

Determinantes das práticas da gestão de custos na indústria salineira

Recebimento dos originais: 19/01/2018
Aceitação para publicação: 15/03/2019

Lailson da Silva Rebouças

Mestrando em Administração e Controladoria
Instituição: Universidade Federal do Ceara
Endereço: Avenida da Universidade, 2431 - Benfica,
Fortaleza - CE, 60020-180
E-mail: lailson15@hotmail.com

Erika Maia Rocha

Graduada em Ciências Contábeis
Instituição: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.
Endereço: Rua Professor Antônio Campos, s/n, BR 110, km 48, Bairro Costa e Silva –
Mossoró/RN. CEP: 59600-000
E-mail: erika_12k@hotmail.com

Wênka Preston Leite Batista da Costa

Doutoranda em Administração pela UNP
Instituição: Universidade Potiguar
Endereço: Av. Engenheiro Roberto Freire, 2184 - Capim Macio –
Natal/RN, 59082-902
E-mail: wenykapreston@hotmail.com

Jandeson Dantas da Silva

Doutorando em Administração pela UNP
Instituição: Universidade Potiguar
Endereço: Av. Engenheiro Roberto Freire, 2184 - Capim Macio –
Natal/RN, 59082-902
E-mail: jandeson.dantas@gmail.com

Ítalo Carlos Soares do Nascimento

Mestrando em Administração e Controladoria
Instituição: Universidade Federal do Ceara
Endereço: Avenida da Universidade, 2431 - Benfica,
Fortaleza - CE, 60020-180
E-mail: italocarlos25@hotmail.com

Rodrigo José Guerra Leone

Doutorado em Engenharia de Sistemas e Computação pela UFRJ
Instituição: Universidade Potiguar
Endereço: Av. Engenheiro Roberto Freire, 2184 - Capim Macio –
Natal/RN, 59082-902
E-mail: rodrigo.leone@gestorfp.com.br

Resumo

A contabilidade de custos se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, busca auxiliar a função de determinação de desempenho, planejamento, das operações e de tomada de decisões. Dessa forma, esse ramo da contabilidade de custos proporciona vantagens para a organização configurando-se como uma vantagem competitiva. Diante do exposto o estudo possui a seguinte problemática: Quais os determinantes das práticas de gestão de custos são utilizadas pelas indústrias salineiras? Tendo como objetivo geral, identificar os determinantes das práticas de custos utilizados pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte. Em relação aos aspectos metodológicos, trata-se de um estudo de caráter descritivo, quanto aos procedimentos utilizou-se um levantamento de dados tendo como abordagem do problema natureza quantitativa, considerando como amostra as indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. Os resultados apontam os determinantes de custos como sendo, análise e acompanhamento dos custos, método de custeio absorção, planejamento de custos, margem de lucro e custos variáveis. O artigo contribui para uma maior compreensão e entendimento acerca da relevância da contabilidade de custos, sobretudo das suas práticas indispensáveis no gerenciamento de organizações. Além da contribuição teórica, destaca-se a contribuição gerencial, através da evidência dos determinantes de custos, auxiliando também as organizações para identificação e utilização dos determinantes das práticas de custos com intuito de trazer melhorias para as atividades e consequentemente maximização do lucro.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Gestão de custos. Estratégia.

1. Introdução

A contabilidade de custos se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais da entidade, buscando auxiliar a função de determinação de desempenho, planejamento, das operações e de tomada de decisões (LEONE; LEONE, 2010). Dessa forma, esse ramo da contabilidade é indispensável para o gerenciamento e maximização dos custos. Para Martins (2008), a contabilidade de custos surgiu justamente da necessidade citada, objetivando uma maior precisão no controle e identificação dos valores obtidos e empregados no processo de produção.

Santos, Kos e Klein (2018) afirmam que é evidente a necessidade da gestão de custos nas organizações. Para Horngren, Foster e Datar (2007), a gestão de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer as necessidades de seus clientes, enquanto buscam constantemente reduzir e controlar os custos. Na concepção de Coura et al. (2009), dentre os motivos para a existência da gestão de custos está à função de auxiliar no processo decisório. Assim, ao conhecer os custos, as decisões são melhoradas, possibilitando inclusive a redução destes (TABIB et al. 2015).

Considerando que uma gestão de custos ineficaz, pode gerar consequências danosas às instituições. Como por exemplo, nos casos em que os preços estão subvalorizados, a margem de lucro da empresa é diminuída. No entanto, caso ocorra sobrevalorização dos preços, o volume de vendas poderá ser diminuído. Logo, é necessário um modelo de custos compatível com as peculiaridades de cada organização e com o mercado no qual ela está inserida visando garantir boa gestão financeira (CHAGATELES, 2017).

Xavier Junior e Lima (2018) estudando evidenciação de custos interorganizacionais expõem que, a partir da necessidade de pesquisas neste campo, compreendeu-se que a redução de custos dentro das organizações é um obstáculo. Principalmente em relação à identificação dos melhores instrumentos que devem ser empregados e que vão ao encontro da maximização do lucro.

Para Santos, Kos e Klein (2018) o melhor gestor de custos é aquele que conhece profundamente as atividades desenvolvidas na instituição (a prática) em detrimento ao gestor que conhece apenas os conceitos (teoria) sobre contabilidade de custos. O conceito de custo deve ser compreendido como algo que vai além da questão econômica, uma questão também comportamental (MATOS, 2002).

Portanto, a realização do trabalho justifica-se na necessidade de identificar os fatores determinantes da gestão de custos nas indústrias de extração do sal. Para que as instituições adotem práticas alinhadas às suas necessidades e às adversidades do setor no qual atuam. Adicionalmente, há necessidade dos gestores de custos, que conhecem apenas a base teórica, identifiquem quais práticas são relevantes para gestão de custos. Para o ambiente acadêmico a pesquisa trata-se de uma das primeiras publicações na temática, pois há poucas pesquisas acadêmicas de elevado fator de impacto que discorrem sobre determinantes da gestão de custos na indústria de extração do sal.

Com base no exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as determinantes das práticas de gestão de custos adotados pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte? Com isso, objetiva geral nesta pesquisa, de modo geral, buscar identificar os determinantes das práticas da gestão de custos utilizadas pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte.

A relevância no aspecto empresarial está contida nos argumentos de Bleil, Souza e Diehl (2008), quando expõem que visando possibilitar o entendimento da análise e gestão dos custos, com o intuito de apresentar informações que sejam a base para os gestores

desenvolverem suas estratégias e reduzirem as incertezas no que diz respeito à tomada de decisões, a gestão estratégica de custos torna-se necessária nas organizações.

2. Referencial Teórico

2.1. Gestão estratégica de custos

A gestão e o controle dos custos fazem parte da rotina das empresas, vista como crucial, pois evita desperdícios desnecessários, garantindo a lucratividade das organizações. Shank e Govindarajan (1997) definem a gestão estratégica de custos como o resultado do envolvimento da cadeia de valor, posicionamento estratégico e os direcionadores de custos que auxiliam a entidade no alcance dos seus objetivos. Para Vieira, Sausen e Kelm (2018) a gestão estratégica de custos busca alinhar os métodos de custeio com as estratégias financeiras e de *marketing*, na busca por vantagem, reduzindo incertezas em relação às tomadas de decisão. Corroborando com esse entendimento Ferreira (2007) acrescenta que o setor de custos fornece informações através da análise dos custos, prioritariamente para o público interno tendo como finalidade o fornecimento de informações representadas fidedignamente e relevantemente para os administradores sobre o desempenho das atividades relacionadas ao planejamento, controle e tomada de decisões.

Além dos benefícios já mencionados, a gestão estratégica de custos permite que seja realizada de forma mais precisa a medição dos cálculos da margem de lucro e do preço do produto e conseqüentemente pode-se maximizar essa margem de ganho. Adicionalmente pode-se agregar valor na medida em que se pode melhorar o gerenciamento de recursos produtivos identificando desperdícios de recursos, fato que também ocasiona elevação da margem de lucro (SANTOS; BORNIA; LEITE, 2010).

Para Quesado e Rodrigues (2007), a gestão estratégica de custos é um processo direcionado à melhoria contínua e à criação de valor para o cliente e que isso é possível por analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas na cadeia de produção como um todo. Neste contexto, Gerhard, Souza e Sellitto (2018) expõem que as empresas têm extrapolado seus limites interorganizacionais em busca de novas tipologias de alianças e interações. Um tipo de interação é a gestão estratégica de custos (GEC) interorganizacionais.

Nesse sentido, Guilding (1999); Guilding, Cravens e Tayles (2000) e Heinen e Hoffjan (2005) quando tratam da gestão estratégica de custos abordam a Contabilidade Focada no Concorrente (CFC), que consiste na análise das informações contábeis relacionadas aos **Custos e @gronegocio on line** - v. 15, n. 1, Jan/Mar - 2019. www.custoseagronegocioonline.com.br

concorrentes possibilitando estimar o ponto de equilíbrio, cálculos da margem de contribuição, preço mínimo, dentre outros indicadores e informações úteis para tomada de decisão. Determinando a posição competitiva da organização e possibilitando prever o futuro comportamento estratégico.

2.2. Práticas de gestão de custos

A contabilidade de custos possui duas funções principais: a primeira é o controle - através do fornecimento de dados com o objetivo de estabelecer padrões e outras formas de previsões. A segunda é a tomada de decisão - informações relevantes para decisões de curto e longo prazo (MARTINS, 2003).

Em relação à função de controle Costa et al. (2015) apontam que a utilização de sistemas de custos favorecem o controle dos proprietários, pois possibilitam a identificação e análise de gastos desnecessários. A partir da relevância de acompanhamento dos custos constituiu-se a necessidade da análise estruturada acerca dos custos nas instituições, e através dessas informações, é preciso buscar a implementação de um sistema de custeio que supra as necessidades organizacionais (MARTINS, 2003).

Bonacim e Araújo (2010) salientam que tratando da tomada de decisão acredita-se no aprimoramento dos direcionadores aplicados aos custos, além de um melhor nível de detalhamento das atividades e controle destes, através do uso das informações, são fatores que devem ser considerados para que as informações provenientes do sistema sejam confiáveis, pelo menos ao médio prazo.

Já em relação à tomada de decisão de acordo com Souza, Rasia e Almeida (2011) as práticas de gestão de custos produzem informações que auxiliam a entidade a alcançar uma vantagem competitiva, por meio da melhoria da tomada de decisão eficiente com uso de informações fidedignas e relevantes.

Adicionalmente Farias, Araújo e Fernandes (2016) expõem que a necessidade da utilização de práticas de gestão de custos, justifica-se pelo fato de que o principal objetivo das empresas é reduzir seus custos. Dessa forma, observa-se o quadro 01, as práticas da gestão de custos adotadas com maior frequência apontadas pelos estudos de Callado e Pinho (2013) e Cinquante e Tenucci (2006).

Quadro 1: Práticas de gestão de custos dos estudos abrangidos pela pesquisa

ESTUDO DE CALLADO E PINHO (2013)	ESTUDO DE CINQUINI E TENUCCI (2006)
• Análise financeira de estoques;	

<ul style="list-style-type: none">• Análise dos preços de venda;• Cálculo do custo unitário;• Cálculo da margem de contribuição;• Cálculo da margem de lucro;• Estrutura dos sistemas de custos;• Detalhamento das informações de custos em relatórios específicos;• Fluxo de caixa;• Método de apropriação dos custos;• Registro dos custos;	<ul style="list-style-type: none">• Custeio ABC;• Custeio de absorção;• Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (<i>Benchmarking</i>);• Monitoramento de competitividade;• Estimativa de custo do concorrente;• Análise das demonstrações contábeis da concorrência;• Análise da rentabilidade de clientes;• Mensuração do desempenho integrado;• Custeio do ciclo de vida;• Custeio da qualidade;• Custeio estratégico;• Precificação estratégica;• Custo Variável.
--	--

Fonte: Adaptado de Farias, Araújo e Fernandes (2016)

Assim, as práticas de custos podem ser utilizadas para auxiliar no alcance dos objetivos da organização, auxiliando na tomada de decisão, competitividade e posicionamento de mercado. Na concepção de Shank e Govindarajan (1997) a gestão de custos pode ser obtida através de várias práticas, tais como: possuir um controle rígido de custos, utilizar-se de economias de escala, aperfeiçoar os efeitos da curva da experiência, minimizar custos em áreas de pesquisa e desenvolvimento, serviços em geral e publicidade, entre outros.

Em termos de custo, pode-se considerar como uma das alternativas estratégicas possuir custo inferior aos concorrentes (GERHARD; SOUZA; SELLITTO, 2018). Neste sentido, Chagateles (2017) expõe que dentre as vantagens de analisar a margem de contribuição (margem de lucro) de cada produto destaca-se a possibilidade de analisar qual produto precisa de maior cuidado e atenção dos gestores, tornando possível uma análise comparativa entre os preços praticados pela empresa e de suas concorrentes, e averiguar a sua capacidade de rentabilidade.

2.3. Métodos de custeio

Dentre as várias formas de direcionar os custos aos produtos/serviços não é fácil encontrar uma metodologia que proporcione a melhor relação resultado e retorno esperado. Dada as atuais características e as constantes mutações sociais e organizacionais, tal escolha influencia nos níveis estratégicos, táticos e operacionais das organizações (FONTOURA, TEICHMANN; DEPONTI, 2018).

Souza (2006) afirma que o método de custeio estabelece quais elementos de custo serão considerados na apuração do custo. Slomski (2006), afirma que existem vários sistemas utilizados para a apropriação de custos como método de custeio, exemplificando-os em: Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades.

A metodologia de custeio por atividades é uma alternativa para uma gestão de custos neste ambiente de mudanças e de incertezas, porém há críticas quanto à dificuldade de implementação e altos custos de operacionalização (FONTOURA, TEICHMANN, DEPONTI, 2018). Diferente de outros métodos o ABC considera que as atividades são as causadoras dos custos e não os produtos. As atividades são as principais causas da ocorrência dos custos dentro da instituição e sem atividades não existe a produção (MACOHON ET. AL., 2015).

Já o método de custeio variável está baseado na separação dos gastos em variáveis e fixos. Apenas os custos variáveis incorridos no período são atribuídos como custo de produção, os custos fixos são destinados aos resultados (despesas), (BOMFIM; PASSARELLI, 2006; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006; CREPALDI, 2004; FERREIRA, 2007).

No que tange ao método de custeio por absorção, Crepaldi (2009) enfatiza que um dos motivos que levam a empresa adotar esse método, é devido à facilidade da realização do cálculo dos impostos e de uma melhor apresentação dos resultados financeiros, já que todos os custos e despesas da empresa serão atrelados aos produtos produzidos e comercializados daquele período. Corroborando Chagateles (2017) expõe que no Brasil o custeio por absorção é utilizado pelas legislações fiscais e comerciais, por ser um sistema de custeio em convergência com os princípios da contabilidade.

A escolha do método de custeio e definição do modelo a ser implementado é de fundamental importância na gestão de custos, já que o as atividades e procedimentos adotados pela organização, irá depender diretamente do modelo implementado (PADOVEZE, 2003).

3. Metodologia

Esta pesquisa classifica-se, quanto aos seus objetivos, como descritiva, contribuindo para identificar os fatores determinantes das práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras, buscando analisá-los, interpretá-los e classificá-los (RAUPP; BEUREN, 2006). Com relação aos procedimentos, trata-se de um levantamento de dados, onde consiste em uma coleta de dados de uma determinada população (DENZIN; LINCOLN, 2006). Quanto a

abordagem do problema de pesquisa utilizou-se o método quantitativo, caracterizando-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados (HAIR et al., 2009).

A amostra é não probabilística e contou com 22 respondentes atuantes em indústrias salineiras, do Estado do Rio Grande do Norte. A coleta de dados se deu através do envio eletrônico de um questionário aos representantes de cada instituição. Os contatos eletrônicos foram obtidos através da listagem das empresas salineiras cadastradas no guia da indústria salineira da Federação de Indústrias do Rio Grande do Norte (FIERN), onde consta uma população de 64 empresas salineiras, entre pequeno, médio e grande porte. O instrumento de pesquisa dividiu-se em dois blocos e foi estruturado em escala *Likert* de 5 (cinco) pontos. O primeiro bloco de questões foi composto pela caracterização da amostra da pesquisa e as demais questões buscaram identificar os determinantes das práticas de custos na indústria salineira, sendo esta a principal finalidade da pesquisa.

Os dados foram tratados pelo *software, Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®*, o qual permitiu esquematizar e analisar os dados. Para isso, utilizaram-se das técnicas: estatística descritiva e análise fatorial exploratória. Pestana e Gageiro (2014) enfatizam que os procedimentos estatísticos permitem transformar dados coletados em informações dispostas em tabelas, buscando objetivos definidos pela investigação com intuito de facilitar a compreensão.

4. Resultados

4.1. Caracterização da amostra da pesquisa

Inicialmente, buscou-se identificar o perfil dos respondentes da pesquisa, através do gênero, escolaridade e tempo de atuação do respondente, conforme pode ser observado na Tabela 1.

Tabela 1: Perfil dos Respondentes da Pesquisa

PERFIL DOS RESPONDENTES		FREQUÊNCIA	PORCENTAGEM (%)
Gênero	Masculino	13	59,1
	Feminino	9	40,9
	Total	22	100,0
Escolaridade	Técnico	2	9,1
	Superior	6	27,3
	Especialização	13	59,1
	Mestrado	1	4,5
	Total	22	100,0
Tempo de atuação na	Até 2 anos	2	9,1%

organização	2 a 4 anos	4	18,2%
	4 a 6 anos	4	18,2%
	6 a 8 anos	3	13,6%
	Mais de 8 anos	9	40,9%
	Total	22	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme se observa, a maior parte dos respondentes é do gênero masculino, representando um percentual de 59,1% da amostra. Em relação à escolaridade, percebe-se que os contabilistas atuantes na indústria salineira estão qualificados, tendo em vista, que 59,1% dos respondentes possuem especialização. No que tange ao tempo de atuação na organização, constatou-se uma distribuição, entretanto observa-se que a maioria dos profissionais atuam a mais de 8 anos na entidade, representando percentual de 40,9%. Com isso, pode-se inferir que se trata de uma amostra experiente e qualificada no setor de atuação, o que possibilita um melhor controle das operações, além de ajudar em um maior delineamento das ações estratégicas, tendo em vista que os profissionais conhecem detalhadamente as atividades desempenhadas (OSBORNE; GAEBLER, 1992).

Em seguida, evidenciou-se o perfil das indústrias salineiras, enfatizando o porte da empresa e método de custeio utilizado, Tabela 2.

Tabela 2: Perfil das indústrias salineiras.

PERFIL DOS RESPONDENTES		FREQUÊNCIA	PORCENTAGEM (%)
Porte	Pequeno	1	4,5%
	Médio	13	59,1%
	Grande	8	36,4%
	Total	22	100%
Método de custeio	ABC	4	18,2%
	Variável	6	27,3%
	Absorção	2	9,1%
	Padrão	7	31,8%
	Outros	3	13,6%
	Total	22	100

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

De acordo com os dados obtidos, observa-se que as indústrias salineiras de médio porte são predominantes na pesquisa, obtendo o percentual de 59,1%, seguido pelas empresas de grande porte (36, 4%), e as de pequeno porte (4,5%), Tal fato demonstra que a contabilidade de custos está presente na organização independente do porte, é considerada como relevante em entidades de diversos portes e segmentos de atuação, além de ser reconhecida por parte dos gestores como instrumento de gestão (HECKE; VOESE; NASCIMENTO, 2010). Em relação aos métodos de custeio, afirma-se que são considerados

como parte primordial da teoria da contabilidade de custos, responsáveis pela estrutura dos processos decisórios (PADOVEZE, 2013). Com os resultados, tem-se que o método de custeio padrão é o mais utilizado pelas empresas da indústria salineira, apresentando percentual de 31,8%. Um dos motivos que se pode inferir a adoção desse método com maior ênfase, está em uma vantagem desse método não oferecida pelos demais, em focar nos controles internos, possibilitando ao gestor identificação de desconformidades com o padrão planejado, podendo haver correções e melhorias para que as atividades tenham o desempenho esperado (COSTA, 2014; RIBEIRO, 2013; BERTRI, 2009).

4.2. Determinantes da gestão de custos na indústria salineira

Esse tópico tem como objetivo apresentar os determinantes para adoção das práticas da gestão de custos, obtidos através da análise fatorial exploratória (AFE). De acordo com Tabachnick e Fidell (2007) a AFE é utilizada com maior ênfase em estudos embrionários, objetivando explorar os dados correlacionados, transformando-os em fatores. Para o desenvolvimento da análise fatorial exploratória (AFE) utilizou-se os índices de base estabelecidos por meio de Hair Jr. et al. (2009) e Marôco (2010), sendo eles: i) *Alpha de Cronbach* (> 0.6); ii) *Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)* ($=$ ou > 0.5); iii) Esfericidade de *Bartlett* ($p < 0.05$); iv) Comunalidade ($=$ ou > 0.5). O *Software* utilizado para o desenvolvimento das técnicas de análise foi o SPSS 21.0.

Com o objetivo de avaliar a possibilidade de utilização da técnica da análise fatorial exploratória, realizaram-se os testes de KMO e Esfericidade de *Bartlett*, onde foi verificado se as variáveis do estudo estão correlacionadas e assim permitem o uso da análise fatorial. A Tabela 3 apresenta um KMO acima do preconizado na metodologia do estudo, assim como o teste de *Bartlett*, *Alpha de Cronbach* e comunalidade.

Tabela 3: Resultado dos testes de consistência das variáveis observáveis para uso da análise fatorial

Alpha de Cronbach	Esfericidade de Bartlett	KMO	% Var. explicada
	Sig.		
0,843	0,000	0,604	58,41

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Por meio da Tabela 3, verifica-se que *Alpha de Cronbach* está acima de 0.6, demonstrando a confiabilidade das variáveis do estudo e que elas representam 58,41% de variabilidade dos dados que explicam os fatores determinantes da adoção das práticas de

custos da indústria salineira. Além destes, o KMO e teste de *Bartlett* também se demonstraram dentro dos parâmetros definidos por Hair Jr. et al. (2009) e Marôco (2010). Mediante as observações realizadas concluiu-se que a análise fatorial é adequada ao estudo.

Em seguida, realizou-se a rotação da matriz de componentes com todas as variáveis analisadas na pesquisa, dessa forma, foi possível identificar seis fatores de acordo com o agrupamento das variáveis, conforme Quadro 2.

Quadro 2: Composição da agrupação dos fatores por variáveis da pesquisa.

FATOR	VARIÁVEIS
01	V01- Realizar Análise financeira de estoques V02- Realizar Análise dos preços de venda V08- Controla o Fluxo de caixa V09- Aprimorar Método de apropriação dos custos V10- Realizar Registro dos custos V11- Realizar Custeio ABC V13- Determinar Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (<i>Benchmarking</i>); V14- Identificar Monitoramento de competitividade V17- Identificar rentabilidade de clientes V18- Elaborar Mensuração do desempenho integrado V19- Realizar Custeio do ciclo de vida V20- Realizar Custeio da qualidade V22- Avaliar Precificação estratégica
02	V03- Calcular custo unitário V04- Calcular da margem de contribuição V06- Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos V07- Realizar Detalhamento das informações de custos em relatórios específicos
03	V12- Realizar Custeio Absorção
04	V15- Oferecer Estimativa de custo do concorrente V16- Elaborar Análise das demonstrações contábeis da concorrência
05	V05- Calcular da margem de lucro
06	V21- Identifica os custos Variáveis.

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Após a identificação dos fatores optou-se por nomeá-los de acordo com o agrupamento das variáveis, obtendo os determinantes das práticas de custos da indústria salineira, conforme se observa na figura 1.

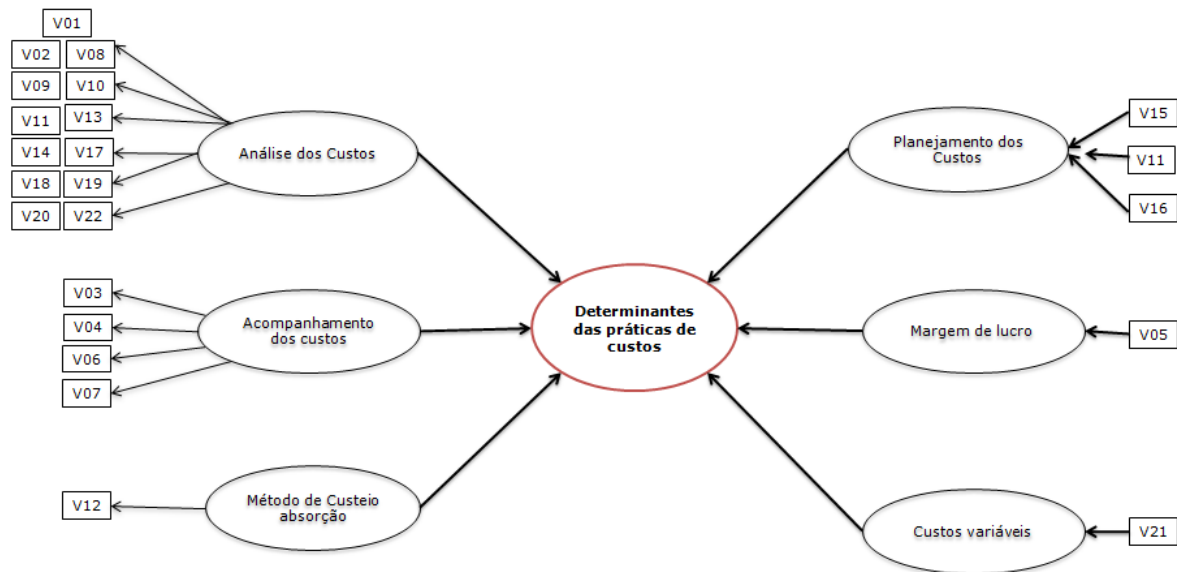


Figura 1: Nomeação dos determinantes das práticas da gestão de custos da indústria salineira.

Fonte: Autoria própria (2017).

O primeiro fator foi representado pelo agrupamento das variáveis: V01 - Realizar Análise financeira de estoques, V02 - Realizar Análise dos preços de venda, V08 - Controla o Fluxo de caixa, V09 - Aprimorar Método de apropriação dos custos, V10 - Realizar Registro dos custos, V13 - Determinar Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (Benchmarking), V14 - Identificar Monitoramento de competitividade, V17 - Identificar rentabilidade de clientes, V18 - Elaborar Mensuração do desempenho integrado e V19 - Realizar Custeio do ciclo de vida. Optou-se por nomear o referido fator como “análise dos custos”, tendo em vista que as variáveis que compõem esse fator estão ligadas aos aspectos de apreciação dos custos, sendo esta uma das finalidades do setor de custos, tendo com intuito de fornecer informações fidedignas e relevantes para os administradores sobre o desempenho das atividades relacionadas ao planejamento, controle e tomada de decisões (FERREIRA, 2007).

O segundo fator é composto pelas variáveis: V03- Calcular custo unitário, V04 - Calcular da margem de contribuição, V06- Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos e V07 - Realizar Detalhamento das informações de custos em relatórios específicos. Nesta perspectiva, Saraiva Júnior, Rodrigues e Costa (2015) salientam que o acompanhamento dos custos é necessário, o mesmo deve ser realizado continuamente pelos gestores, de forma que sejam promovidas ações corretivas imediatas quando ocorrerem variações acentuadas. Esse acompanhamento, requerer disciplina na determinação dos gastos, além de demandar amplo

esforço, proporcionando futuramente informações que ajudam os gestores a tomar decisões mais precisas.

O terceiro fator foi representado por uma única variável, V012 - Realizar Custeio Absorção, dessa forma, nomeou-se o fator como método de custeio por absorção, entendido por Crepaldi (2009) como o método utilizado pelas empresas, devido à facilidade de cálculo dos impostos e por uma melhor apresentação dos resultados financeiros, já que todos os custos e despesas da empresa são atrelados aos produtos produzidos e comercializados daquele período. Corroborando Chagateles (2017) expõe que no Brasil o custeio por absorção é utilizado pelas legislações fiscais e comerciais, por ser um sistema de custeio em convergência com os princípios da contabilidade.

O quarto fator foi representado pelo agrupamento: V011- Realizar Custeio ABC, V15 - Oferecer Estimativa de custo do concorrente e V16- Elaborar Análise das demonstrações contábeis da concorrência. Sendo assim, optou-se por nomeá-lo como planejamento de custos, tendo em vista que as variáveis estão ligadas aos aspectos do planejamento. Leone e Leone (2010), afirmam que o planejamento trata-se de um das funções da contabilidade de custos, objetivando produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, controle das operações e de tomada de decisões.

Em seguida, o quinto fator foi nomeado de acordo com a única variável que o compõe: V05- Calcular da margem de lucro. Para Santos, Bornia e Leite (2010) a gestão estratégica de custos realizada de forma eficiente pode permitir que fosse realizada de forma mais precisa a medição dos cálculos da margem de lucro, auxiliando na maximização da margem de ganho instituição. Adicionalmente pode-se agregar valor na medida em que se pode melhorar o gerenciamento de recursos produtivos identificando desperdícios de recursos, fato que também ocasiona elevação da margem de lucro.

O sexto fator foi nomeado como custos variáveis, representado por uma única variável, V21- Identifica os custos variáveis. Nesse método de custeio incorre apenas os custos variáveis do período atribuídos como custo de produção, os custos fixos são destinados aos resultados (despesas), (BOMFIM; PASSARELLI, 2006; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006; CREPALDI, 2004; FERREIRA, 2007).

5. Considerações Finais

A investigação buscou evidenciar os determinantes da gestão de custos das indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte, objetivando demonstrar a relevância do uso da contabilidade de custo como ferramenta de tomada de decisão e ferramenta estratégica. A gestão de custos mostra-se como uma ferramenta indispensável para definir estratégias organizacionais, além de auxiliar no processo decisório com maior eficiência, tendo em vista que as informações da gestão de custos estão interligadas junto ao processo da gestão da organização.

No que tange ao objetivo da pesquisa, pode-se afirmar que o mesmo foi atingido, tendo em vista que a investigação buscou identificar os determinantes das práticas de custos da indústria salineira. Dessa forma, após a rotação da análise fatorial exploratória, foi possível identificar seis fatores, com base no agrupamento das variáveis e no embasamento teórico houve a nomeação dos fatores. Assim, os achados da pesquisa apontaram para os seguintes determinantes da prática de gestão de custos na indústria salineira: análise dos custos, acompanhamento dos custos, método de custeio absorção, planejamento de custos, margem de lucro e custos variáveis.

Além dos determinantes, observou-se ainda o perfil dos respondentes do questionário, onde destaca-se que a maioria dos profissionais atuantes no setor de custos possui o gênero masculino, nível de especialização e possuem mais de oito anos de experiência, o que demonstra o nível de maturidade da amostra. Com os resultados observa-se ainda que o setor salineiro se torna cada vez mais competitivo, inferir assim a busca constantemente de técnicas para garantirem o espaço desse segmento no mercado, através das práticas, conhecimentos de custos e de informações geradas, otimizando os custos e maximizando o desempenho financeiro e operacional.

Em relação às contribuições do estudo, pode-se destacar que o artigo contribuiu para uma maior compreensão e entendimento acerca da relevância da contabilidade de custos, sobretudo das suas práticas que são indispensáveis no gerenciamento das organizações de diversos níveis e segmentos. Além da contribuição teórica, destaca-se a contribuição gerencial, pois através da evidenciação dos determinantes de custos, auxiliando também as organizações para identificação e utilização dos determinantes das práticas de custos com intuito de trazer melhorias para as atividades e conseqüentemente maximização do lucro. No que tange a limitação, salienta-se que foi realizada uma investigação nas indústrias salineiras do Rio Grande do Norte, fato esse, que não se podem generalizar os resultados. Entretanto, o estudo tornou-se relevante, pois evidenciou a contribuição das práticas de gestão de custos nas

organizações. Dessa forma, sugere a aplicação da pesquisa em outras organizações do mesmo segmento de atuação ou segmentos distintos para o aprimoramento da temática.

6. Referências

ARAÚJO, J. G.; LAGIOIA, U. C. T.; ARAÚJO, J. G. N.; SILVA FILHO, L. L.; CARLOS FILHO, F. A. Arranjo Produtivo Local de Confecção do Estado de Pernambuco: Utilização de Práticas Gerenciais de Custos e Formação de Preço para Tomada de Decisão. *In: XV Congresso de Contabilidade e Controladoria*, v. 15, p. 1 -16, 2015.

BERTRI, A. *Contabilidade e análise de custos*. 2. ed. Juruá, 2009.

BLEIL, C.; SOUZA, M.; DIEHL, C. A. A. Mensuração econômica da cadeia interna de valor do segmento madeireiro de Pinus: um estudo de caso. *Revista Gestão e Regionalidade*, v. 24, n. 70, p. 44-58, 2008.

BONACIM, C. A. G.; ARAÚJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. *Revista de Administração Pública-RAP*, v. 44, n. 4, 2010.

BORNIA, A. C. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 3. ed. São Paulo: atlas, 2010.

BOMFIM, E. D. A.; PASSARELLI, J. *Custos e formação de preços*. São Paulo, SP: Editora Thomson IOB, 2006.

CALLADO, A. A. C; PINHO, M. A. B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre MPE's de diferentes setores de atividade. *In: Anais do XX Congresso Brasileiro de Custos*, Uberlândia, 2013.

CHAGATELES, F.B.S. *Gestão de custos e formação de preços: estudo de caso em uma empresa de vestuário feminino*. Niterói, RJ: [s.n.], Projeto Final - (bacharelado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal Fluminense. 2017.

CINQUINI, L; TENUCCI, A. *Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy*. MPRA Paper, 2006. Disponível em: <[http://www.masfweb.com.br/bs/textos/STRATEGIC%20COST%20MANAGEMENT%20\(ITALY%20RESEARCH\)\[1\]_textos_relacionados.pdf](http://www.masfweb.com.br/bs/textos/STRATEGIC%20COST%20MANAGEMENT%20(ITALY%20RESEARCH)[1]_textos_relacionados.pdf)>. Acesso em: 21 mar. 2017.

COSTA, V. S.; ASSUNÇÃO, A. B. A.; COSTA, M. M. B.; CHACON, M. J. M. Análise de custos a partir da cadeia do valor do leite e seus derivados na região Seridó do Rio Grande do Norte. *Revista Ambiente Contábil*, v. 7, n. 1, p. 89-108, 2015.

COSTA, W. P. L. B. Fatores influenciadores da adoção de um método de custeio na perspectiva de profissionais em contabilidade com atuação no setor industrial. *Dissertação* (Mestrado em Administração) – Universidade Potiguar, Natal, 2014.

COURA, B., PINTO, A. A. G., SALGADO, F. F., DANTAS, MAURO, B. *Gestão de custos em saúde*. 1 ed. Rio de Janeiro: FGV.2009.

CREPALDI, S. A. *Curso básico de contabilidade de custos*. Atlas, 2009

CREPALDI, S. A. *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas. 2004.

DENZIN, N.K.; LINCOLN, Y.S. e colaboradores. *O planejamento da pesquisa qualitativa – Teorias e Abordagens*. 2ª Ed. Porto Alegre: Artmed, 2006.

DUBOIS, A.; KULPA, L.; DE SOUZA, L. E. *Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade*. São Paulo: Atlas. 2006.

FARIAS, A. K. A.; ARAÚJO, D. J. C.; FERNANDES, M. S. A. Práticas de gestão de custos: um estudo em indústrias alimentícias da Paraíba. In: *Anais do Congresso Brasileiro de Custos*. 2016.

FERREIRA, R. J. *Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas*. Rio de Janeiro: Ferreira. 2007.

FONTOURA, F. B. B.; TEICHMANN, H.A.; DEPONTI, C.M. Gestão de custos: ABC Times como metodologia gerencial na indústria de alimentos. *Custos e @gronegocio on line*, v.14, Edição Especial, 2018.

GERHARD, M.; SOUZA, M. A.; SELLITTO, M. A. Mapeamento do processo de gestão de custos interorganizacionais em uma empresa fornecedora da indústria de máquinas agrícolas. *Custos e @gronegocio on line*, v.14, Edição Especial, 2018.

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

GUILDING, C.; CRAVENS, K. S.; TAYLES, M. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, v. 11, n. 1, p. 113-135, 2000.

HAIR, F.J.; BLACK, W. C.; BABIN, B.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L. *Análise multivariada de dados*. 6ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

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

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G., DATAR, S. M. *Contabilidade de custos: un enfoque gerencial*. Pearson educacion. 2007.

LEONE, G. S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. *Curso de contabilidade de custos*. (4a. ed.). São Paulo, Atlas, 2010.

MACOHON, E. R.; SCARPIN, J. E.; GERIGK, W.; DOMINGUES, F. C. ROMAN, E. F. Aplicação do custeio baseado em atividades em uma empresa de serviços rodoviários. *Associação Brasileira de Custos*, v. 10, n. 1, p. 01-22, 2015.

MAROCO, J. *Análise de equações estruturais*. Lisboa, Portugal: Report Number, 2010.

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

MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATOS, A. J. *Gestão de custos hospitalares*. São Paulo: Editora STS. 2002.

OSBORNE, D; GAEBLER, T. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. New. York: Addison-Wesley, 1992.

PADOVEZE, C. L.; TAKAKURA JUNIOR, F. K. *Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral*. São Paulo: Atlas, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Curso básico gerencial de custos*. 2003.

PADOVEZE, C. L. *Contabilidade de custos. Teórica. Prática. Integração com Sistemas de Informação (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PESTANA, M. H.; GAGEIRO, J. N. *Análise de Dados para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS*. 6. ed. Lisboa-Portugal: Edições Sílabo, 2014.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Ibero Americana de Contabilidade de Gestion*, v.1, 10, p.121-143, 2007.

RIBEIRO, D. M. *Mapeamento dos custos da qualidade em uma indústria metal-mecânica*. 2013.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Metodologia da Pesquisa Aplicável às ciências*. LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, C.M.S.; BORNIA, A.C.; LEITE, M.S.A. Sistema de Gestão de Custos Associado à Cadeia de Valor. *Associação Brasileira de Custos*, v. 5, n. 1, p. 01-33, 2010.

SANTOS, N.P.; KOS, S.R.; KLEIN, L. Paralelo entre o valor repassado pelo SUS e o custo dos procedimentos em um hospital beneficente. *ABCustos*, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 13, n. 3, p. 28-57, ISSN 1980-4814. set./dez. 2018.

SARAIVA JUNIOR, A. F.; RODRIGUES, M. Veras; COSTA, R. P. Método de determinação da margem de contribuição de produtos com variabilidade de preços e custos diretos unitários: uma aplicação em uma indústria de produtos plásticos. *ABCustos*, v. 4, n. 3, 2015.

- SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. *Revista da FAE*, v. 2, n. 2, 2017.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal*. São Paulo: Atlas, 2006.
- SOUZA, A.; CLEMENTE, A. *Gestão de custos*. São Paulo: Atlas, 2007.
- SOUZA, M. A; RASIA, K. A; ALMEIDA, L. B. Práticas de gestão de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio. *Anais do XXXV Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração*, Rio de Janeiro, 2011.
- SOUZA, V. L. *Gestão de desempenho: julgamento ou diálogo*. FGV Editora, 2006.
- TABACHNICK, B.; FIDELL, L. *Using multivariate analysis*. Needham Heights: Allyn & Bacon, 2007.
- VIEIRA, E.P.; SAUSEN, J.O.; KELM, M.L. Gestão estratégica de custos: uma proposta de modelo para a indústria de máquinas e implementos agrícolas. *Custos e @gronegócio on line*, v.14, 2018.
- XAVIER JUNIOR, H. P.; LIMA, N. C. A evidenciação de custos interorganizacionais em uma empresa do agronegócio Brasileiro. *Associação Brasileira de Custos*, v. 13, n. 2, p. 107-133, 2018.