

Alinhamento entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: um Estudo em Pequenas Empresas Industriais do Setor de Transformação

Maurilio Alves De Melo[†]

Faculdade de Ciências e Tecnologia Mater Christi

Rodrigo José Guerra Leone^Ω

Universidade Potiguar – RN

RESUMO

O presente trabalho analisou o alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão dos custos de fabricação em pequenas empresas industriais, com vistas à obtenção de vantagens competitivas, por meio de uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa em que o universo eram as pequenas empresas industriais do segmento de transformação, situadas no município de Mossoró-RN. Os principais resultados obtidos demonstraram que a integração das estratégias competitivas com a gestão de custos resulta em vantagem, principalmente para as pequenas empresas industriais que adotam postura de meio-termo com prioridades às ações estratégicas de diferenciação de produtos e redução de custos e que o alinhamento das estratégias competitivas com a gestão de custos é mais favorável às pequenas empresas industriais que atuam em diferenciação de produtos e liderança de custos de forma simultânea, ou mesmo excepcionalmente em diferenciação. Os resultados apontaram que emergem vantagens competitivas tanto em diferenciação quanto em baixo custo.

Palavras-chave: Estratégias competitivas. Gestão de custos. Vantagem competitiva.

Recebido em 28/04/2014; revisado em 26/05/2014; aceito em 30/09/2014; divulgado em 01/09/2015

***Autor para correspondência:**

[†] Mestre em Administração de Empresas pela Universidade Potiguar – UNP
Vínculo: Professor da Faculdade de Ciências e Tecnologia Mater Christi
Endereço: : Rua José Lucas Neto, Nova Betânia, Mossoró – RN - Brasil
E-mail: maurilio.mello@hotmail.com
Telefone: (84) 9125-5556

^Ω Doutor pela COPPE/UFRJ
Vínculo: Professor da Universidade Potiguar – RN
Endereço: Rua Lindolfo José Correa das Neves, João Pessoa - PB – Brasil
E-mail: r.leone@uol.com.br
Telefone: (83) 8730-2220

Nota do Editor: *Esse artigo foi aceito por Emerson Mainardes*



1 INTRODUÇÃO

Em um mercado sem fronteiras caracterizado pela competição acirrada entre as organizações, a adoção de estratégias competitivas se tornou necessária para a grande maioria das empresas. Nesse cenário, as organizações têm que tomar decisões mais pensadas estrategicamente, pois a economia globalizada demanda mais competência e profissionalização. Dentro desse contexto, percebe-se uma constante mudança no comportamento gerencial dos gestores quanto à reformulação dos processos produtivos para torná-los mais competitivos ou mesmo sustentáveis, tendo em vista a exigência dos consumidores por produtos de qualidade e com valor de troca acessível. O conhecimento, a inovação, e a tecnologia passaram a representar elementos essenciais para que as empresas se preservem em situação de competitividade nesse acentuado ambiente de competição (ZUCKERMAN; ROMOCKI; CHEN, 1997).

A intensificação da competitividade no ambiente de negócios tem exigido dos gestores decisões cada vez mais complexas, tornando-se necessárias avaliações precisas dos riscos envolvidos no processo decisório. A definição das estratégias proporciona aos gestores decisões capazes de manter a organização em condições de competição no mercado. Isso ocorre à medida que os recursos físicos, financeiros e humanos são adequadamente utilizados, maximizando as oportunidades do ambiente da empresa (OLIVEIRA, 1991).

Além dos fatores mencionados, o gerenciamento dos custos de transformação tem ganhado importância no processo de tomadas de decisões administrativas. Tal atenção se justifica à medida que as organizações se tornam mais complexas, fazendo com que novas técnicas de gerenciamento de custos sejam utilizadas, a fim de aperfeiçoar o desempenho organizacional, bem como favorecer o desenvolvimento de produtos com valor de troca competitivo.

As pequenas empresas industriais do setor de transformação, responsáveis por transformar matéria-prima em produtos finais ou acabados, estão inseridas em um ambiente de competição, em face do crescimento econômico dos últimos anos. As políticas de inspiração liberal contribuíram para esse ambiente competitivo vivenciado pelas empresas industriais. Tais fatores foram decisivos para a abertura econômica e para a desregulamentação de mercado, inserindo as empresas em um ambiente competitivo em virtude da pressão exercida pelos produtos importados, a qual passou a exigir das

organizações maior produtividade, melhor qualidade e produtos com valor de troca cada vez mais acessível.

Para se defender das forças competitivas, Porter (1995) propõe às empresas industriais que adotem, entre outras, três estratégias competitivas genéricas, quais sejam: liderança de custos, diferenciação ou enfoque. Algumas empresas fundamentam suas estratégias de competição com base no controle, na manutenção e no acompanhamento dos custos de produção, a fim de maximizar os resultados por meio da redução dos custos, ou mesmo se adequar às regras de mercado. Outras buscam, por meio de procedimentos sistemáticos, produtos e técnicas de excelência, oferecer produtos com características diferenciadas em relação à concorrência. Existem, ainda, as empresas que disseminam suas estratégias voltadas a atender de forma específica determinado segmento ou tipo de clientes (PORTER, 1985).

O acesso a informações, bem como a penetração de novas empresas no mercado, tem contribuído para as estratégias empresariais ampliarem seus horizontes às Pequenas Empresas (PEs), não se restringindo apenas às grandes corporações. Além disso, a gestão de custos tem ganhado atenção nas decisões administrativas, fruto da necessidade que as empresas industriais têm de desenvolver produtos com capacidade competitiva para o mercado.

Nota-se que, além das estratégias possíveis propostas por Porter, a escolha de um eficiente sistema de custos, bem como adequado método de custeio, pode significar uma forma de as empresas enfrentarem as forças competitivas proporcionadas pelo ambiente, por meio, sobretudo, da oferta de produtos com qualidade e com valor de troca acessível.

Os meios acadêmico e empresarial mostram que um diferencial competitivo resulta de ações que evidenciam um bom gerenciamento de custos e estratégias bem desenvolvidas. Nessa linha, esta pesquisa buscou responder a seguinte questão: Como se dá o alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos para obtenção de vantagens competitivas em pequenas empresas industriais do setor de transformação?

2 ALINHAMENTO DAS ESTRATÉGIAS COMPETITIVAS E GESTÃO DE CUSTOS

O presente estudo está cunhado nas estratégias competitivas propostas por Porter (1985), segundo as quais a empresa deve se posicionar de forma adequada para alcançar vantagens competitivas em relação aos seus concorrentes, por meio da liderança no custo total, na diferenciação ou no enfoque.

A estratégia de liderança de custos pressupõe que uma vantagem competitiva é resultado da produção concentrada no menor custo de transformação, o que proporciona a

organização ofertar preços compatíveis ou mesmo inferior aos praticados no mercado. A estratégia de diferenciação, por sua vez, resume-se em oferecer aos clientes um produto com atributos diferenciados ou singulares em relação aos concorrentes. Já a estratégia de enfoque concentra-se em focalizar determinado grupo de compradores, ou segmento de linha de produtos, ou mercado geográfico. Assim sendo, as prioridades de fabricação podem favorecer, de alguma forma, as estratégias mencionadas.

Um exemplo disso são os critérios vencedores de produção desenvolvidos por Hill (1997), preço, produto com qualidade e entrega rápida e confiável, nos quais o preço relaciona-se ao baixo custo de fabricação, o produto com qualidade, as suas dimensões, especificações e confiabilidade, a entrega rápida e confiável, a exigência pela competência em atender ao aumento da demanda.

A percepção de alinhamento estratégico adotada por este trabalho se refere à orientação do gerenciamento de custos às prioridades estratégicas, à conformidade das práticas de gestão de custos e sua estrutura com os objetivos estratégicos definidos pela organização. Existe amplo entendimento de que a gestão estratégica de custos concentra a análise dos custos de fabricação num ambiente mais amplo, considerando elementos estratégicos como fontes de vantagens competitivas.

Para Slank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos (GEC) resulta da combinação de três temas subjacentes sobre gestão estratégica encontrados na literatura. Quais sejam: (I) análise da cadeia de valor, um conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria-prima básicas até a entrega do produto nas mãos do consumidor; (II) posicionamento estratégico, a escolha de como a empresa vai competir, seja por meio de menores custos (liderança de custos), seja por meio de produtos superiores (diferenciação); e por fim, (III) direcionadores de custos, fatores que se inter-relacionam de forma complexa, causando custos para a empresa.

A interface das estratégias competitivas e a gestão de custos são possíveis quando os custos são tratados como elemento estratégico para a empresa, já que certos objetivos estratégicos só podem ser alcançados por meio de práticas de gestão de custo que propicia à empresa oferecer produtos com valor de troca competitivo ou mesmo com atributos singulares se comparado ao dos concorrentes. Assim, a gestão de custo para adquirir o status de estratégia deve estar respaldada no conceito de que os custos, em sua maioria, são consequências de decisões de investimentos anteriores e devem prover informações que

suportem a formulação, o desenvolvimento e a geração de novas estratégias (SOUZA; CLEMENTE, 1998).

Como observado, o sucesso ou capacidade competitiva de uma organização não se refere somente à sua competência produtiva, mas à forma como alinha essa habilidade às estratégias empresariais. As informações de custos são utilizadas na elaboração de estratégias superiores, contribuindo, inclusive, para a agregação de valores para o cliente a um custo igual ou menor em relação à concorrência, o que pode resultar em vantagem competitiva para organização. (HANSEN; MOWEN, 2001).

O alinhamento entre as estratégias empresariais e a gestão de custos é percebido à medida que as informações contábeis forem adequadas às necessidades estratégicas. Informações de natureza operacionais, defasadas e inoportunas comprometem o desempenho da informação contábil em uma organização, que é o de facilitar o desenvolvimento e implantação de estratégias gerenciais (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

Alguns estudos têm sido desenvolvidos nos últimos anos buscando evidenciar a relação entre as estratégias empresariais e a gestão de custos no segmento industrial e de serviços. Seus resultados sugerem a existência de integração entre a gestão de custos e determinadas estratégias empresarias.

Silva (2003) realizou pesquisa com o objetivo de investigar as estratégias competitivas de empresas industriais do setor moveleiro de Votuporanga-SP, e a partir de sua identificação, verificar a existência de integração das estratégias competitivas com as estratégias de produção. O resultado do estudo identificou diversos fatores que poderiam impedir o alinhamento da estratégia competitiva de menor custo com a prioridade competitiva custo. Entretanto verificou-se que algumas decisões de produção tenderam a influenciar a redução dos custos de fabricação, mas que essas decisões eram tomadas visando o curto prazo não gerando vantagens competitivas de menor custo em médio e longo prazo.

O estudo de Fonseca (2007) teve o objetivo de entender como ocorre o alinhamento entre as estratégias corporativas e a gestão de custos para atingir custos operacionais eficientes. Para tanto, realizou uma pesquisa com análise de conteúdo comparativa entre três companhias de energia elétrica. O resultado da pesquisa revelou a existência de alinhamento muito específico e próprio. Porém foram constatadas algumas características similares no processo de integração, em que o autor propôs um modelo básico de gestão de custos como principal contribuição do trabalho.

Frega, Lemos e Souza (2007), desenvolveram estudo de caso em uma indústria de tijolos e artefatos refratários no Sul do Brasil. A pesquisa teve como objetivo discutir a dinâmica do alinhamento entre as estratégias competitivas, as decisões de investimentos e os sistemas de custeio para a geração de uma vantagem competitiva e sustentável. O estudo revelou que para a empresa alcançar maiores vantagens competitivas, ela deve trocar o uso de um método de custeio tradicional, como o de “absorção”, para o método de custeio direto aliado ao ABC com o direcionador tempo. Constatou-se um alinhamento dinâmico entre estratégia e estrutura de custos, o qual evidencia que os custos relevantes são, na maioria dos casos, resultantes de investimentos anteriores.

Com objetivo de compreender como a estratégia competitiva e custos interagem com o processo de desenvolvimento de produtos das organizações, Tondolo (2010) realizou estudo de casos múltiplos em três empresas da Serra Gaúcha. Os resultados demonstraram que as atividades que envolvem a concepção do produto apresentam considerável preocupação nas empresas estudadas, uma vez que as decisões tomadas nessa fase influenciam o sucesso do produto no mercado. Sendo assim, as empresas realizam diferentes formas de integração, nas quais os custos estão diretamente ligados às estratégias competitivas no sentido de desenvolver produtos competitivos.

Por fim, Almeida, Machado e Panhoca (2012) realizaram estudo com empresas da construção civil paranaense, cujo objetivo foi investigar as práticas de gestão de custos que seguem a tipologia de estratégia de Porter. Os resultados constatados sugerem que as empresas com estratégias de diferenciação são as que atribuem importância às práticas de gestão de custos. A conclusão da pesquisa diverge do estudo realizado por Chenhall (2003), o qual constatou que empresas com posicionamento estratégico de liderança de custo total são propensas a admitir rígidos controles orçamentários e de custos se comparadas às empresas que adotam estratégias de diferenciação.

3 METODOLOGIA

No que diz respeito aos objetivos, trata-se de uma pesquisa do tipo descritiva, pelo fato de serem observados, registrados, analisados e correlacionados fatos e fenômenos sem manipulação, a fim de se evidenciar a ocorrência de um fenômeno e de sua integração com outros, bem como sua natureza e características (BERVIAN; CERVO, 1996). O método descritivo serviu para descrever as particularidades dos sujeitos da pesquisa, apontar as estratégias competitivas utilizadas, além de evidenciar as práticas de gestão de custos

adotadas pelas empresas estudadas. Portanto, o modelo é uma referência a como é a gestão estratégica e de custos das pequenas empresas mencionadas, e não uma especificação.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa se classifica em quantitativa. O tratamento quantitativo se justifica pela necessidade do uso da quantificação e de emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta dos dados quanto no seu tratamento (BEUREN, 2006). Além disso, a abordagem quantitativa é frequentemente utilizada em pesquisas descritivas que objetivam identificar a relação entre variáveis e a causalidade entre fenômenos (GIL, 2008). Dessa forma, a técnica foi utilizada com o objetivo de medir o grau de relação entre variáveis de estratégias, segundo o modelo de Porter (1985) e a gestão de custos, a fim de evidenciar o quanto essa interação pode contribuir para se alcançar vantagem competitiva.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de campo, devido à investigação empírica realizada com gestores das pequenas empresas industriais do segmento de transformação do município de Mossoró/RN.

O universo deste estudo é constituído pelas pequenas empresas industriais do segmento de transformação do município de Mossoró, estado do Rio Grande do Norte (RN). As empresas pesquisadas integram o cadastro da Federação das Indústrias do Estado do RN – FIERN, entre as quais há 52 empresas do setor de transformação enquadradas no porte de pequenas empresas, classificadas de forma quantitativa, levando-se em consideração a quantidade de empregados, conforme critério estabelecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Das 52 empresas cadastradas na FIERN, 49 (quarenta e nove) estão realizando atividades de fabricação, 1 (uma) apenas prestação de serviços, e as outras 2 (duas) encontram-se inativas.

A pesquisa foi censitária com diretores e gerentes das 49 empresas, dos quais 4 (quatro) não se dispuseram a responder o instrumento de pesquisa. A opção por realizar a pesquisa com gestores (diretores e gerentes) das empresas se deu pela necessidade de conhecimento dos respondentes em relação às decisões estratégicas, bem como das políticas de gestão dos custos de transformação.

O procedimento adotado para coleta dos dados se deu por meio da aplicação de um questionário com diretores e gerentes das empresas contempladas pela pesquisa, tendo-se em vista ser este um método bastante utilizado quando se pretende medir respostas relacionadas a um determinado problema de pesquisa. O instrumento foi composto por perguntas estruturadas, utilizando modelo de respostas baseada na escala *likert* de cinco pontos.

Para suprir a necessidade de informações relacionadas às estratégias competitivas das empresas estudadas, foram elaboradas questões baseadas em estudo realizado por Bacurau (2006), o qual objetivou identificar as estratégias competitivas genéricas de Porter e a sua relação com o desempenho em lojas comerciais varejistas de confecções e calçados nos cinco maiores shopping centers de Natal/RN; quanto às informações relacionadas à gestão de custos, as questões foram extraídas de um estudo realizado por Eidt (2006), que teve como objetivo identificar a gestão dos custos nas indústrias do setor moveleiro, estabelecida no Oeste de Santa Catarina.

Em relação à avaliação das vantagens competitivas das empresas estudadas, foram elaboradas questões utilizando como referência um estudo desenvolvido por Gulini (2005). Este estudo teve como objetivo avaliar a relação ambiente organizacional, o comportamento estratégico e o desempenho percebido pelos gestores de empresas provedoras de internet do estado de Santa Catarina. Foram elaboradas, também, questões com o objetivo de evidenciar a vantagem competitiva das empresas, segundo o modelo proposto por Porter (1985), quais sejam, de liderança de custos e diferenciação de produtos.

Os dados coletados foram tabulados, analisados e apresentados de forma descritiva. As questões não respondidas pelos entrevistados foram substituídas pela média da variável. O uso de técnicas e análises estatísticas como média, análise de *cluster*, análise discriminante, contribuíram para que os objetivos específicos do trabalho fossem alcançados.

Para apontar o posicionamento estratégico das empresas pesquisadas, foi realizada uma análise de *cluster* baseada no método de agrupamento não hierárquico nomeado por *k-means*. A técnica consiste em alocar um indivíduo para o *cluster* do qual o centroide tem a menor distância, a partir de dados originais numéricos ou binários, cujo número de grupos de indivíduos esteja inicialmente predefinido. Dessa forma, o modelo serviu para agrupar as empresas estudadas de acordo com as estratégias mencionadas, ou seja, liderança em custos, diferenciação e enfoque. A média foi utilizada como parâmetro para mensurar e apontar as possíveis estratégias utilizadas pelas empresas, ou seja, se maior do que 3,50, confirma adoção da teoria, e menor que 3,50, confirma a ausência.

A média aritmética foi empregada para medir as práticas de gestão de custos das empresas pesquisadas. A técnica foi aplicada para mensurar o nível de gestão de custos, identificar a forma de acumulação de custos, ou seja, por ordem de produção ou processo contínuo, bem como, evidenciar o método de custeamento utilizado para avaliação de estoques nas pequenas empresas estudadas.

O método descritivo também foi adotado para evidenciar a vantagem competitiva das empresas por meio da distribuição de frequências. A média aritmética foi utilizada para identificar se a empresa possuía vantagem de liderança de custos ou diferenciação. Assim, foi atribuída uma nota de um a cinco, a qual permitiu avaliar o quanto uma empresa detém de vantagem competitiva em relação aos concorrentes. Dessa forma, ficou definido que para média maior do que 3,50, confirma-se a vantagem; para a média menor 3,50, confirma-se a ausência de superioridade.

Por fim, a técnica de análise discriminante foi utilizada para avaliar a relação entre estratégias competitivas, gestão dos custos e vantagem competitiva, uma vez que o modelo estatístico permite, por meio das variáveis qualitativas (não métricas), estimar os valores das variáveis dependentes, definidas pelo pesquisador, em relação às variáveis fixadas como independentes (CORRAR, PAULO, FILHO, 2009). Dessa forma, o método contribuiu para classificar e estimar as empresas estudadas que alcançam vantagem competitiva em razão da integração estratégias e gestão dos custos de transformação.

4 ANALISE DOS RESULTADOS

4.1 PERFIL DOS RESPONDES E DAS EMPRESAS

Nesta seção, é descrito o perfil dos entrevistados e as principais características das empresas participantes da pesquisa. Em relação aos respondentes, buscou-se averiguar o cargo ocupado na empresa, gênero, faixa etária, grau de escolaridade e o tempo de serviço prestado à empresa. Quanto às empresas, constatou-se o período de atividade no mercado, porte e ramo de atividade.

Foram recebidos 45 questionários, dos quais 44 foram utilizados para a pesquisa. Os entrevistados foram diretores e gerentes das pequenas empresas industriais do setor de transformação de Mossoró/RN, cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do RN - FIERN. Dos respondentes, 70% [$n = 31$] exercem o cargo de gerente, 72% [$n = 32$] são do sexo masculino, 52% [$n = 23$] dos entrevistados têm curso superior, dos quais 22% [$n = 10$] têm cursos de pós-graduação. Com relação à idade dos entrevistados, até 30 anos 27% [$n = 12$], entre 31 e 50 anos 50% [$n = 22$] e acima de 50 anos 23% [$n = 10$]. Por fim, buscou-se verificar o tempo de serviço prestado à empresa pelos respondentes, e constatou-se que 56% [$n = 25$] dos entrevistados estão há mais de 5 anos prestando serviços às pequenas empresas industriais pesquisadas.

Os dados mencionados foram coletados com o objetivo de analisar o perfil dos respondentes, quanto ao cargo exercido, sexo, idade, tempo de empresa, sobretudo, o nível de

escolaridade. Com base nos dados descritos, verificou-se que os cargos ocupados pelos entrevistados foram em sua maioria os de gerente, predominantemente exercidos por profissionais do sexo masculino. Os entrevistados apresentam bom nível de escolaridade, uma vez que 52% [$n = 23$] possuem nível superior, e 18% [$n = 8$] estão em processo de formação, o que contribui para que as empresas tenham boa gestão estratégica e de custos.

A maioria dos entrevistados apresenta idade inferior a 51 anos, totalizando 77% [$n = 34$], Além disso, possuem bom tempo de serviços prestados às empresas, 56% [$n = 25$] acima de cinco anos, o que os torna mais conhecedores das decisões administrativas, bem como dos processos de fabricação, contribuindo para credibilidade da pesquisa.

Quanto às empresas estudadas, constatou-se que 93% [$n = 41$] têm acima de 5 anos de atividade no mercado. Em relação ao porte, as empresas se enquadram como empresas de pequeno porte, segundo critério estabelecido pelo SEBRAE que leva em consideração a quantidade de funcionários, no caso industrial de 20 a 99 empregados. As empresas atuam em diversos segmentos de transformação, dos quais se destacam a indústria de produtos alimentícios com 25% [$n = 11$], a de fabricação de produtos minerais não metais com 13% [$n = 6$], e o de fabricação de produtos de metais 11% [$n = 5$].

4.2 POSICIONAMENTO ESTRATÉGICO

Para apontar o posicionamento estratégico das empresas pesquisadas, foi realizada uma análise de *cluster* baseada no método de agrupamento não hierárquico nomeado por *k-means*. Assim, foram formados quatro *clusters* com os dados coletados da pesquisa, os quais foram quantificados em frequência. O objetivo foi agrupar as empresas com características estratégicas semelhantes, conforme tabela 1.

Tabela 1 - Estratégias Competitivas

Características do cluster		Estratégias Competitivas			Total de empresas	%
		Diferenciação	Liderança em custo	Enfoque		
<i>Cluster 1</i>	Meio-Termo Forte	4,51	3,93	2,64	15	34%
<i>Cluster 2</i>	Diferenciação	3,51	3,35	3,04	9	21%
<i>Cluster 3</i>	Meio-Termo Fraco	3,68	3,60	1,77	16	36%
<i>Cluster 4</i>	Liderança em Custos	2,21	4,00	2,95	4	9%

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados permitem apontar as estratégias competitivas genéricas das empresas estudadas, propostas por Porter (1985). Vale salientar que a média retirada dos *clusters* serviu como parâmetro para definir o posicionamento estratégico como sendo mais atuante ou menos atuante nos modelos estratégicos sugeridos pelo autor. Assim, para média $> 3,5$, confirma-se a opção pelo modelo da teoria, mas se média $\leq 3,5$, isso sinaliza a não utilização.

O *Cluster 1* é constituído por quinze pequenas empresas com características voltadas para liderança em estratégias de diferenciação de produtos e baixo custo de fabricação, representado 34% das empresas pesquisadas. Os dados apresentados nesse grupo evidenciam que as empresas adotam posicionamento estratégico mais focado na fabricação de produtos diferenciados, ou seja, com características singulares e com valores agregados aos clientes. Além disso, a pesquisa revela que essas empresas, além de ofertarem produtos diferenciados ao mercado, direcionam atenção para redução dos custos de fabricação. A análise conflita com o que propõe Porter (1985), quando observa que uma empresa deve optar por uma das estratégias possíveis. Entretanto Miller e Dess (1993) justificam ser comum as empresas utilizarem mais de uma estratégia genérica como forma de se manterem competitiva no mercado e se posicionarem no conceito de meio-termo referido por Hill (1988).

O *Cluster 2* é formado por organizações que atuam em diferenciação de produtos, o agrupamento é composto por nove empresas, totalizando 21% das empresas estudadas. Apesar de apontar para posicionamento de diferenciação, nesse grupo, percebe-se, equilíbrio entre as três estratégias genéricas possíveis, uma vez que a liderança de custos apresenta média de 3,35 e enfoque de 3,04. O conjunto é constituído de empresas que atuam em enfoque estreito, ofertando produtos com atributos singulares e atendendo a um alvo estratégico restrito se comparado aos concorrentes. Portanto, nesse modelo de posicionamento estratégico, a premissa é atender a um nicho específico de mercado com produtos com qualidade superior.

O *Cluster 3* é o agrupamento mais representativo da pesquisa, totalizando em 36% [$n = 16$] das empresas pesquisadas. O conjunto apresenta particularidades semelhantes ao *cluster 1*, cujo posicionamento estratégico abrange um enfoque amplo com prioridades voltadas à fabricação de produtos diferenciados e com baixo custo de fabricação. Assim como no grupo anterior, nesse *cluster*, as empresas apresentam características de meio-termo, porém não se enquadram como líder em nenhuma das estratégias possíveis, uma vez que apresentam médias inferiores se comparadas às agrupadas no *cluster 1*, por dispensarem razoável atenção à fabricação de produtos diferenciados e à redução dos custos de transformação. São empresas

sem métodos bem definidos, que, no entendimento de Porter (1985), adotam posicionamento de meio-termo por desenvolverem estratégias incapazes de alcançar vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

Por fim, o *Cluster 4* representa empresas que apontam para estratégias de liderança em custos, cuja atenção é focada na redução dos custos de transformação sem prioridades à diferenciação de produtos. O agrupamento é o menos representativo da pesquisa, totalizando em 9% [$n = 4$] das empresas estudadas. Nessa forma de posicionamento, a empresa busca rigorosa redução nos gastos, alta parcela de mercado, conveniência de acesso às matérias-primas, dentre outras posições vantajosas. Trata-se de um modelo que, se bem disseminado, garante à empresa retornos acima da média em seu setor, pois conseguem ofertar produtos semelhantes ao da concorrência com custos razoavelmente baixos. Para tanto, exige atividades que conduzam à indústria a aplicação de ações que contribuam para atrair clientes flexíveis a preços mais baixos, nesse caso, seu público-alvo (PORTER, 1995).

Com base na análise apresentada, percebe-se um importante percentual de empresas que adotam o posicionamento de meio-termo, com maior ou menor grau de prioridades às estratégias de diferenciação e liderança de custos. As empresas do *cluster 1*, apesar de não apresentar uma única estratégia, como sugere Porter (1985), demonstram concentrar maiores esforços nas estratégias de diferenciação e baixo custo, se comparadas às empresas agrupadas no *cluster 3*. Os dados analisados evidenciam equilíbrio nas empresas que adotam o meio-termo com maior prioridade estratégica (*cluster 1*), total de 34% [$n = 15$], e as que são menos intensivas em ações que conduzem as estratégias possíveis, 36% [$n = 16$].

O posicionamento de meio-termo tem se apresentado como principal posição de pequenas empresas, como verificado nos dados analisados. Estudo realizado por Bacurau (2006), com pequenas lojas varejistas, confirmou essa tendência ao constatar que 48,84% das empresas não adotam estratégias competitivas genéricas únicas, configurando-se como meio-termo. Entretanto estudo realizado por Dess e Davis (1984) com empresas norte-americanas do setor de tintas e derivados constatou que empresas com estratégias únicas demonstram melhores resultados do que as de meio-termo. Tal resultado colabora como o entendimento de Porter (1985), o qual acredita que uma empresa no meio-termo só alcança um desempenho superior se for favorecida pela estrutura do setor onde atua, ou mesmo se existir a coincidência dos principais concorrentes também adotarem a posição de meio-termo.

4.3 PRÁTICAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Nesta seção, foi averiguado o nível de gestão de custos praticado pelas empresas que compõem a amostra da pesquisa. Inicialmente, procurou-se verificar se as empresas contabilizam seus custos de transformação. Foi constatado que 91% [$n = 40$] adotam práticas de contabilidade de custos como forma de mensurar seus custos de fabricação, 7% [$n = 3$] não utilizam, e 2% [$n = 1$] consideram ser indiferente o emprego desta técnica no seu processo produtivo. Logo, os resultados apresentam importante percentual de empresas que aplicam técnicas de contabilidade como ferramenta para avaliar os custos de fabricação.

Após essa análise inicial, buscou-se identificar o sistema de acumulação de custos utilizado pelas empresas para custeamento das atividades, produtos ou ambos. Os resultados evidenciam que 57% [$n = 25$] das empresas pesquisadas acumulam os custos de transformação tanto por ordem de produção ou encomenda quanto por processo ou contínuo. Na literatura, o entendimento é de que as técnicas de acumulação de custos são bem distintas entre si, e isso se deve, segundo Martins (2003), pelo uso exagerado da ideia de Custos para Produção por Ordem e para Produção Contínua, o que contribui para essa percepção, mas que as diferenças na realidade são pequenas não inviabilizando sua utilização de forma simultânea, para atender a um produto customizado ou mesmo à produção em massa.

Em relação ao método de distribuição dos custos, a pesquisa constatou importante percentual de empresas que utilizam práticas de apropriação de custos concernentes aos três métodos de custeios colocados pelo estudo, quais sejam, Absorção, Variável e ABC, totalizando em 23% [$n = 10$]. Verificou-se também, que as atividades de custeamento que apontam para o modelo por Absorção aparecem em 80% [$n = 35$] das empresas pesquisadas, além de ser utilizado excepcionalmente por 34% [$n = 15$] das referidas empresas.

O modelo de custeamento citado é propício a empresas que objetivam apenas a avaliação de estoques e não as que anseiam por informações gerenciais. Estudo realizado por EIDT (2006) com seis indústrias moveleiras no Oeste de Santa Catarina confirma essa temática ao identificar que quatro destas empresas utilizam o custeio por absorção excepcionalmente para avaliação de seus estoques.

O método de custeio baseado em atividades apresenta-se como segundo modelo mais utilizado pelas entidades pesquisadas. Essa forma de custeamento pode acarretar em importantes benefícios gerenciais para a empresa, uma vez que a distribuição dos custos baseados nas atividades desenvolvidas reduz sutilmente a subjetividade do rateio dos custos

indiretos e isso torna a informação dos custos de transformação mais precisa, podendo resultar em maior competitividade.

Pesquisa realizada por Frega, Lemos e Souza (2007) constatou esse ganho em estudo de caso em uma indústria de tijolos e artefatos refratários, no qual foi verificado que a empresa tinha migrado do custeio absorção para o método de custeio direto aliado ao ABC, com objetivo de alcançar melhores níveis de competitividade. Isso levou a empresa a aproximar-se do conceito de produção enxuta. Portanto, os dados elencados no estudo apontam para os métodos de custeio por absorção e baseado em atividades como sendo a principal ferramenta para avaliação de estoques e suporte a decisões gerenciais pelas pequenas empresas industriais pesquisadas.

Além da identificação dos sistemas e métodos de custeios utilizados pelas empresas que compõem a amostra da pesquisa, outras práticas de custos foram observadas com o intuito de medir a gestão de custos destas empresas, como exemplo adoção de orçamentos no processo produtivo, critérios de identificação dos custos de transformação e formação do preço de venda, se com base nos custos, concorrentes ou *markup*.

Com base nos dados levantados pelo estudo, foi constatado que 86% [$n = 38$] das organizações adotam o orçamento no processo de fabricação. A utilização dessa técnica é importante para as decisões administrativas, pois orienta os gestores quanto à introdução ou eliminação de produtos, gestão do preço de venda e na opção de comprar ou produzir, além de fornecer dados que permitem fazer comparações com valores anteriormente definidos (MARTINS, 2003). Outro fator verificado foi que 43% [$n = 19$] das empresas pesquisadas adotam a segmentação de atividades, departamentos, centro de custos e produtos como forma de facilitar a mensuração dos custos no processo de transformação.

Por fim, foram identificados os parâmetros usados pelas empresas para precificação dos produtos. Assim, foram constatados que 37% [$n = 17$] das pequenas empresas estudadas formam o preço de venda levando em consideração os custos de fabricação, o preço da concorrência e o *markup*, 32% [$n = 14$] priorizam os custos e o *markup*, 11% [$n = 5$] os custos de fabricação e 7% [$n = 3$] os custos de fabricação e o preço da concorrência. Conforme observado, é importante o percentual de empresas que utilizam informações de custos como parâmetro para formação do preço de venda, uma vez que apenas 7% [$n = 3$] não atentam para as informações dos custos de fabricação como auxílio para precificação dos produtos fabricados. Logo, os dados sugerem que as pequenas empresas industriais estudadas

desenvolvem boas práticas de custos, o que pode resultar em maior competitividade para estas empresas.

4.4 RELAÇÃO ENTRE ESTRATÉGIAS AS ESTRATÉGIAS COMPETITIVAS, GESTÃO DE CUSTOS E VANTAGEM COMPETITIVA

Nesta seção, são descritas as estratégias competitivas e práticas de custos das pequenas empresas industriais que possuem vantagem em virtude da relação estratégias, gestão de custos e vantagem competitiva. A técnica de análise discriminante constatou que 75% [$n = 33$] das empresas que foram enquadradas com base na média adotada pelo presente estudo, como tendo ou não vantagem competitiva, também adotam a mesma posição quando correlacionado às variáveis das estratégias competitivas e gestão de custos.

Assim, das 31 empresas que têm vantagem com base na média, a predição sugeriu que 23 também alcançam excelência em razão da integração das variáveis mencionadas. Das 13 empresas que não têm vantagem com base na média, a predição indicou que apenas 3 alcançam supremacia, mesmo tendo média inferior à adotada pelo presente estudo.

O percentual de coincidências entre o valor original (média) e predito é considerado muito bom, pois a predição sugeriu que apenas 11 empresas fossem analisadas de forma diferente do que foi definido pela média. Assim, das 31 empresas estudadas que possuem vantagem com base na média, a predição constatou que 74% [$n = 23$] também alcançam supremacia em razão da relação das estratégias competitivas e gestão dos custos de fabricação.

Quanto às empresas que não possuem vantagem competitiva com base na média, a predição identificou que apenas três alcançam superioridade, mesmo tendo médias inferiores à adotada pelo presente estudo. As empresas que alcançam excelência dividem-se nos diversos tipos de atividades dentro do segmento de transformação.

Os resultados evidenciam que 83% [$n = 19$] das pequenas empresas mencionadas, possuem posição competitiva de meio-termo, das quais 73% [$n = 14$] priorizam fortemente as estratégias de diferenciação de produtos e liderança de custos. A supremacia alçada por essas empresas são coerentes com a posição competitiva adotada, uma vez que a vantagem constatada se dá em razão da oferta de produtos com características diferenciadas e com preços competitivos ou ao menos aceitável pelo mercado que busca produtos com valor de troca acessível.

Para manter a posição competitiva citada, foi verificado que algumas ações estratégicas são priorizadas pelas empresas mencionadas. Entre essas atividades, destacam-se: (I) busca junto aos fornecedores por melhores preços de aquisição e condições de compra; (II) produção em grande quantidade com objetivo de reduzir os custos unitários dos produtos; (III) fabricação de produtos com características diferenciadas se comparados aos dos concorrentes; (IV) adoção de critérios que levam os clientes a procurarem a empresa por possuir produtos diferenciados; (V) preocupação na qualificação dos colaboradores, o que leva estas empresas a investirem em treinamento dos empregados mais do que os concorrentes; (VI) programa de atendimento aos clientes, e por fim, (VII) inovação e lançamento de novos produtos no mercado mais do que os concorrentes.

Apesar de as atividades estratégicas identificadas pelo presente estudo serem mais voltadas para a diferenciação dos produtos, foi constatado que as empresas que possuem vantagem competitiva adotam medidas que objetivam a redução dos custos de fabricação, como exemplo a busca por menor preço de aquisição e melhores condições de compra, bem como as práticas de produção de grande quantidade, com objetivo de reduzir o custo unitário do produto, sugerindo uma posição de meio-termo.

É certo que os dados levantados pela presente pesquisa conflitam com o entendimento de Porter (1985), pois o autor sustenta que uma empresa deve atuar focada em uma das estratégias genéricas possíveis, seja em diferenciação seja em liderança de custos, e ainda enfatiza que o meio-termo é próprio de empresas que não conseguem desenvolver estratégias bem sucedidas, capazes de resultar em vantagem competitiva de diferenciação ou baixo custo.

A concepção de Porter é questionada por alguns autores. Miller (1992), por exemplo, citou a indústria Caterpillar Inc., a qual focou excessivamente na diferenciação, por meio da fabricação de produtos de alta qualidade e durabilidade, mas porém, não se atentou para eficiência e economia, tornando-se muito vulnerável às concorrentes japonesas.

Pesquisas como as de Kim e Lim (1988) e Bacurau (2006), evidenciaram que o posicionamento de meio-termo tem se apresentado como alternativa para as empresas se manterem em situação de competitividade no mercado, inclusive, as de pequeno porte. O próprio Porter (1985) admite que uma estratégia de meio-termo pode resultar em vantagem, porém estabelece alguns critérios não tão comuns, principalmente, para pequenas empresas, por exemplo, uma empresa manter patente sobre considerável inovação tecnológica, os principais concorrentes adotarem o mesmo posicionamento, ou mesmo a estrutura da indústria favorecer a posição de meio-termo.

Quanto à gestão dos custos de transformação, foi constatado que as empresas que têm vantagem competitiva possuem bom nível de práticas de custos, pois os resultados evidenciam que 83% [$n = 19$] detêm média de gestão de custos superior a 3,50, independente do posicionamento estratégico adotado, seja de meio-termo ou diferenciação. Foi verificado, também, que 96% [$n = 22$] das empresas citadas contabilizam seus custos de fabricação. A escrituração dos fatos administrativos que promovem mutações no patrimônio, em virtude do processo de transformação, é importante para que as empresas não só avaliem de forma coerente seus estoques, mas também tomem decisões pensadas, com base em informações mais acuradas.

Em relação ao sistema de acumulação de custos utilizado pelas empresas estudadas que possuem vantagem competitiva, foi identificado um importante percentual de empresas que usufruem do sistema por ordem ou encomenda e processo ou contínuo simultaneamente. A adoção dos referidos modelos de forma integrada é possível à medida que as organizações adotam medidas produtivas com objetivo de otimizar a produção de forma constante, e, ao mesmo tempo, de realizar ações que favoreçam acumular os custos de forma individual a determinado objeto de custeio, no caso os produtos.

Em relação aos métodos de apropriação de custos, os resultados indicam que as empresas analisadas priorizam atividades de distribuição de custos que apontam para o uso simultâneo dos métodos de custeio por absorção, variável e ABC. A adoção dos referidos modelos de custeamento em conjunto é possível, uma vez que possuem finalidades distintas.

Além dos fatores mencionados, foi constatado também importante número de empresas que adotam apenas um método de apropriação de custos, com destaque para o custeio por absorção, utilizado exclusivamente por 30% [$n = 7$] das empresas observadas que possuem vantagem competitiva. Como já descrito, o método citado é típico de empresas que priorizam apenas o cumprimento das exigências fiscais e comerciais, limitando-se a certas formalidades, principalmente no que diz respeito à avaliação de estoques.

As práticas de custos evidenciadas nas pequenas empresas industriais estudadas, são ratificadas à medida que se identifica importante número de empresas que utilizam as informações dos custos de transformação como parâmetro para formação do preço de venda dos produtos. Os resultados indicam a presença de informações de custos como critério de precificação em 96% [$n = 22$] das empresas que possuem vantagem competitiva.

Além dos custos de fabricação, a atual pesquisa constatou que 70% % [$n = 16$] das empresas observadas utilizam a técnica de *markup*, enquanto 39% [$n = 9$] consideram o preço da concorrência. Para Santos (1988), a técnica *markup* consiste em uma forma simples de precificação, porém o modelo entende que o mercado está disposto a pagar pelo preço definido pela empresa, o que pode gerar importantes distorções, principalmente por conta da imposição dos consumidores e dos preços oferecidos pelos concorrentes.

Verifica-se que as pequenas empresas, às quais possuem vantagem competitiva, priorizam as informações dos custos de fabricação para precificação, porém pouca atenção é dada aos preços estabelecidos pelo mercado, o que pode ser justificado pelo posicionamento estratégico mais orientado para diferenciação de produtos.

É natural que a ênfase em gestão de custos seja mais concebida às empresas que adotam posicionamento estratégico de liderança em custos. Entretanto o presente estudo constatou que as pequenas empresas industriais que se posicionam para atuar na diferenciação de produtos também priorizam a gestão dos custos de fabricação. Pesquisa realizada por Almeida, Machado e Panhoca (2012) com empresas da construção civil chegou a um resultado semelhante ao identificar que as indústrias que davam importância às práticas de gestão de custos eram as que adotavam posicionamento de diferenciação.

Logo, constata-se que a gestão de custos tem se apresentado como importante ferramenta para sustentar a posição competitiva das empresas analisadas, seja no meio-termo, seja na diferenciação, e esta relação tem resultado em superioridade para essas empresas industriais, conforme constatado pelo presente estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como principal objetivo analisar o alinhamento entre estratégias competitivas, gestão de custos e vantagem competitiva em pequenas empresas industriais do segmento de transformação. Inicialmente, buscou-se apontar o posicionamento estratégico das empresas estudadas. Em seguida, foi averiguado o nível de gestão dos custos de fabricação das referidas empresas, bem como se estas possuíam vantagem competitiva de diferenciação, liderança de custos ou ambas. Entre os achados, constatou-se que as empresas estudadas que se posicionam para competir com fortes prioridades às estratégias de diferenciação e liderança de custos simultaneamente, apresentam vantagem concernente a sua posição estratégica, ou seja, em diferenciação de produtos e baixo custo de fabricação.

A supremacia dessas empresas é percebida nas principais ações estratégicas adotadas, das quais se destacaram no presente estudo: (i) busca por menores preços e condições de pagamento junto aos fornecedores; (ii) produção de grande quantidade; (iii) fabricação de produtos com características diferenciadas; (iv) critérios que atraem clientes que buscam produtos diferenciados; (v) qualificação do quadro funcional, por meio de treinamentos; (vi) programa de atendimento aos clientes, e por fim, (vii) constante inovação e lançamento de novos produtos no mercado.

A gestão de custos das empresas que possuem vantagem competitiva no presente estudo permitiu evidenciar que empresas industriais com posicionamento estratégico propenso à diferenciação de produtos também priorizam a gestão dos custos de fabricação. O nível de gestão de custos das referidas entidades foi constatado na elevada média de práticas de custos apresentada, entre os quais se destacam a contabilização dos custos de transformação, utilização de orçamentos, sistema de custeio, método de custeio e precificação dos produtos.

As práticas de custeamento sugerem a utilização de mais de um método de distribuição de custos, o que evidencia a preocupação dos gestores com a legislação pertinente, por meio da adoção do custeio por absorção e com as informações gerenciais, principalmente com o uso de custeio variável e ABC.

As informações dos custos de transformação serviram como principal ponto de partida para formação do preço de venda das empresas pesquisadas, seguido do *markup* e concorrência. Ressalta-se que os conhecimentos dos custos de fabricação não foram unicamente utilizados para precificar os produtos, mas serviram como parâmetro para precificação, já que alguns outros fatores foram observados, como a margem de retorno sugerida pela técnica de *markup* e os preços praticados pelos principais concorrentes.

A correlação das estratégias competitivas com a gestão de custos permitiu identificar, por meio da análise discriminante, as pequenas empresas industriais estudadas que alcançam vantagem a partir da referida integração. O alinhamento estratégico foi percebido em função das ações estratégicas evidenciadas, orientadas para a diferenciação de produtos e liderança nos custos.

As referidas estratégias competitivas são reforçadas pelo nível de gestão de custos verificado, o qual sugere importante contribuição para que estas organizações ofereçam ao mercado produtos com qualidade e com preços competitivos. Portanto, a percepção de vantagem competitiva é evidenciada à medida que as empresas mantêm bom nível de gestão

de custos e posição estratégica consoante à vantagem constatada, ou seja, produtos diferenciados, a preços atrativos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; MACHADO, E. A.; PANHOCA, L. Práticas de gestão de custos e perspectivas estratégicas: um estudo na indústria da construção do estado do Paraná. **Revista brasileira de gestão de negócios**, São Paulo, v. 14, n. 44, p. 353-368, jul./set. 2012.

BACURAU, F. B. F. **Estratégias competitivas genéricas nas empresas comerciais varejistas de shopping centers**: um estudo a partir do modelo de Porter. 2006. 138 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, Natal (RN), 2006.

BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

BEUREN, I. M. *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2009.

CHENHALL, R. H. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, Oxford, v. 28, n. 2-3, p. 127-168, fev./abr. 2003.

DESS, G. G.; DAVIS, P. S. P. Generic strategies as determinants of strategic group membership and organizational performance. **Academy of Management Journal**, v. 27, n. 3, p. 467-488, 1984.

EIDT, J. **Gestão de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas na região do oeste do estado de Santa Catarina**: um estudo multicasos. 2006. 234 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau (SC), 2006.

FIERN. Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: <<http://cadinustrial.fiern.org.br/>>. Acesso em: 07 fev. 2013.

FONSECA, J. N. **Estratégias corporativas e gestão de custos**: um alinhamento necessário para atingir custos operacionais eficientes. 2007. 147 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba (PR), 2007.

FREGA J. R.; LEMOS I. S.; SOUZA A. C. A dinâmica do alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos. Um estudo de caso. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa (PB). **Anais...** João Pessoa: ABC, 2007.

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

GULINI, P. L. **Ambiente organizacional, comportamento estratégico e desempenho empresarial**: um estudo no setor de provedores de internet de Santa Catarina. 2005. 160 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Centro de Administração da Universidade do Vale do Itajaí. Biguaçu (SC), 2005.

HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Tomson Learning, 2001.

HILL, C.W. L. Differentiation versus low cost or differentiation and low cost: a contingency framework. **Academy of Management Review**, v. 13, p. 401-412, 1988.

HILL, T. J. Manufacturing strategy: keeping it relevant by addressing the needs of the market. **Integrated Manufacturing Systems**, Bradford, v.8/5, p.257-264, 1997.

KIM, L.; LIM, Y. Environment, generic strategies and performance in a rapidly developing country: a taxonomic approach. **Academy of Management Journal**, v. 31, n. 4, p. 802-827, 1988.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MILLER, D. The generic strategy trap. **The Journal of Business Strategy**, p. 37-41, jan.-fev., 1992.

MILLER, A.; DESS, G. G. Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity. **Journal of Management Studies**, v. 30, n. 4, p. 553-585, 1993.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia empresarial**: uma abordagem empreendedora. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

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

_____. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1988. 196p.

SEBRAE. Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Critérios de classificação das empresas**: MEI-MEAPP. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 25 maio 2012.

SILVA, E. M. **Alinhamento das estratégias competitivas com as estratégias de produção**: estudo de casos no pólo moveleiro de Votuporanga-SP. 2003. 163 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo (USP), São Carlos (SP), 2003. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-03032005-161204/pt-br.php>>.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. Contextos, paradigmas e sistemas de custeio. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 5., 1998, Fortaleza (CE). **Anais...** Fortaleza: ABC, 1998. p. 141-156.

SHANK, J.K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TONDOLO, R. R. P. **A integração da estratégia competitiva e custos com o processo de desenvolvimento de produtos**: um estudo multi-casos. 2010. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA, Universidade de Caxias do Sul (UCS), Caxias do Sul (RS), 2010. Disponível em: <http://tede.ucs.br/tde_arquivos/5/TDE-2010-08-27T132021Z-361/Publico/Dissertacao%20Rosana%20da%20Rosa%20Portella%20Tondolo.pdf>.

ZUCKERMAN, G. J.; ROMOCKI, T.; 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.