados em relação a sua aplicabilidade e utilização nas empresas: a precificação estratégica, a engenharia reversa e o *benchmarking*.

Os fatores contingenciais são percebidos e considerados pelos gestores no cotidiano das organizações que por sua vez, influenciam na decisão do uso dos artefatos para análise do custo de concorrentes, e ajudam a compreender e explicar a sua melhor aplicabilidade. Para cada fator contigencial percebido, o gestor utiliza o artefato que melhor se adapta à necessidade da empresa.

A relação entre os fatores contingenciais e a utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes está na capacidade de compreender a dinâmica e as circunstâncias em que os artefatos são utilizados e a real influência que os fatores exercem na organização frente aos fatores contingenciais internos e externos.

O estudo permite concluir que as empresas se utilizam de artefatos para análise do custo de concorrentes e que a dificuldade percebida na literatura de haver um conceito mais objetivo

de cada artefato se justifica pela necessidade de adequação entre eles, nos quais cada empresa apresenta diferentes dinâmicas, mas todas percebem a necessidade de interação no processo de análise de custos interligado por vários fatores contingenciais, nunca sendo os mesmos, em consonância com os artefatos, dadas as peculiaridades do ramo que cada caso representa em suas áreas de atuação (ramos distintos em que operam).

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

A literatura é bastante abrangente quando trata sobre artefatos para análise do custo de concorrentes. Neste estudo os artefatos efetivamente utilizados pelos casos estudados são mais restritos e direcionados a processos e estratégias, principalmente ligados ao desenvolvimento de estratégias de precificação e na busca de informações comparativas no mercado. Considerando o volume de informações disponíveis, nos casos em estudo, os artefatos mais utilizados são a precificação estratégica, o *benchmarking* e a engenharia reversa, sendo os demais acessórios na busca de informações comparativas, ou na tentativa de compreender o comportamento dos concorrentes.

Em relação ao tema o estudo Simmonds (1986) fez uma contribuição no sentido de que fossem desenvolvidos métodos contábeis para avaliação dos concorrentes, os achados indicam que ainda hoje as demonstrações contábeis pouco são usadas para tal análise. Mesmo no caso da indústria de alimentos, que tem dois concorrentes que divulgam suas demonstrações financeiras, os gestores indicaram pouca relevância na utilização de tais dados como fonte para tomada de decisão. Quanto às vantagens em estimar o custo dos concorrentes e promover a eficácia organizacional, conforme descrito por Jones (1988), trata-se de aspecto presente nos casos estudados. Todos relatam o esforço em buscar informações que permitam estimar o custo dos concorrentes e, com base nessa informação, promover melhorias internas e definir estratégias sobre produtos a serem ou não produzidos, processos que devem ser otimizados.

Mesmo que o acesso a informações permita mensurar de forma específica, os dados disponíveis são utilizados para estabelecimento de padrões, fator que já contribuiu na gestão das empresas em estudo, das mais diversas formas. Entretanto, a busca por padrões talvez seja estimada quando o assunto é análise do custo de concorrentes, eis que o alcance aos dados precisos é sem dúvida tarefa complexa, dadas as restrições de acesso às informações. Muitas vezes as empresas mantêm algumas informações em sigilo para assim assegurar uma competição mais estratégica e impedir que outras empresas de posse desses dados possam aprimorar seus artefatos afetando sobremaneira os fatores contingenciais em suas interações.

Para o estudo de Guilding (1999) há avanços significativos quanto ao tema, tanto que a maioria das pesquisas feitas atualmente utilizam as práticas por ele listadas como base para aplicação do tema nas organizações.

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

Os achados e discussões sobre os artefatos permitem sugerir que para estudos futuros sejam considerados apenas cinco artefatos para análise do custo de concorrentes, são eles: 1. acompanhamento da posição competitiva, 2. avaliação das demonstrações financeiras, 3. precificação estratégica, 4. engenharia reversa e 5. *Benchmarking*. Dessa forma, a avaliação do

custo dos concorrentes e o custeio estratégico deixariam de ser considerados artefatos e suas categorias poderiam ser absorvidas pelos artefatos sugeridos.

O método adotado desde a construção do roteiro e do protocolo da pesquisa, sua validação e utilização, demonstram que estudos que venham a aplicar as abordagens aqui apresentadas usem tais fontes como parâmetros para sua replicação. Já a relevância consiste na real possibilidade de aplicação dos conceitos, discussões e contribuições em empresas que desejem utilizar artefatos para análise do custo de concorrentes e aperfeiçoar sua gestão estratégica de custos.

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

Como sugestões de estudos futuros, é possível indicar os seguintes caminhos: A realização de estudos em empresas de um mesmo setor, buscando identificar e estabelecer padrões de comportamento frente à utilização de artefatos para análise do custo de concorrentes, e dessa forma trabalhar com modelos de mensuração e de estimativas de custos entre empresas concorrentes de um mesmo ramo.

Por fim, um desafio significativo seria desenvolver estudos para discutir modelos econométricos ou de modelagem para estimar custos de concorrentes, sugerindo-se que sejam criadas bases de dados setoriais com esse propósito. Isso traria informações relevantes para tomada de decisão e, por consequência, maior rentabilidade e eficiência para todas as empresas participantes.

## Referências

BARNEY, J. B. Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. **Journal of Management**, v. 17, n.1, p.99-120, 1991.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016. 279 p.

BARTZ, D.; STAUDT, T.; SOUZA, M. A. Gestão estratégica de custos: uso da engenharia reversa na análise dos custos dos concorrentes. **Revista Base**, 2(3), p. 167-175, 2005.

BEUREN, I. M.; FIORENTIN, M. Influência de fatores contingenciais nos atributos do Sistema de Contabilidade Gerencial: um estudo em empresas têxteis do Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Ciências da Administração**, v. 16, n. 38, p. 195-212, 2014.

CHANDLER JR., A. D. Corporate Strategy and Structure: Some Current Considerations. **Society**, 35, 2, p. 347-350, 1998.

CHENHALL, R. H. Theorizing contingencies in management control systems research. **Handbook of Management Accounting Research**, London, UK, v. 1, p. 163-205, 2007.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

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

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

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

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

GLIUBICAS, D; KANAPICKIENĖ, R. Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies. *Procedia. Social and Behavioral Sciences* 213. In: 20TH INTERNATIONAL SCIENTIFIC CONFERENCE "ECONOMICS AND MANAGEMENT, 2015 (ICEM-2015)", **Anais...** p. 254-260, Dec. 1, 2015.

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

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

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

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

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

JAROSKSI, S.; DIEHL, C. A. Configuração organizacional e grau de centralização na tomada de decisão: um estudo em empresas brasileiras. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 13, Porto, **Anais...** OTOC, 2013.

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

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

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

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

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

SANTOS, F. O, JESUS, S. R. P; SOUZA, W. A. D. R.; CAVALCANTE, T. S. B. Avaliação

do sistema de controle gerencial sob a influência de fatores contingenciais: estudo de caso em um grupo econômico. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 8, n. 2, 2016.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2015. 290.