



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

ISSN: 2237-7662

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Brasil

Rengel, Rodrigo; Eyerkauf, Marino Luiz; Schnorrenberger, Darci  
FRAMEWORK ESTRATÉGICO PARA SUSTENTAÇÃO DA VANTAGEM COMPETITIVA  
EM EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: ANÁLISE DA COMPLEMENTARIDADE  
ENTRE AS PERSPECTIVAS DE PORTER E DAS CAPACIDADES DINÂMICAS

Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 18, 2019, pp. 1-19

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina  
Brasil

DOI: <https://doi.org/10.16930/2237-766220192839>

Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477556753013>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais informações do artigo
- Site da revista em [redalyc.org](http://redalyc.org)

UAEM [redalyc.org](http://redalyc.org)

Sistema de Informação Científica Redalyc

Rede de Revistas Científicas da América Latina e do Caribe, Espanha e Portugal

Sem fins lucrativos acadêmica projeto, desenvolvido no âmbito da iniciativa  
acesso aberto

## **FRAMEWORK ESTRATÉGICO PARA SUSTENTAÇÃO DA VANTAGEM COMPETITIVA EM EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: ANÁLISE DA COMPLEMENTARIDADE ENTRE AS PERSPECTIVAS DE PORTER E DAS CAPACIDADES DINÂMICAS**

### **STRATEGIC FRAMEWORK FOR SUSTAINING COMPETITIVE ADVANTAGE IN ACCOUNTING SERVICES COMPANIES: ANALYSIS OF COMPLEMENTARITY BETWEEN PORTER PERSPECTIVES AND DYNAMIC CAPABILITIES**

#### **RODRIGO RENGEL**

Universidade Federal de Santa Catarina. **Endereço:** Rua Jornalista Tito Carvalho, nº 101, bloco C1, apto 202 | Carvoeira | 88040-480 | Florianópolis/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0003-1767-1655>  
[rengel.rodriigo@hotmail.com](mailto:rengel.rodriigo@hotmail.com)

#### **MARINO LUIZ EYERKAUFER**

Universidade do Estado de Santa Catarina. **Endereço:** Rua José Bonifácio, nº 263 | Bela Vista | 89140-000 | Ibirama/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0001-6038-1704>  
[marino.luiiz@udesc.br](mailto:marino.luiiz@udesc.br)

#### **DARCI SCHNORRENBERGER**

Universidade Federal de Santa Catarina. **Endereço:** Rua Manoel Pizzolati, nº 247, Bloco A10, Apto 14 | Jardim Atlântico | 88095-360 | Florianópolis/SC | Brasil.

<http://orcid.org/0000-0001-6613-5221>  
[darcisc@gmail.com](mailto:darcisc@gmail.com)

## **RESUMO**

Este estudo objetiva desenvolver um *framework* estratégico para sustentação da vantagem competitiva a partir do consenso entre os gestores de empresas de serviços contábeis em relação ao conjunto de elementos da perspectiva teórica de Porter e das Capacidades Dinâmicas (CDs). O estudo é descritivo, de análise quantitativa, com amostra de 38 empresas prestadoras de serviços contábeis, cujas respostas foram obtidas majoritariamente de proprietários, diretores, gerentes, supervisores e coordenadores com poder de tomada de decisão. Os resultados apresentaram consenso entre os profissionais de empresas prestadoras de serviços contábeis perante a complementariedade entre as teorias. Além disto, os resultados apresentam certo nivelamento perante estratégias de diferenciação no mercado do Alto Vale do Itajaí. Com isso, conclui-se que não houve predominância de consenso das práticas internas das organizações sobre nenhum dos dois modelos teóricos analisados neste estudo. Destaca-se a

Artigo apresentado no XV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, de 25 a 27 de julho de 2018 em São Paulo.

**Submissão em 25/02/2019. Revisão em 02/04/2019. Aceito em 09/04/2019. Publicado em 13/05/2019.**

complementariedade entre as teorias, a qual seria estabelecida na visão dos elementos externos e internos para tomada de decisões estratégicas, destarte, desenvolveu-se um modelo de gestão para sustentação da vantagem competitiva fundamentado nas teorias de base do presente estudo.

**Palavras-chave:** *Framework* Estratégico. Empresas de Serviços Contábeis. Vantagem competitiva. Teoria de Porter. Teoria das Capacidades Dinâmicas.

## ABSTRACT

*This study aims to develop a strategic framework to support competitive advantage based on the consensus among managers of accounting services in relation to the set of elements of the theoretical perspective of Porter and Dynamic Capabilities (DCs). The study is descriptive, with quantitative analysis, with a sample of 38 companies that provide accounting services, whose answers were obtained mainly from owners, directors, managers, supervisors and coordinators with decision-making power. The results presented a consensus among the professionals of companies that provide accounting services in view of the complementarity between the Theories. In addition, the results present some leveling in the face of differentiation strategies in the Alto Vale do Itajaí market. With this, it was concluded that there was no predominance of consensus of the internal practices of the organizations on any of the two theoretical models analyzed in this study, we highlight the complementarity between the Theories, which would be established in the vision of external and internal elements for making strategic decisions, so a management model was developed to support the competitive advantage based on the basic theories of the present study.*

**Keywords:** *Strategic Framework. Accounting Firms. Competitive Advantage. Porter Theory. Theory of Dynamic Capabilities.*

## 1 INTRODUÇÃO

Tem-se tornado perceptíveis as mudanças nos cenários político, econômico e social em todo o mundo. O mercado mais dinâmico, internacional e competitivo tem levado as organizações a revisarem suas estratégias. Vantagens competitivas tendem a ser rapidamente igualadas, ou até mesmo superadas, pelos concorrentes na busca pela liderança de mercado (D'Aveni, Dagnino & Smith, 2010; Sirmon, Hitt, Arregle & Campbell, 2010).

De acordo com o estudo de Semuel, Siagian e Octavia (2016), a partir da crise financeira de 2008, principalmente em países em desenvolvimento, as estratégias competitivas deixaram de ser voltadas para redução de custos e preços de venda para vencer a concorrência, e passaram a desenvolver diferenciais competitivos, diferenças relevantes para tornar a oferta da empresa superior e mais atrativa às da concorrência. Apesar de parecer simples, inovar e desenvolver estratégias para diferenciação de mercado requer cuidados, pois toda mudança organizacional tem consequências, e manter a equipe alinhada aos objetivos da empresa é essencial, o que passa pela habilidade de liderança dos gestores (Semuel *et al.*, 2016).

Esta necessidade de constante adaptação e evolução abrange também as empresas prestadoras de serviços contábeis. Estas empresas devem sanar as exigências de seus consumidores, os quais têm como fator decisivo para escolha do prestador de serviço a qualidade percebida e a consequente credibilidade. Kotler (2005) aponta que uma das maneiras de reter clientes é desenvolver neles uma alta satisfação, o que dificulta suas trocas por apenas preços mais baixos. O estudo de Eckert, Milan, Mecca e Nunes (2013) aponta como fator determinante a qualidade do trabalho para a retenção de clientes em escritórios de contabilidade.

Os prestadores de serviços contábeis que vêm se destacando no mercado são os que reconhecem as mudanças e necessidades à sua volta e rapidamente adotam medidas preventivas

para compensar as ameaças geradas por tais mudanças do ambiente externo. Os mais qualificados e ágeis serão os sobreviventes da forte concorrência do mercado (Shigunov & Shigunov, 2003). Quanto ao desenvolvimento da estratégia e seu alinhamento, Pereira (2005) afirma que as empresas de serviços contábeis têm a necessidade de utilizar um planejamento estratégico para alcançar seus objetivos e sua lucratividade. Um dos fatores determinantes para o sucesso destas empresas é a gestão das variáveis dos ambientes internos e externos, dando condições para que o empreendedor possua um norte para orientar e embasar suas decisões.

Conforme Faoro, Olea, Roesch e Abreu (2014), com o aumento da concorrência, o desenvolvimento de estratégias de diferenciação se faz como uma defesa contra esta rivalidade competitiva, por meio da fidelização de clientes, possibilitando elevação dos preços, gerando maior margem de lucro. Além disso, a diferenciação de mercado torna a entrada de novos concorrentes no segmento de atuação mais difícil. Os estudos e contribuições teóricas, conceituais e empíricas na área da estratégia são vastos, porém esta abundância de pesquisas segue diferentes diretrizes, e por fim, não respondem como criar e sustentar vantagens competitivas, ou seja, o interesse do gestor, a fórmula de se diferenciar dos concorrentes, de maneira a liderar o mercado de forma duradoura e sustentável (Rumelt, Schendel & Teece, 1994).

Duas vertentes têm se dividido de maneira antagônica em relação à origem e explicação das vantagens competitivas: de um lado, a linha de pensamento que baseia-se nos fatores exógenos à organização como prioridades para a compreensão da vantagem competitiva, decorrente do posicionamento e dinâmica do mercado; e em contraponto, a linha de pensamento que fundamenta-se nos fatores internos, como as competências, capacidades e habilidades para explicar as vantagens competitivas. Como dito por Leite e Porsse (2003), tanto os modelos de estratégias *outside-in* quanto os *inside-out* incorrem em um impasse, o distanciamento entre a teoria e a prática estratégica. Oening (2010) entende que vistas cada uma das visões de forma isolada, não é possível explicar a forma que as empresas alcançam seus diferenciais competitivos, pois, do mesmo modo que os ativos, capacidades e habilidades internas determinam a formulação da estratégia, os fatores e ambientes competitivos externos também fornecem conhecimentos necessários para gestão.

De acordo com Deluca e Souza (2004), as Forças Competitivas de Porter é um modelo de Teoria centrada na ideia de que as organizações sofrem influência pela competitividade de mercado e no desenvolvimento das estratégias internas adotadas pela empresa. O conjunto destas forças é que determina a competição de determinado setor e se há alguma empresa diferenciando-se das demais, assim dominando o mercado. Em contrapartida, a teoria das CDs busca elementos internos para formular estratégias a fim de alcançar diferenciais competitivos.

Collis (1994) define a capacidade dinâmica como sendo a aptidão da organização em inovar de forma mais rápida e/ou melhor do que a concorrência. Andreeva e Chaika (2006) tratam as CDs de forma mais abrangente, associando-as como habilidades da organização de se renovar, ou seja, melhorar suas competências, seus fatores internos, de modo a obter vantagens perante o ambiente no qual a empresa opera. Com base no exposto, tem-se como objetivo desenvolver um *framework* estratégico para sustentação da vantagem competitiva a partir do consenso entre os gestores de empresas de serviços contábeis em relação ao conjunto de elementos da perspectiva teórica de Porter e das CDs.

Apesar de não ter identificado na literatura nacional e internacional estudo que contemple a influência das estratégias para sustentação da vantagem competitiva em empresas de serviços contábeis, encontrou-se estudos relacionados, como o pluralismo teórico na gestão estratégica, harmonização de perspectivas teóricas antagônicas, estudos teóricos sobre vantagem competitiva, entre outras pesquisas sobre a visão estratégica das organizações (Oening, 2010; Beuren & Oro, 2014; Bebbber, Graciola, Souza, Nodari, Olea & Dorion, 2016; Brito & Brito, 2012; Vasconcelos & Cyrino, 2000). Desta forma, este estudo pode representar uma pesquisa inicial para o discernimento do tema, de modo a proporcionar o conhecimento sobre os assuntos

tratados e unificar estudos alternados anteriores em um trabalho voltado para as estratégias para obtenção da vantagem competitiva, diferenciação de mercado, inovação e os processos internos de adaptação das empresas prestadoras de serviços contábeis, enaltecendo assim a sua contribuição para a ciência.

Além da contribuição teórica, o modelo estratégico apresentado ainda contribui no campo prático, ao fornecer informações aos gestores sobre como o impacto dos fatores internos e externos da organização devem ser analisados e geridos de forma unificada para obtenção de melhores resultados de mercado, assim utilizados para se destacar da concorrência, bem como desenvolver novos serviços e especializar os que já prestam. No campo social, esta pesquisa pode auxiliar na oferta de serviços contábeis alinhados às necessidades de mercado, bem como às tendências de desenvolvimento.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Teoria das Forças Competitivas de Porter**

A área da estratégia empresarial possui diversas contribuições teóricas. Uma das mais significativas é a apresentada por Porter (1980), sendo uma nova visão organizacional, sob o foco do posicionamento de mercado e suas interferências no ambiente empresarial. Até então, as propostas da organização eram estipuladas sob ambientes não competitivos. De acordo com Ghemawat (2000), a partir da teoria das forças competitivas de Porter começa-se a discutir a respeito das ações e estratégias que as firmas deveriam desenvolver para combater de forma defensiva as forças competitivas; que além de analisarem a concorrência, busquem enfrentar a competição para se diferenciar e possuir vantagens competitivas de mercado.

De acordo com Porter (1999), o objetivo da formulação de estratégias resume-se em enfrentar e vencer as competições de mercado. O autor determinou as cinco forças básicas que governam a competição em um determinado setor. Com base na potência destas forças é possível identificar as perspectivas de lucros do setor, podendo variar de intensa, na qual nenhuma empresa conquista retornos estratosféricos sobre os investimentos à moderada, na qual existe espaço e demanda para elevados retornos, e nesta encontram-se as prestadoras de serviços.

Oening (2010) afirma que Porter entendia a composição da dinâmica coletiva dessas cinco forças (ameaça de novos entrantes, ameaça de produtos ou serviços substitutos, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos clientes e o posicionamento de mercado) como fator determinante para as perspectivas de lucros da empresa. Sendo assim, encontrar uma posição e desenvolver estratégias de mercado para melhor se defender contra as cinco forças ou influenciá-las a seu favor é primordial.

Quanto aos serviços contábeis, Pereira (2005) estudou a percepção da necessidade de mudança de enfoque pelos gestores das empresas de serviços contábeis em relação aos serviços prestados frente à necessidade de se posicionar no mercado por meio de um diferencial competitivo e adicionar valor aos serviços em virtude da falta de profissionalização da gestão das micro e pequenas empresas, seus principais clientes. Buscou-se ainda identificar as oportunidades e ameaças no ambiente, sob a luz dos conceitos de estratégia empresarial de Porter. Pereira (2005) concluiu que a diferenciação de mercado dos serviços contábeis é a qualificação de sua equipe, uma vez que quanto mais qualificada a equipe, mais fácil a implantação das estratégias, as quais são desenvolvimento de novos serviços, na maioria dos casos, o que demanda conhecimento.

### **2.2 Teoria das Capacidades Dinâmicas**

Apesar de algumas referências anteriores encontradas na literatura possuírem informações da abordagem das CDs, como em Schumpeter (1934), Penrose (1959), Nelson e Winter (1982), Prahalad e Hamel (1990), Teece (1976, 1986, 1988), Hayes, Wheelwright e Clark

(1988) entre outros, é após o estudo de Teece, Pisano e Shuen (1997) que o conceito de CDs é inserido na literatura, de maneira a propor respostas às lacunas de trabalhos anteriores. Nesse estudo, os autores desenvolveram uma nova visão da integração e aptidão das empresas constituírem e adequarem seus recursos e habilidades internas de acordo com a realidade do mercado e ambiente competitivo no qual esta está inserida, de modo a construir diferenciais competitivos (Winter, 2003). Tal ideologia foi denominada de CDs.

De acordo com Garcia (2017), este modelo teórico fundamentou-se nas lacunas não suprimidas por outros modelos teóricos de estratégias empresariais que existiam até então, como a Teoria das Forças Competitivas de Porter (1980), a qual baseava-se na visão externa da organização e a perspectiva da Visão Baseada em Recursos (VBR), de Penrose (1959), em que a única forma de diferenciação entre uma organização e seus concorrentes, seriam seus recursos internos (Oening, 2010), diferentemente dessa, as CDs analisam os recursos internos raros, inimitáveis e não substituíveis.

Harreld, O'Reilly e Tuschman (2007) discorrem a respeito da capacidade de crescimento e lucratividade das organizações estar interligada com as habilidades de reestruturar e recombina as estruturas da organização, de modo que se enquadrem às evoluções que a empresa está inserida. Para que isto aconteça, é fundamental identificar as oportunidades, organizar-se internamente para aproveitar a oportunidade (Teece, 2012).

É natural que ambientes competitivos sejam complexos para a administração da empresa, desta forma a renovação organizacional é uma necessidade, as CDs contribuem neste quesito mediante à implementação de processos empresariais por meio de habilidades internas que possibilitam analisar as exigências do mercado de atuação, identificando as oportunidades e ameaças, reorganizando-se internamente para atender tais necessidades (Garcia, 2017).

Tondolo e Bitecourt (2014) avaliam as CDs não como uma habilidade única, mas sim como um conjunto de capacidades de processos internos que capacitam a empresa a compreender e lidar com as mudanças do ambiente de negócios. O autor concorda e segue mesma linha de pensamento de Helfat *et al.* (2007), assim como Marcus e Anderson (2006), Zahra, Sapienza e Davidson (2006) e Andreeva e Chaika (2006), compreendendo que a vantagem competitiva não deriva basicamente das mudanças realizadas, mas sim destas renovações de forma contínua.

Zahra e George (2002) desenvolveram um estudo de revisão literária da teoria das CDs para distinguir o potencial das empresas e as habilidades de realizar. Os autores desenvolveram uma estrutura em que apresentam-se as quatro capacitações básicas que as organizações devem ter para diferenciação do mercado competitivo: (i) aquisição de conhecimento das necessidades de mercado; (ii) assimilação destes conhecimentos obtidos para a formulação de CDs; (iii) transformação do conhecimento em realidade; e (iv) execução destas CDs nas atividades da organização. Diante da apresentação inicial dos modelos teóricos, na sequência apresentam-se os aspectos antagônicos e complementares entre as mesmas.

### **2.3 Aspectos antagônicos e complementares das Teorias**

A literatura apresenta pesquisas que tratam sobre o pluralismo teórico na gestão estratégica, harmonização de perspectivas teóricas antagônicas, estudos teóricos sobre vantagem competitiva, entre outras pesquisas sobre a visão estratégica das organizações (Vasconcelos & Cyrino, 2000; Oening, 2010; Brito & Brito, 2012; Beuren & Oro, 2014; Bebbler *et al.*, 2016). Em busca de um modelo estratégico voltado à vantagem competitiva de prestadores de serviços contábeis, optou-se por teorias que englobem todo o ambiente da organização.

As teorias de Porter e das CDs possuem concepções e ideologias antagônicas, mas isso não impede a complementariedade entre tais modelos teóricos. O principal fator antagônico entre estas é o foco de cada teoria. A primeira, conforme Ferreira (2010), defende que a performance da organização é determinada pelo comportamento adotado pelas empresas que se inserem no

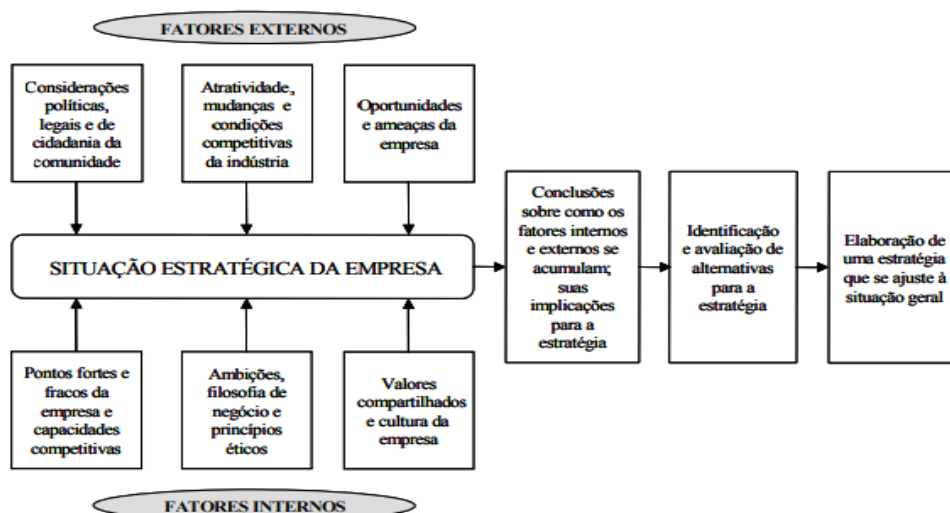
mercado atuante, desta forma, o mercado (ambiente externo) é quem caracteriza as forças da empresa e como esta deve agir estrategicamente.

De acordo com Burghetti (2010), o fundamento no desenvolvimento de estratégias competitivas em qualquer organização é relacionar a empresa com seu ambiente de atuação. O autor ainda afirma que as principais características do meio externo da organização são seus concorrentes. A compreensão destes fatores torna-se um diferencial competitivo para a empresa em seu planejamento estratégico.

Em contrapartida, a Teoria das CDs, de modo antagônico à Teoria das Forças Competitivas de Porter, preza por habilidades internas da organização. Hogarth e Michaud (1991) identificam quatro fontes diferentes da vantagem competitiva, obtidas por meio das CDs, as quais são características e capacidades internas: (i) acesso privilegiado a recursos únicos; (ii) capacidade de transformação dos fatores de produção em produtos comercializáveis no mercado; (iii) aperfeiçoamento e recombinação dos recursos existentes para melhores resultados; e (iv) capacidade de criar um ciclo contínuo de inovações e vantagens competitivas de mercado.

Destarte, percebe-se que, embora estas teorias possuam visões diferentes, estas podem ser complementares, devido ao fato de que um planejamento estratégico visa tanto o ambiente interno quanto externo. Esta visão de complementariedade foi descrita por Barbosa (1999), que expressa que o poder da organização de competitividade de mercado está diretamente ligada à competência de identificar e compreender as forças competitivas do ambiente; (Forças Competitivas de Porter) as razões pelas quais passam por mudanças contínuas; a capacidade de desenvolver capacidades para interpretar, decidir, implementar e acompanhar a estratégia pela empresa escolhida; e direcionar seus recursos à sua disposição (Teoria das CDs). Vasconcelos e Cyrino (2000) reforçam a importância da complementariedade entre os modelos teóricos, ressaltando que apesar da interdisciplinaridade resultar na perda da simplicidade, ela aumenta o poder explicativo das estratégias de diferenciação de mercado.

Assim, tanto as necessidades do mercado quanto as habilidades internas fazem com que prestadoras de serviços formulem suas estratégias com base em suas forças e oportunidades de atuação. A Figura 1 apresenta o mecanismo para o desenvolvimento das estratégias, por meio do mesmo raciocínio.



**Figura 1.** Fatores que moldam a estratégia organizacional

Fonte: Thompson Jr e Strickland III (2000, p.68).

Como apresenta-se na Figura 1, as estratégias organizacionais são desenvolvidas com base em fatores externos (Forças Competitivas de Porter) e por fatores internos (Capacidades Dinâmicas), por este motivo, identificar a complementariedade teórica por meio do consenso

entre os gestores de empresas contábeis no desenvolvimento da estratégia de sustentação da vantagem competitiva se faz necessário.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Classifica-se esta pesquisa como quantitativa quanto à sua abordagem, e descritiva em relação ao objetivo. A população envolve as empresas prestadoras de serviços contábeis do Alto Vale do Itajaí (SC), listadas pelo CRC/SC, representadas por responsáveis de cargos administrativos e estratégicos, a qual é totalizada por 192 empresas. A amostra é composta por 38 escritórios de serviços contábeis, analisa-se, então, 19,79% da população. O nível de confiança do estudo é de 90%. Este representa a probabilidade desta pesquisa obter resultados idênticos caso outro grupo de respondentes da mesma população respondesse o questionário, e a margem de erro é de 12%.

Para obtenção dos dados, realizou-se um *survey*, por meio de questionário. A aplicação deste ocorreu em 2017, por meio de envio realizado pelo CRC/SC. Optou-se em utilizar uma escala do tipo *Likert* de 7 (sete) pontos (entre 1 = discordo totalmente e 7 = concordo totalmente). As questões desenvolvidas foram adaptadas a partir da literatura (Zahra & George, 2002; Miranda, 2009; Sales, 2011). Envolveu-se questões relacionadas às Teorias das CDs e às Forças Competitivas de Porter, bem como perante a complementariedade dos modelos teóricos. Para análise dos dados, utilizou-se a estatística descritiva e a técnica estatística de consenso, a qual serve para analisar de forma geral se a opinião dos respondentes é semelhante. Refere-se à opinião de um grupo de respondentes que agem como um todo (Wierman & Tastle, 2005, 2007). O consenso é calculado por meio da expressão:

$$\text{Cns}(X) = 1 + \sum_{i=1}^n p_i \log_2 \left( 1 - \frac{|X_i - \mu_X|}{d_X} \right)$$

Em que: X é uma variável ordinal (questão);  $p_i$  é o percentual associado a cada  $X_i$ ;  $d_X$  é a amplitude da escala, e  $\mu_X$  é a média (Wierman; Tastle, 2005, 2007). Na Tabela 1 é apresentado como o consenso é classificado e interpretado.

Tabela 1

#### Interpretação do consenso

Intervalo	Classificação do consenso
CONS (X) > 90%	Consenso Muito Forte
80% < CONS (X) < 90%	Consenso Forte
60% < CONS (X) < 80%	Consenso Moderado
40% < CONS (X) < 60%	Equilíbrio
20% < CONS (X) < 40%	Dissenso Moderado
10% < CONS (X) < 20%	Dissenso Forte
CONS (X) < 10%	Dissenso Muito Forte

Fonte: Adaptado de Wierman e Tastle (2005, 2007); Dallabona (2014).

O pré-teste foi aplicado com cinco participantes e a fim de melhorar o instrumento de pesquisa, aumentar sua confiabilidade e validade (Martins & Theóphilo, 2009), realizou-se os devidos ajustes após sua aplicação, para o alinhamento do instrumento e validação de seu entendimento. A análise dos dados obtidos por meio do questionário sustenta a construção de um modelo de gestão para empresas prestadoras de serviços contábeis.

Por fim, elabora-se o *framework* a partir da aplicação do *Design Thinking*, em suas três fases: (i) inspiração, processo de conhecimento; (ii) ideação, etapa de desenvolvimento e teste de ideias; e por fim, (iii) a implementação, versão final e mapeamento para se chegar ao mercado. O *Design Thinking* para Brown (2009) é uma abordagem que utiliza-se da sensibilidade de criação de ideias para solucionar problemas e suprir as necessidades de mercado. O modelo, segundo o



autor, exige colaboração, interação e prática para melhoria das ideias, a fim de chegar às soluções finais.

No modelo em questão, inicialmente buscou-se a literatura e observação do mercado atuante e seu consenso sobre o assunto proposto (Inspiração). Fundamentou-se a estrutura do modelo (Ideação), a idealização do mecanismo, o qual passou por processo de protótipo, teste de validação, e melhorias necessárias até chegar a sua versão final. Utilizou-se ainda alguns modelos já existentes, como a Análise SWOT e 5W2H para formulação do modelo. A fase de implementação é relatada na apresentação do *framework*. Posteriormente, valida-se o modelo proposto com dois especialistas de gestão empresarial (os quais tiveram acesso ao estudo), por meio de perguntas abertas e fechadas, com intuito de identificar a significância do modelo a ser implantado para sustentação de vantagens competitivas para prestadoras de serviços contábeis.

## 4 ANÁLISE EMPÍRICA DO ESTUDO

### 4.1 Caracterização dos gestores e das empresas

Os respondentes desta pesquisa são compostos por 20 mulheres, número superior em relação ao gênero masculino (18). Quanto à idade, foi possível constatar que há um contraste: as faixas etárias com maior número de indivíduos (21,10%) apresentam ter idade inferior a 25 anos e superior a 50 anos. A gestão organizacional da empresa é qualificada quanto ao grau de instrução, já que 36,80% possuem pós-graduação em nível de especialização, 21,10% são graduados (mesma quantidade para os que estão cursando a graduação), e além destes, 10,50% possuem mestrado. Contatou-se que em relação ao tempo que atuam nas empresas da amostra pesquisada, 32% trabalham a menos de 5 anos e 13,40% estão a mais de 30 anos. A maioria dos respondentes (55,26%) ocupa função de proprietário ou sócio-gerente.

Em relação à caracterização das empresas analisadas, 50% são microempresas, 42,10% são empresas de pequeno porte, e 7,90% médias empresas. Constata-se que a maioria (52,60%) tem 21 anos ou mais de funcionamento. Chama atenção a quantidade reduzida de empresas com até 5 anos de funcionamento, apenas 7,90%. Apesar do tempo de funcionamento das organizações, percebe-se que não há uma ligação deste com o tamanho das empresas, já que metade das empresas são microempresas. Em concordância com a caracterização do porte da empresa, o número de funcionários é baixo, 28,90% possuem até 5 funcionários, 34,20% de 6 a 10 funcionários e 15,80% de 11 a 15 funcionários, e os outros 21,10% dividiram-se entre as demais alternativas, sem nenhum destaque.

Quanto ao número de clientes Pessoa Física (PF), 55,30% afirmam possuir até 50 clientes. O quadro máximo de clientes PF das empresas se enquadra entre 301 a 350 clientes e esta opção é representada por 2 (duas) empresas (5,30%). Já em relação aos clientes Pessoa Jurídica (PJ) se dividiram de maneira mais aproximada entre as opções, ainda assim, destaca-se a quantidade reduzida de clientes dos escritórios prestadores de serviços contábeis. Um total de 36,80% possuem de 51 a 100 clientes PJ, 18,40% têm de 101 a 150 clientes, e apenas uma empresa afirma possuir mais que 500 clientes PJ. Ainda sobre o quadro de clientes, 47,40% afirmam estar em crescimento no número de clientes, 44,70% dizem permanecer em estabilidade nos últimos anos, e apenas 7,90% passam por anos de decréscimo.

Observa-se que 81,60% afirmam que o estudo de novas estratégias e busca da vantagem competitiva é realizado pelos proprietários ou sócios-gerentes, ou seja, há centralização a respeito deste tema, o que difere de Brown (2009) ao relatar que para suprir necessidades de mercado e sanar problemas é necessário colaboração. Duas empresas apresentam situação ainda pior, ao afirmarem que não possuem ninguém responsável por estas atividades.

## 4.2 Percepção dos gestores em relação a teoria das capacidades dinâmicas

Existem várias formas de planejar e organizar a empresa em busca de destaque no mercado em que atua. Nesse sentido, Eisenhardt e Martin (2000) afirmam que as CDs são influenciadas pelo dinamismo de mercado ao longo do tempo, modificando, desta forma, as necessidades de CDs, que se alteram para atingir a vantagem competitiva. Estudou-se as variáveis de aquisição, assimilação, transformação e exploração. Na Tabela 2 é possível observar a percepção dos gestores em relação à variável de aquisição das CDs.

Tabela 2

### Consenso dos gestores em relação as variáveis de aquisição das CDs

	AQ1	AQ2	AQ3	AQ4
Média	5,16	4,92	5,92	5,66
Consenso	58%	60%	74%	72%
TOTAL	3,01	2,95	4,37	4,06

Percebe-se um consenso moderado nas questões AQ2, AQ3 e AQ4, as quais relatam respectivamente, sobre obtenção de informações relevantes sobre a concorrência de mercado, capacidade de obtenção de informações sobre novos sistemas tecnológicos e informações contábeis/financeiras para criar valor em tempo real. Destas, destaca-se a AQ3, que obteve média de 5,92. Apenas em AQ1 “interação com os níveis hierárquicos superiores para adquirir novos conhecimentos” se tem um consenso de equilíbrio, porém este apresentou-se consenso de 58% dos gestores, sinal de propensão para o cenário de consenso moderado. Em comparação com os estudos de Hogarth e Michaud (1991), percebe-se uma possível área de exploração das empresas prestadoras de serviços contábeis, já que estas não mostraram um consenso forte perante as capacidades de aquisição de conhecimento superior em relação aos concorrentes de mercado. Os mesmos autores salientam que esta é uma etapa fundamental para identificação de oportunidades. Na Tabela 3 será analisado a opinião dos gestores em relação à assimilação das CDs.

Tabela 3

### Consenso dos gestores em relação as variáveis de assimilação das CDs

	AS1	AS2	AS3	AS4
Média	5,39	5,58	4,68	4,50
Consenso	58%	70%	58%	54%
TOTAL	3,11	3,93	2,72	2,44

Constata-se um consenso de equilíbrio em três das quatro questões tratadas a respeito da assimilação das CDs (AS1, AS3 e AS4), questões sobre investimento em recursos humanos, gestão de conhecimento e conhecimento do sucesso de concorrentes *benchmarking*, respectivamente. Com um consenso um pouco acima de suas equivalentes, a questão AS2 “capacidade de assimilar novas tecnologias e inovações úteis e com potencial comprovado” diferencia-se um pouco das demais, tendo um consenso moderado. No estudo de Pereira (2005), o mesmo identificou a importância das empresas do ramo contábil de se atualizarem e manterem-se em constante adaptação perante as tecnologias e outras mudanças que ocorrem rapidamente no ambiente externo da organização.

Já na Tabela 4, será analisado o consenso das empresas prestadoras de serviços contábeis em relação à transformação das CDs. Zahra e George (2002) definiram tal etapa da Teoria das CDs como a modificação dos conhecimentos assimilados na etapa anterior em realidade, a qual será aplicada na organização a fim de garantir a esta uma vantagem competitiva.

Tabela 4

**Consenso dos gestores em relação as variáveis de transformação das CDs**

	<b>TR1</b>	<b>TR2</b>	<b>TR3</b>	<b>TR4</b>
Média	5,16	5,32	4,47	5,16
Consenso	56%	61%	65%	68%
TOTAL	2,86	3,23	2,91	3,53

Percebe-se que 3 (três) das 4 (quatro) questões apresentam um consenso moderado, com maior destaque para TR2 “a empresa tem capacidade para utilizar tecnologias de informação a fim de melhorar o fluxo de informações, desenvolver a partilha efetiva de conhecimento e promover a comunicação entre os membros da empresa, incluindo reuniões virtuais entre profissionais que são fisicamente separados” na qual a média foi 5,32. Beuren e Oro (2014) apresentam a tecnologia da informação como uma possível ferramenta que contribui para capturar conhecimentos externos à organização e ainda afetam diretamente para o processo de desenvolvimento de novos serviços ou produtos, desta forma, o estudo apresenta concordância com os dados obtidos na pesquisa.

Ao analisar as respostas das demais questões abordadas sobre transformação das CDs, TR1 “a empresa tem capacidade de renovação, ou seja, consciência de suas competências em matéria de inovação, especialmente no que diz respeito a tecnologias-chave e sua capacidade para se livrar de conhecimento obsoleto, estimulando a busca de alternativas e inovações e sua execução” e TR4 “a empresa tem capacidade de compreensão interna, ou seja, grau em que todos os funcionários tentam entender os procedimentos e processos organizacionais” obtiveram média de 5,16. Já em e TR3 “capacidade de coordenar e integrar todas as fases do processo de Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) e suas inter-relações com as tarefas funcionais de engenharia, serviços e *marketing*” apresentou leve queda em relação às demais do tema, obtendo média de 4,47. Os dados evidenciam que as empresas concentram suas atenções para legislações e matérias técnicas de trabalho, assim deixando em segundo plano as alternativas de renovação e transformação de suas habilidades internas. Na sequência, na Tabela 5 caracteriza-se a exploração das CDs.

Tabela 5

**Consenso dos gestores em relação as variáveis de exploração das CDs**

	<b>EX1</b>	<b>EX2</b>	<b>EX3</b>	<b>EX4</b>
Média	5,45	5,37	4,95	5,21
Consenso	67%	72%	61%	66%
TOTAL	3,68	3,84	2,99	3,44

Todas as questões obtiveram consenso moderado, chamando atenção a questão EX2, a qual tratava-se sobre a medida em que o conhecimento e a experiência adquiridos são priorizados e obteve um consenso de 72%, o que representa a importância dada pelos escritórios de serviços contábeis sobre a experiência de seus colaboradores, a partir disto, infere-se que seja possível atingir a satisfação dos clientes e qualidade dos serviços prestados, como apontam Kotler (2005) e Eckert *et al.* (2013).

**4.3 Percepção dos Gestores em relação a Teoria das Forças Competitivas de Porter**

No presente estudo foram estudadas cinco forças competitivas: ameaça de novos entrantes, poder de negociação dos fornecedores, poder de negociação dos clientes, ameaça de serviços substitutos e posicionamento de mercado. Na Tabela 6 é possível observar a percepção dos gestores em relação à força de ameaça de novos entrantes.

Tabela 6

**Consenso dos gestores em relação a força de ameaça de novos entrantes**

	ANE1	ANE2	ANE3	ANE4
Média	4,00	3,76	5,34	4,66
Consenso	53%	63%	70%	63%
TOTAL	2,11	2,37	3,76	2,93

Mostrou-se um equilíbrio para a questão ANE1, que tratava sobre a burocracia de abertura de uma empresa no ramo de atuação. As opiniões foram variadas, o que gerou uma média exatamente de 4, o que representa metade da escala, sendo possível analisar o quanto a burocracia é interpretativa para cada uma das empresas. Já as outras 3 (três) questões que compõem as ameaças de novos entrantes obtiveram um consenso moderado, AS2 (63%), AS3 (70%) e AS4 (63%). Diferentemente do estudo de Miranda (2009), que identificou a diferenciação de serviços e de vantagens em custos, na presente pesquisa os respondentes apresentaram a força da marca da organização como fator determinante contra novos entrantes (AS2), além do patrimônio a ser investido (AS3) e rivalidade de mercado na hipótese de redução dos honorários para manter a clientela (AS4). Infere-se, portanto, que houve modificação a respeito da concepção de diferenciação de mercado dos gestores de empresas do setor, em virtude do ambiente altamente competitivo e mercado exigente, sendo necessário buscar vantagens, de modo a não serem igualadas (D'Aveni, Dagnino & Smith, 2010; Sirmon, Hitt, Arregle & Campbell, 2010). Na Tabela 7, apresenta-se o consenso perante a força do poder de negociação dos fornecedores das empresas de serviços contábeis do Alto Vale do Itajaí.

Tabela 7

**Consenso dos gestores em relação a força do poder de negociação dos fornecedores**

	PNF1	PNF2	PNF3	PNF4	PNF5	PNF6
Média	4,63	4,05	4,95	4,97	5,00	5,45
Consenso	65%	68%	65%	72%	74%	76%
TOTAL	2,99	2,75	3,22	3,56	3,71	4,13

Todas as questões apresentam consenso moderado, o que representa uma visão igualitária em todos os âmbitos desta força competitiva de Porter perante os pesquisados. As questões tratavam de poder de barganha, diferenciação dos insumos, serviços de tecnologia, consultoria e mão de obra. A questão PNF6, que questionava a respeito da diferenciação da mão de obra da empresa em relação aos concorrentes tratando-se do preço, chama atenção. O consenso para esta indagação obteve um resultado de 76%, o que, apesar de benéfico para as empresas, pode ser um ponto relevante para a análise dos colaboradores que compõem a mão de obra destas empresas, algumas hipóteses podem ser levantadas, como: ou a remuneração destas empresas está abaixo do mercado ou estas não possuem conhecimento do ambiente de atuação.

As médias apresentadas, referente às questões relativas ao poder de negociação dos fornecedores, vão de encontro com o estudo de Sales (2011), porém as empresas analisadas na presente pesquisa mostram-se mais preparadas ao fator de diferenciação de mão de obra e matéria prima em relação aos seus concorrentes (média de 3,5 para 5,45).

Já na Tabela 8 será apresentado o consenso dos gestores em relação à força competitiva de negociação dos clientes. Assim como a força de negociação dos fornecedores, esta variável está formalizada por seis questões, que analisam serviços substitutos (PNC1), informação de preços dos serviços (PNC2), clientes fiéis (PNC3), fração do quadro de clientes que determina o faturamento (PNC4), captação e manutenção de clientes (PNC 5 e 6, respectivamente).

Tabela 8

**Consenso dos gestores em relação a força de negociação dos clientes**

	PNC1	PNC2	PNC3	PNC4	PNC5	PNC6
Média	4,37	4,45	6,13	4,08	4,53	5,18
Consenso	62%	62%	77%	63%	69%	66%
TOTAL	2,72	2,76	4,69	2,58	3,14	3,41

Assim como para a força de negociação dos fornecedores, as empresas obtiveram em todas as questões desta força competitiva um consenso moderado, o que representa uma visão homogênea entre as empresas deste ramo de atuação perante esta análise. Com maior destaque para PNC3 “existência de clientes fiéis ou que se identifiquem com a empresa” na qual a média foi 6,13, sendo que para 50% o nível da escala foi de 7. Fica claro o entendimento das respostas, uma vez que as empresas prestadoras de serviços contábeis respondem de forma solidária perante as irregularidades de seus clientes, assim, tais clientes necessitam ter confiança em seus contadores, o que justifica a fidelização dos mesmos.

As questões PNC5 e PNC6 tratavam da capacidade da organização de captar novos clientes e manter os clientes atuais. Ambas retratam a força da empresa perante seus clientes, sejam estes novos ou não. Pode-se concluir que as empresas possuem maior poder de manutenção (média de 5,18) de seus clientes que obtenção de novos (média de 4,53), este fato pode ser comprovado por meio da questão PNC3, que representava a fidelidade de seus clientes. Caracteriza-se a seguir a força de serviços substitutos.

Tabela 9

**Consenso dos gestores em relação a força de serviços substitutos**

	ASU1	ASU2	ASU3	ASU4	ASU5
Média	4,45	3,63	3,50	3,45	3,58
Consenso	57%	59%	56%	47%	55%
TOTAL	2,52	2,13	1,96	1,61	1,97

Todas as 5 (cinco) questões obtiveram um consenso de equilíbrio, ou seja, variaram entre 40% a 60%. A análise das forças de serviços substitutos de contabilidades está diretamente interligada com a questão PNC1 “os clientes possuem serviços substitutos, ou seja, serviços diferentes que suprem os serviços contábeis, disponíveis no mercado”, para esta, obteve-se um consenso moderado de 62% e média de 4,37. A questão ASU1 em relação a PNC1 é possível verificar certa concordância, já que ASU1 obteve um consenso de 57% e média de 4,45, desta forma não sendo divergente dos resultados obtidos em PNC1. Em vista de ASU2 em relação à PNC1, conclui-se que mesmo que os clientes possuam serviços substitutos, estes ainda não estão interferindo no quadro de clientes das empresas estudadas, já que esta obteve uma média de apenas 3,63.

As questões referentes à tecnologia (ASU3), contabilidade on-line (ASU4) e contabilidade interna (ASU5) obtiveram respostas parecidas, resultando em consensos sobre o impacto destas sobre os clientes da empresa respectivamente de 56%, 47% e 55%. Para ASU4, é considerado normal ter um consenso menor em relação às demais prejudicarem a gama de clientes da organização, em virtude de ser um fator novo e que ainda não está inserido na cultura organizacional das empresas (clientes). Referente à questão que trata a contabilidade interna (ASU5) como um possível fator prejudicial à gama de clientes das organizações estudadas, justifica-se o consenso de equilíbrio com base no estudo de Albanese *et al.* (2013), em que trata os pontos positivos e negativos da terceirização dos serviços contábeis. O autor afirma que as empresas terceirizam estes serviços para focarem apenas na atividade fim da empresa, porém tais serviços não possuem nível de qualidade igual à das empresas que possuem contabilidade interna. Na sequência, caracteriza-se a força competitiva de posicionamento de mercado.

Tabela 10

**Consenso dos gestores em relação a força de posicionamento de mercado**

	PME1	PME2	PME3
Média	3,87	3,87	5,76
Consenso	60%	56%	59%
TOTAL	2,33	2,18	3,38

Somente PME1 obteve consenso moderado, PM2 e PM3 ficaram com consenso equilibrado, apesar da proximidade dos valores: 60%, 56% e 59%, respectivamente. Chama atenção analisar a questão PME3, a qual referia-se à possibilidade de concorrentes prestarem serviços por preços mais baixos, a média foi de 5,76, sendo um consenso de 59%, ressaltando que 50% afirmaram concordar totalmente com esta situação, por aplicar índice 7 na escala. Tal questão não está de acordo com PNC2, que retratava a possibilidade de reduzir os valores de venda dos serviços para manutenção dos clientes, nesta, obteve-se média de 4,45, ou seja, imparcialidade perante a questão.

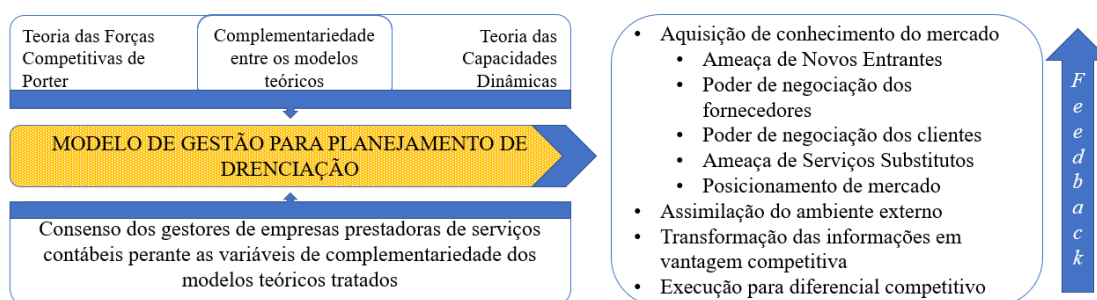
**4.4 Percepção dos gestores sobre a complementariedade das teorias**

Indagou-se aos gestores das empresas prestadoras de serviços contábeis se estes concordavam se a união das Teorias das CDs (visão interna) e Teoria das Forças Competitivas de Porter (visão externa) formalizam uma estratégia ideal para alcançar vantagens competitivas, a média das respostas totalizou 5,47 e obteve um consenso moderado de 74%.

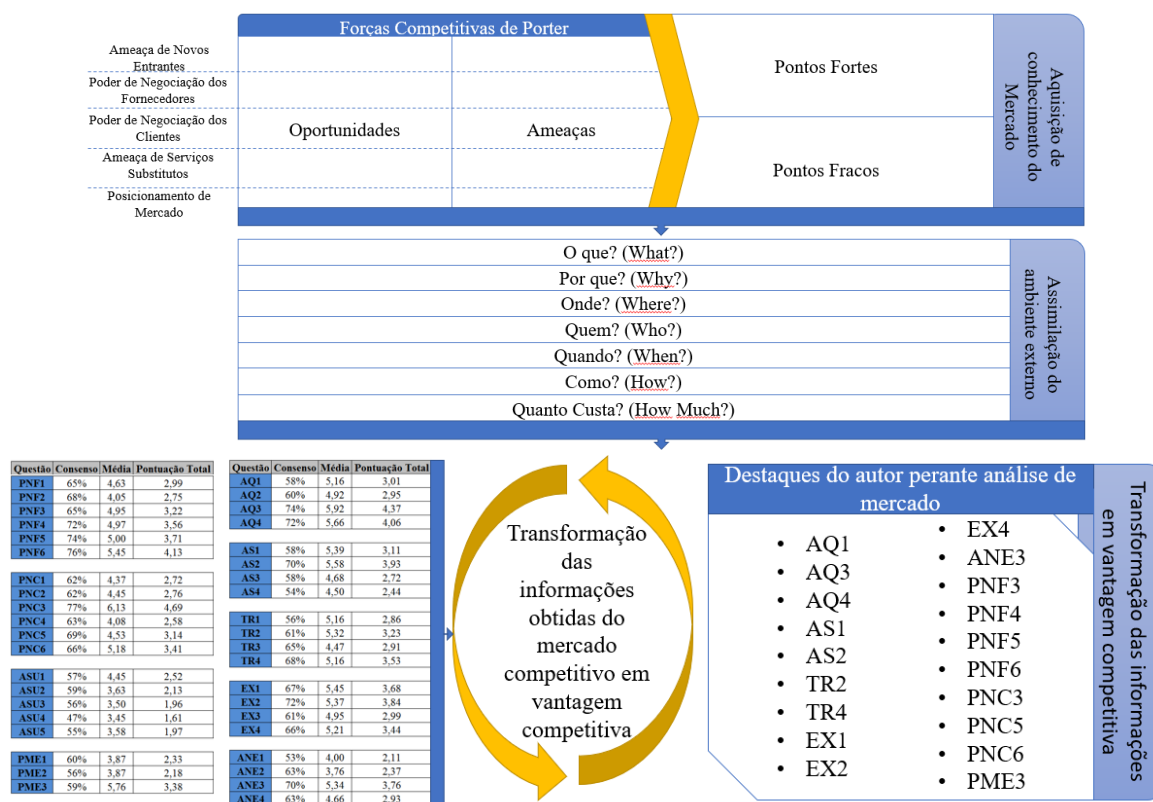
Os resultados do consenso da complementariedade entre os modelos estratégicos de Porter e das CDs vão de acordo com o que preconiza Vasconcelos e Cyrino (2000), ao afirmarem que a unificação dos modelos teóricos propicia uma melhor compreensão do ambiente que a empresa está inserida, possibilitando melhores conhecimentos para futuras decisões assertivas. Mesma visão fora apresentada por Oening (2010, p. 54), “as perspectivas priorizam diferentes focos de observação, um modelo integrativo viabilizaria uma análise mais equilibrada dos fatores que causam a vantagem competitiva, sejam estes externos ou internos à empresa”.

**4.5 Planejamento de Diferenciação**

Em virtude do consenso dos gestores sobre estratégias de gestão que sustentam a vantagem competitiva, desenvolveu-se um modelo de diferenciação, exposto pela Figura 2.

**Figura 2.** Estrutura da formulação do modelo de gestão de diferenciação

Estabelecida a estrutura de fundamentação do modelo de gestão, organizou-se os elementos da literatura, em concordância com os consensos estabelecidos pela pesquisa para estipular uma metodologia de realização e implantação estratégica para sustentar vantagens e diferenciais competitivos. O modelo estruturado apresenta-se na Figura 3.



**Figura 3.** Estrutura do modelo de gestão para sustentação da vantagem competitiva em empresas de serviços contábeis

Com base neste modelo de gestão estratégica, a empresa chega ao passo final para obtenção da vantagem competitiva, que seria a execução da estratégia (Implementação). Com a implementação da ideologia proposta a partir das correntes teóricas analisadas é necessário o *feedback* dos *stakeholders* da organização, para remanejar recursos e reorganizar a estratégia para alcançar melhores resultados.

Após a elaboração do modelo, dois especialistas analisaram o mesmo. Destaca-se, das considerações apresentadas pelos especialistas, a importância de um modelo de gestão para empresas deste ramo, ainda destacam-se os fatores de constante modificação e acompanhamento da legislação para execução da atividade organizacional. Ambos afirmaram que o modelo de gestão proposto está condizente com o desenvolvimento de uma ferramenta de gestão complementar entre os modelos teóricos, abrangendo tanto os fatores internos quanto externos. Quanto à adequação das teorias de base do modelo de gestão, um dos especialistas apontou que há outras vertentes teóricas que tratam estas vantagens competitivas, mas mesmo assim, este afirma que as duas teorias analisadas são fundamentais para tal modelo, o qual é tratado por este como uma grande contribuição do presente estudo.

Por fim, dividiu-se a última questão em três etapas, para identificação das contribuições que o modelo proposto proporciona: a contribuição científica, prática e social. Os especialistas concordaram e afirmaram que o estudo apresentou contribuições em todos os campos, porém, em casos com ressalvas, como as contribuições práticas, haja vista que dependerá da capacidade de cada gestor usufruir dos dados e do modelo proposto para obtenção de vantagem competitiva.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi desenvolver um *framework* estratégico para sustentação da vantagem competitiva a partir do consenso entre os gestores de empresas de serviços contábeis em relação ao conjunto de elementos da perspectiva teórica de Porter e das CDs. Destaca-se que

não foram encontrados estudos similares que envolvem a complementariedade de teorias estratégicas de vantagens competitivas, aplicados especificamente em empresas prestadoras de serviços contábeis, o que demonstra a relevância no desenvolvimento do estudo sobre as temáticas apresentadas.

Para atender o objetivo da pesquisa, analisou-se os aspectos antagônicos das teorias estratégicas de diferenciação mencionadas anteriormente e sua complementaridade, por meio de um estudo empírico cuja população são empresas prestadoras de serviços contábeis do Alto Vale do Itajaí, para obter o nível de consenso entre os gestores em relação às diferentes teorias estratégicas abordadas em sua prática de gestão. Constatou-se que não houve nenhuma predominância entre os dois modelos estratégicos analisados, destacando o nível de consenso (74,43%) estabelecido pela pesquisa sobre a complementariedade das teorias. Interpretou-se, desta forma, a necessidade de uma ferramenta de planejamento estratégico que sustente a vantagem competitiva das empresas de serviços contábeis, que analise de igual maneira as duas visões (interna e externa) para a tomada de decisão.

A partir das perspectivas teóricas e do cenário identificado, apresentou-se um modelo de gestão estratégica para a sustentação da vantagem competitiva. Uniu-se as visões estratégicas das teorias de base, por visar a complementariedade entre os ambientes externos e internos da organização. Destarte, tem-se a contribuição para a ciência, ao agregar um *framework* integrado de ambas as perspectivas. Este, ainda, é aderente ao cenário prático, ao fornecer informações aos gestores de forma unificada para obtenção de diferenciação de mercado, por meio de uma análise interna e externa. Por fim, a necessidade de aplicação do modelo em um caso prático para validação empírica, bem como a escolha de vertentes teóricas utilizadas em detrimento de outras, figuram como limitações do estudo, as quais surgem como oportunidades para novas investigações.

## REFERÊNCIAS

- Albanese, D. E., Briozzo, A., Argañaraz, A., & Vigier, H. (2013). Determinantes de la tercerización del servicio de información contable en las PYMEs: el caso de la Argentina. *Revista de Administración Mackenzie*, 14(5), 201-229.
- Andreeva, T., & Chaika, V. (2006). *Dynamic capabilities: what they need to be dynamic?* [Working Paper, 10 (E)] St. Petersburg State University, São Petersburgo.
- Barbosa, F. V. (1999). Competitividade: conceitos gerais. In S. B. Rodrigues. *Competitividade, alianças estratégicas e gerência internacional*. São Paulo: Atlas.
- Bebber, S., Graciola, A. P., Souza, A. V. O., Nodari, C. H., Olea, P. M., & Dorion, E. C. H. (2016). Inovação como estratégia de diferenciação: Produção de vinho Kosher no Vale dos Vinhedos. *Desenvolvimento em questão*, 14(37), 202-230.
- Beuren, I. M., & Oro, I. (2014). M. Relação entre estratégia de diferenciação e inovação, e Sistemas de Controle Gerencial. *Revista de Administração Contemporânea*, 18(3), 285-310.
- Brito, R. P., & Brito, L. A. L. (2012). Vantagem Competitiva, Criação de valor e seus efeitos sobre o Desempenho. *REA*, 52(1), 70-84.
- Brown, T. (2008). Design thinking. *Harvard business review*, 86(6).



- Brown, T. (2009). *Change by design: how design thinking transforms organizations and inspires innovation*. New York: HarperCollins.
- Burghetti, B. S. (2010). *Perspectivas estratégicas para grandes consumidores industriais frente às mudanças regulatórias com a inclusão do livre acesso às redes de distribuição de gás natural canalizado no Estado de São Paulo*. Dissertação Programa de Pós-Graduação em Energia, Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.
- Collis, D. J. (1994). Research Note: How Valuable are Organizational Capabilities? *Strategic Management Journal*, 15, 143-152.
- D'Aveni, R.A., Dagnino, G.B., & Smith, K.G. (2010). The age of temporary advantage. *Strategic Management Journal*, 3, 1371-1385.
- Dallabona, L. F. (2014). *Influência de variáveis contingenciais na relação do estilo de liderança à folga organizacional em indústrias têxteis de Santa Catarina*. Tese Doutorado em Ciências Contábeis e Administração, Universidade Regional do Blumenau - FURB, Blumenau, Brasil.
- Deluca, M., & Souza, M. R. (2004). Varejo supermercadista da Grande Florianópolis: uma análise das cinco forças competitivas de Porter. *Revista de Negócios*, 9(1), 51-60.
- Eckert, A., Milan, G. S., Mecca, M. S., & Nunes, G. P. (2013). Fatores determinantes para a retenção de clientes em escritórios de contabilidade: um estudo multicaso realizado em uma cidade da Serra Gaúcha. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 6(3), 50-78.
- Eisenhardt, K., & Martin, J. (2000). Dynamic capabilities: what are they? *Strategic Management Journal*, 21(10), 1105-1121.
- Faoro, R. R., Olea, P. M., Roesch, S. M. A., & Abreu, M. F. (2014). Diferenciação e foco para obtenção de vantagem competitiva: o caso da Beta Sistemas. *Revista Eletrônica de Administração*, 20(3), 838-856.
- Ferreira, L. C. B. (2010). *Ach Brito born again global*. Dissertação de Mestrado em Economia e Gestão Internacional, Faculdade de Economia Universidade do Porto – FEP, Porto, Portugal.
- Garcia, A. E. G. (2017). A inteligência competitiva e o desenvolvimento de Capacidades Dinâmicas nas organizações. *Revista Ibero-Americana de Estratégia*, 16(1), 69-90.
- Ghemawat, P. (2000). *A estratégia e o cenário dos negócios*. Porto Alegre: Bookman.
- Harreld, J., O'reilly, C. A., & Tuschman, M. L. (2007). Dynamic Capabilities at IBM: Driving Strategy into Action. *California Management Review*, 49, 21-43.
- Hayes, R. H., Wheelwright, S. C., & Clark, K. B. (1988). Dynamic manufacturing: Creating the learning organization. *New York Free Press*, 429, 27-95.
- Helfat, C. E., Finkelstein, S., Mitchell, W., Peteraf, M. A., Singh, H., Teece, D. J., & Winter, S. G. (2007). *Dynamic capabilities: understanding strategic change in organizations*. Oxford: Blackwell Publishing.

- Hogarth, R., & Michaud, C. (1991). *Longevity of business firms: a four-stage framework*. Fontainebleau: INSEAD.
- Kotler, P. (2005). *Marketing essencial: conceitos, estratégias e casos*. São Paulo: Prentice Hall.
- Leite, J. B., & Porsse, M. (2003). Competição baseada em competências e aprendizagem organizacional: em busca da vantagem competitiva. *Revista de Administração Contemporânea*, Edição Especial, 121-141.
- Marcus, A. A., & Anderson, M. H. (2006). A General Dynamic Capability: Does It Propagate Business and Social Competencies in the Retail Food Industry? *Journal Of Management Studies*, 43(1), 19-46.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica*. Editora Atlas.
- Miranda, K. D. L. G. (2009). *As Cinco Forças de Porter e a estratégia como diferencial competitivo: estudo de caso em correspondentes bancários do banco BMG em João Pessoa/PB*. Monografia do Curso de Graduação em Administração, Universidade Federal da Paraíba, UFPB, João Pessoa, Brasil.
- Nelson, R., & Winter, S. (1982). *Na evolutionary theory of economic change*. Cambridge: Harvard University Press.
- Oening, K. S. (2010). Pluralismo teórico na gestão estratégica: a compreensão da vantagem competitiva a partir da harmonização de perspectivas antagônicas. *Revista de Negócios*, 15(29), 45-56.
- Penrose, E. T. (1959). *The Theory of the Growth of the Firm*. Oxford: Brasil Blackwell.
- Pereira, M. C. C. (2005). Empresas de serviços contábeis condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. *Pensar Contábil*, 7(29), 1-14.
- Porter, M. E. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*.
- Porter, M. E. (1999). *Competição = On Competition: Estratégias competitivas essenciais*. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. (10a ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Prahalad, C. K., & Hamel, G. (1990). The core competence of the corporation. *Harvard Business Review*, 66, 79-91.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2014). Metodologias de custos utilizadas nas maiores indústrias do setor têxtil do Estado de Santa Catarina. *Revista Ciências Administrativas*, 17(3).
- Rumelt, R. P., Schendel D. E., & Teece, D. J. (1994). Fundamental Issues in Strategy. *Harvard Business School Press*.
- Sales, A. S. (2011). *Avaliação de uma empresa do setor gráfico a partir do modelo das Cinco Forças de Porter*. Monografia apresentada ao curso de Administração, Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, João Pessoa, Brasil.

- Schumpeter, J. A. (1934). *The Theory of Economic Development: An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest, and Business Cycle*. *Harvard University Press*.
- Semuel, H., Siagian, H., & Octavia, (2016). S. The effect of leadership and innovation on differentiation strategy and company performance. *7th International Conference on Intercultural Education "Education, Health and ICT for a Transcultural World"*, 237.
- Shigunov, T. R. Z., & Shigunov, A. R. (2003). A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de Gestão para os escritórios de contabilidade. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa (RECADM)*, 2(1).
- Sirmon, D. G., Hitt, M. A., Arregle, J. L., & Campbell, J.T., (2010). The dynamic interplay of capability strengths and weaknesses: investigating the bases of temporary competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 31, 1386-1409.
- Teece, D. J. (1976). *The multinational corporation and the resource cost of international technology transfer*. Cambridge, MA: Ballinger.
- Teece, D. J. (1986). Profiting from technological innovation: implications for integration, collaboration, licensing and public policy. *Research Policy*, 15(6), 285-305.
- Teece, D. J. (1988). *Technological change and the nature of the firm*. In G. Dosi, C. Freeman, R. Nelson, G. Silverberg, & L. Soete (Eds.), *Technical change and economic theory*. New York: Pinter Publishers.
- Teece, D. J. (2012). Dynamic Capabilities: Routines versus Entrepreneurial Action. *Journal of Management Studies*, 49, 1395-1401.
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
- Thompson Jr., A., & Strickland III, A. J. (2000). *Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução*. São Paulo: Pioneira.
- Tondolo, V. A. G., & Bitencourt, C. C. (2014). Compreendendo as capacidades dinâmicas a partir de seus antecedentes, processos e resultados. *Brazilian Business Review*, 11(5), 124-147.
- Vasconcelos, F. C., & Cyrino, A. B. (2000). Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. *Revista de Administração de Empresas*, 40(4), 20-37.
- Wierman, M. J., & Tastle, W. J. (2005). Consensus and dissention: theory and properties, in Fuzzy Information Processing Society, NAFIPS. *Annual Meeting of the North American*, 75-79.
- Wiernan, M. J., & Tastle, W. J. (2007). Consensus and dissention: A measure of ordinal dispersion. *International Journal of Approximate Reasoning*, 45(3), 531-545.

- Winter, S. (2003). Understanding dynamic capabilities. *Strategic Management Journal*, 24, 991-995.
- Zahra, S. A., & George, G. (2002). Absorptive capacity: a review, reconceptualization, and extension. *Academy of Management Review*, 27(2), 185-203.
- Zahra, S. A., Sapienza, H. J., & Davidsson, P. (2006). Entrepreneurship and Dynamic Capabilities: a Review, Model and Research Agenda. *Journal of Management Studies*, 43(4), 917-955.