

# **Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte**

**Lailson da Silva Rebouças** (UERN) - lailson15@hotmail.com

**Erika Maia Rocha** (UERN) - erika\_12k@hotmail.com

**Wênkyka Preston Leite Batista da Costa** (UERN) - wenykapreston@hotmail.com

**Jandeson Dantas da Silva** (UERN) - jandeson.dantas@hotmail.com

**Sergio Luiz Pedrosa Silva** (UERN) - sergiopedrosa@uern.br

**Ítalo Carlos Soares do Nascimento** (UFC) - italocarlos25@gmail.com

## **Resumo:**

*Aplicar recursos no emprego de novas formas de desenvolvimento e produção de produtos ou serviços, que sejam rentáveis e não produzam excessiva utilização de valores, tornou-se um dilema nas organizações. Conciliando tais práticas ao segmento industrial salineiro, foco desse estudo, pode-se proporcionar à empresa diversas vantagens, desempenho dos métodos de custeio e tomada de decisão, o que posteriormente se configurará em um diferencial competitivo. Destarte, o estudo tem como objetivo identificar as práticas da gestão de custos utilizadas pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo e de natureza quantitativa, utilizando-se de técnicas da estatística descritiva e análise fatorial, e tendo como procedimento técnico a aplicação de um survey à uma amostra de vinte e duas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. Os resultados apontaram a busca por aperfeiçoamento em suas práticas de gestão de custos através das escolhas, acompanhamento, planejamento e análise dos custos envolvidos nas operações, destacando-se a adoção do método de custeio padrão. Além disso, quanto ao posicionamento estratégico, de uma maneira geral, destaca-se a diferenciação do produto nas empresas analisadas. Por meio do procedimento estatístico análise fatorial, foi possível apontar quanto aos propósitos da contabilidade de custos nas empresas salineiras, reduzindo-se as variáveis nos seguintes fatores: planejamento, controle e tomada de decisão.*

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

**Área temática:** *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

## **Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte**

### **Resumo**

Aplicar recursos no emprego de novas formas de desenvolvimento e produção de produtos ou serviços, que sejam rentáveis e não produzam excessiva utilização de valores, tornou-se um dilema nas organizações. Conciliando tais práticas ao segmento industrial salineiro, foco desse estudo, pode-se proporcionar à empresa diversas vantagens, desempenho dos métodos de custeio e tomada de decisão, o que posteriormente se configurará em um diferencial competitivo. Destarte, o estudo tem como objetivo identificar as práticas da gestão de custos utilizadas pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo e de natureza quantitativa, utilizando-se de técnicas da estatística descritiva e análise fatorial, e tendo como procedimento técnico a aplicação de um *survey* à uma amostra de vinte e duas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. Os resultados apontaram a busca por aperfeiçoamento em suas práticas de gestão de custos através das escolhas, acompanhamento, planejamento e análise dos custos envolvidos nas operações, destacando-se a adoção do método de custeio padrão. Além disso, quanto ao posicionamento estratégico, de uma maneira geral, destaca-se a diferenciação do produto nas empresas analisadas. Por meio do procedimento estatístico análise fatorial, foi possível apontar quanto aos propósitos da contabilidade de custos nas empresas salineiras, reduzindo-se as variáveis nos seguintes fatores: planejamento, controle e tomada de decisão.

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

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

A aplicação e a disposição de recursos das empresas no emprego de novas formas de desenvolvimento e produção de um produto ou serviço, que seja rentável e não produza um excesso de utilização de valores, tornou um grande dilema nas organizações. A busca por equilíbrio entre os custos de um negócio e a qualidade do produto ou serviço oferecido tem sido abordada de diversas formas, tanto como algo gerencial, como também relacionada à parte contábil (RODRIGUES et al., 2014).

O planejamento e o tratamento das informações relacionadas aos gastos para a gestão dos insumos de uma determinada empresa proporcionaram que diversos instrumentos e métodos tornassem aplicáveis na prática. A contabilidade, por meio de suas ramificações, emprega diversos meios de contabilização e auxílio para a tomada de decisões através da utilização do custeio, subsidiando no processo decisório (HASHIMOTO, 2009). Deste modo, a “contabilidade de custos surgiu da necessidade de uma maior precisão no controle e identificação dos valores obtidos e empregados no processo de produção” (MARTINS, 2008, p. 20).

O processamento de dados e a utilização de um método de custeio correlato ao tipo adequado de custos que a empresa se utiliza, pode facilitar a mensuração dos gastos e verificar os possíveis excessos e as fontes de diminuição dos custos. Slomski (2006), em sua pesquisa afirma que existem vários sistemas existentes e utilizados para a apropriação de

custos como método de custeio, exemplificando-os em: Custeio por Absorção, Custeio Variável e o Custeio Baseado em Atividades.

Pesquisadores têm se debruçado sobre a temática da gestão de custos, buscando identificar de que forma a contabilidade de custos auxilia no processo gerencial nos mais diversos segmentos, tais como setor hoteleiro (RODRIGUES et al., 2014), gestão hospitalar (OLIVEIRA, 2017; ABBAS, LEZANA, MENEZES, 2017, BRITO et al., 2017), setor moveleiro (BALLENA et al., 2016), setor público (MARTINS; ROSA, 2016), setor agrícola (CALLADO et al., 2015), gestão de custos logísticos (CAMPELO; FAUSTINO, 2016), indústria salina (LIMA FILHO; SILVA; COSTA, 2016), dentre outros.

Os principais achados desses estudos indicam que a contabilidade de custos, além de uma grande norteadora do processo decisório, torna-se uma ferramenta de controle de gastos e um direcionador estratégico de planejamento e do uso dos custos de maneira eficiente nas organizações. Nesta perspectiva, propõe-se a seguinte questão de pesquisa: **Quais as práticas de gestão de custos são utilizadas pelas indústrias salinas no Estado do Rio Grande do Norte?** Destarte, o objetivo geral deste estudo consiste em identificar as práticas da gestão de custos utilizadas pelas indústrias salinas no Estado do Rio Grande do Norte, tendo ainda como objetivos específicos identificar o método de custeio utilizado com maior ênfase no setor industrial e encontrar os fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas indústrias salinas.

Para o alcance de tais objetivos, foi realizada uma pesquisa de caráter descritivo e de natureza quantitativa, caracterizando-se por um *survey* aplicado às indústrias salinas no Estado do Rio Grande do Norte, utilizando-se de técnicas da estatística descritiva e análise fatorial.

A participação do Rio Grande do Norte no produto interno bruto (PIB), do Nordeste, equivale a quase 6%, e com relação ao do País, corresponde a 0,9%. Para tanto, várias atividades desempenham papel essencial, dentre as quais destacam-se o turismo, o qual tem expandido expressivamente nos últimos anos. No que tange ao segmento industrial, destacam-se as indústrias extrativa mineral (produção de petróleo e gás, sal marinho e scheelita, e a de transformação (produção de bens de consumo não duráveis, bem como a construção civil) (IDEMA, 2014). Vale ressaltar que em 2014, foram produzidos 7,5 milhões de toneladas de sal marinho na região Norte-rio-grandense. Já no ano de 2015, em razão da neve, exportaram-se, aproximadamente, 312 mil toneladas, o que representou 42,26% (BARBOSA; CARVALHO, 2015).

Portanto, esta pesquisa se justifica do ponto de vista teórico em razão da importância do desenvolvimento de estudos nos mais diversos segmentos que buscam identificar de que forma as práticas de gestão de custos contribuem para a tomada de decisão estratégica. Além disso, o estudo é relevante, pois abrange um setor estratégico para o crescimento e desenvolvimento do estado do Rio Grande do Norte, o setor industrial, que abrange a indústria salina. Destarte, esta pesquisa poderá subsidiar as decisões estratégicas e organizacionais, contribuindo para que os tomadores de decisão utilizem de melhor forma os recursos que estão a sua disposição e, conseqüentemente, produzam melhores resultados, o que favorecerá o desenvolvimento da região.

## 2 Revisão de Literatura

A gestão de custos e o controle de custos fazem parte da rotina das empresas como crucial no momento de crise financeira, evitando que haja desperdícios desnecessários, assim mantendo lucro que é o principal objetivo das organizações. Shank e Govindarajan (1997) definem a gestão estratégica de custos como resultante do envolvimento de três variáveis subjacentes: análise da cadeia de valor; análise do posicionamento estratégico e análise de direcionadores de custos.

Por muito tempo as empresas praticaram a gestão de custos com foco na eficiência do processo produtivo e usaram o custo unitário como parâmetro de desempenho. Entretanto, esta abordagem mais operacional de gestão de custos está sendo esquecida e o conceito de gestão estratégica de custos (GEC) está se tornando mais relevante para as empresas (SOUZA; CLEMENTE, 2007).

O crescimento da área estratégica dentro das organizações precisava de uma medida que pudesse abrir caminhos ao meio externo, embora no cotidiano das mesmas a gestão de custos já se demonstrasse como ferramenta relevante entre os componentes precisos para o sucesso frente aos concorrentes. Com isso, Hansen e Mowen (2010) para definirem a ação que é a GEC, descrevem primeiramente sobre a tomada de decisão estratégica, que é colocada como o ato de escolher entre estratégias alternativas a que forneça garantias razoáveis de sobrevivência e crescimento a longo prazo. Sendo assim, a GEC pode ser considerada como um elemento para encontrar estratégias superiores para tais decisões através de dados de custos.

A obrigação das empresas de melhorarem a qualidade de seus produtos sem que alterem drasticamente seu rendimento, mantendo seus preços acessíveis ao mercado escolhido pela entidade e produzindo quantidades que suprissem suas demandas no transcorrer do exercício, tornou-se um motivo para a utilização de uma gestão de custos mais eficiente, de maneira a gerar melhor informação aos gestores, tendo em vista que a base da gestão estratégica são as informações (LAUSCHNER; BEUREN, 2009).

Piran, Souza e Nunes (2014) destacam que para uma gestão de negócios eficiente se faz necessário quatro etapas e a gestão de custos desempenha um papel relevante para alcançá-las, são elas: formulação de estratégias, comunicação das estratégias para toda a empresa, implantação e monitoramento.

A busca por soluções de redução de custos e eliminar desperdícios dentro das empresas, tendem a aumentar de certa forma a sua condição perante os competidores do mercado. Neste contexto, Souza, Rasia e Almeida (2011) afirmam que as práticas de gestão de custos produzem informações que auxiliam a entidade a alcançar uma vantagem competitiva e à medida que as empresas se utilizam de informações de custos de forma correta, tendem a reduzir seu consumo e desperdício, criando novas fontes de gerenciamento para um melhor aproveitamento.

Segundo Farias, Araújo e Fernandes (2016) 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. Com isso, percebe-se que há uma limitação dos gestores quanto ao conhecimento da gestão, tendo em vista que estas práticas podem ser utilizadas para o desenvolvimento de estratégias superiores e manutenção da vantagem competitiva.

Bonacim e Araújo (2010) acreditam que o aprimoramento dos direcionadores aplicados aos custos, e 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. Sendo assim, a gestão de custos, utilizando a contabilidade de custos, tornou-se algo genérico para os gestores. O direcionamento eficaz e eficiente dos recursos, aplicados em uma empresa, tem sido deficitária, pois a organização de suas estratégias de gerenciamento pode prejudicar a margem de lucro, o volume de vendas ou o até o andamento geral do negócio, se estes não foram executados por um prévio planejamento e pela utilização correta de instrumentos e ferramentas relacionadas (BONACIM; ARAÚJO, 2010).

Para uma boa gestão de custos nas empresas é necessária coragem decisória dos administradores em mudar processos e comportamentos. A utilização dos custos afetam todas as áreas e as atividades das organizações, devendo-se considerar todos os fatores, externos e

internos, sendo estes determinados pelo conjunto de decisões da administração (SOUZA; RASIA; ALMEIDA 2011).

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. Segundo os autores, quanto mais intensa a concorrência a que estiver submetida uma empresa, mais indispensável se torna um sistema de custos que lhe permita conhecer seus custos.

É o método de custeio que estabelece quais elementos de custo serão considerados na apuração do custo dos objetos de custeio. Existem diversos métodos de custeio que podem ser utilizados tanto pelas organizações industriais, comerciais e prestadoras de serviços, sejam elas com ou sem fins lucrativos. Os métodos são utilizados para reduzir números de custos de determinados produtos ou serviços, ou melhorar os processos de desperdícios na produção, entre muitas outras informações (SOUZA, 2006).

### **3 Metodologia**

Esta pesquisa classifica-se, por sua natureza, como descritiva, pois busca descrever características de uma determinada população. Neste caso, a aplicação da abordagem descritiva na pesquisa contribui para identificar as práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras. No que diz respeito ao problema, caracteriza-se como quantitativa, com abordagem empírico-analítica, com emprego de instrumentos estatísticos.

Quanto à coleta de dados, trata-se de um *survey*, com aplicação de um questionário estruturado com perguntas fechadas e por uma escala tipo *Likert* com grau de importância de 05 pontos, em casos de afirmação positiva, tendo em vista medir o grau de importância das práticas de gestão de custos nas empresas salineiras.

O universo total da população alvo da pesquisa abrange 39 empresas salineiras cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN, das quais 22 compõem a amostra do estudo, tendo em vista que 17 empresas não se dispuseram a contribuir com o estudo. O questionário foi enviado via e-mail aos representantes de cada setor responsável, tendo um retorno satisfatório das entidades, uma vez que houve um retorno de 56,41%. O questionário encontra-se estruturado da seguinte forma: composto por um total de 27 questões, divididas em 2 blocos. Nas perguntas do Bloco 1 (questões 1 a 5), buscou-se identificar o perfil das empresas salineiras do RN; no Bloco 2 (questões 6 a 22), buscou-se verificar as influências das práticas de gestão de custos em suas análises, sendo esta a principal finalidade da pesquisa.

A escolha do Rio Grande do Norte motivou-se por sua liderança na produção total de sal no país, que configura aproximadamente 77%, bem como a sua participação na produção de sal marinho, que representa em torno de 95% (SUMÁRIO MINERAL, 2013).

A análise se deu por meio de técnicas da estatística descritiva e da análise fatorial, que tem como princípio básico a redução do número original de variáveis, por meio da extração de fatores independentes, de tal forma que esses fatores possam explicar, de forma simples e reduzida, as variáveis originais (HAIR et al., 2009).

Os dados coletados são apresentados por meio de tabelas dos programas *Microsoft Word* e *Excel* (versão *Windows* 2010) e foram analisados no programa *Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®* - versão 22, que permitiu realizar a tabulação e análise dos dados coletados através do instrumento de pesquisa.

### **4 Análise dos Resultados**

Esta seção aborda o detalhamento da percepção dos respondentes às questões propostas na pesquisa, bem como a análise descritiva dos dados. Utilizou-se um questionário

eletrônico com vinte e duas questões fechadas a fim de identificar o perfil da gestão de custos das empresas salineiras do RN.

#### 4.1 Perfil dos Respondentes e da Indústria Salineira

Inicialmente, buscou-se nesta pesquisa identificar o sexo do respondente, sendo este, direcionada preferencialmente para membros da contabilidade, conforme pode ser observado na Tabela 01.

Tabela 01 – Sexo dos respondentes da pesquisa

<b>Sexo</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Feminino	9	40,9%
Masculino	13	59,1%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Na tabela 01, desta forma, 40,9 % dos respondentes são do sexo feminino das empresas e 59,1% Masculino. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as mulheres representam 41% dos profissionais da contabilidade no Brasil (CFC, 2014), o que corrobora com uma maior representatividade do sexo masculino identificado na pesquisa.

Em relação à escolaridade dos contadores, identificou-se que o número de contabilista de tais indústrias está se tornando mais qualificado, tendo como exemplo, um número considerável de pós-graduados em relação à graduação, conforme Tabela 02.

Tabela 02 – Escolaridade

<b>Nível</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Técnico	2	9,1%
Superior	6	27,3%
Pós-Graduação	13	59,1%
Mestrado	1	4,5%
Doutorado	0	0%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Na Tabela 02, percebe-se que, diante do cenário atual, o aprimoramento técnico é deveras importante para se encontrar, de forma constante, atualizado perante a grande competitividade do mercado. Ademais, por ser um ramo ainda em ascensão, verifica-se que os profissionais respondentes do questionário, representam em um percentual de 9,1%, aos possuem ensino técnico, 27,3% em ensino superior, com 59,1% àqueles que possuem pós-graduação e representado 4,5% os que possuem mestrado, sendo que nenhum destes possuem doutorado. Desta forma, fica evidente a maximização da relevância ao desenvolvimento profissional. Logo em seguida, questionou-se sobre o tempo de atuação destes (Tabela 03).

Tabela 03 - Tempo de atuação na área de custos da empresa

<b>Anos</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Até 2 anos	2	9,1%
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%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Na Tabela 03, constatou-se uma distribuição razoável em relação ao tempo de atuação na área aos questionados, tendo como resultados àqueles que atuam até 2 anos o percentual de 9,1%; de 2 a 4 anos com 18,2%, sendo que o item 4 igualou tal percentual, 4 a 6 anos com 18,2%; e, mostrando um pouco mais de vivência na área, se encontram os respondentes que exercem a função de 6 a 8 anos com 13,6%; sendo que, em um percentual maior entre todos, com 40,9% corresponde os respondentes que atuam a mais de 8 anos neste tipo de atividade. Com isso, observa-se uma experiência considerável no âmbito da gestão de custos. Em seguida foi perguntado qual seria o porte da empresa, conforme Tabela 04.

Tabela 04 – Porte da indústria salineira

<b>Porte</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Pequeno	1	4,5%
Médio	13	59,1%
Grande	8	36,4%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Na Tabela 04, verifica-se um pequeno percentual, de 4,5% em relação àquelas entidades de pequeno porte; de 59,1% às médias; e às empresas de grande porte resultaram em um valor 36,4%. Tal fato demonstra que a contabilidade vem desenvolvendo cada dia mais o setor salineiro na região, representando-se esta, através de todos os tipos e níveis de empreendimentos.

Na Tabela 05, foram questionados aos respondentes quais seriam os métodos de custeio utilizados pelo profissional da contabilidade.

Tabela 05 - Método(s) de custeio utilizado(s) pela indústria salineira

<b>Custeio</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
ABC	4	18,2%
Variável	6	27,3%
Absorção	2	9,1%
Padrão	7	31,8%
Outros	3	13,6%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Os métodos de custeio são considerados a parte primordial da teoria da contabilidade de custos, sendo responsáveis pela estrutura dos processos decisórios e forte aparato na tomada de decisões (PADOVEZE, 2013). Portanto, conforme observado na Tabela 05, detectou-se que 18,2 % das empresas utilizam o método baseado em atividades (ou ABC) que conforme Ribeiro (2013b) e Bornia (2010) a principal vantagem na utilização desse método é a confiabilidade das informações gerenciais, em compensação elevado custo e dificuldade na implantação. O método de custeio variável representou 27,3 % das empresas respondentes, sendo esse método para Megliorini (2011) correspondente àqueles que aumentam ou diminuem conforme o nível de produção, tendo como exemplo matéria-prima e energia elétrica, pois quanto mais se produz, mais esses dois elementos são consumidos, consequentemente gerando maiores custos.

O método de custeio padrão representou 31,8% das empresas analisadas. A vantagem desse método para Bertri (2009), Ribeiro (2013a) e Costa (2014) é o melhoramento dos controles internos onde o gestor identifica facilidade se algo estiver em desconformidade, o que explica seu percentual diante dos outros métodos.

Entretanto, observa-se também que o método de custeio por absorção foi o menos utilizado, mesmo sendo este, o único utilizado pelo fisco, representando 9,1% da amostra, deixando claro um método ineficiente para uso gerencial, já que este agrega todos os custos sem distinção. Para Leone (2000) o custeio por absorção é aquele em que cada unidade ou serviço produzido é responsável por absorver parte dos custos diretos e indiretos, incorridos na fabricação destes produtos ou serviços.

#### 4.2 Fatores Determinantes da Adoção da Gestão de Custos

Esse tópico tem como objetivo apresentar os fatores determinantes para adoção da gestão de custos, os quais foram identificados através da ferramenta estatística análise fatorial. Essa técnica pode ser conceituada como uma técnica de estatística multivariada, relevante nos estudos na medida em que o número de variáveis a serem consideradas nas pesquisas aumenta, pois cresce a necessidade de se conhecer melhor a estrutura e inter-relações destas variáveis (HAIR et al., 2009).

Para realização da análise fatorial utiliza-se inicialmente o teste Kaiser Meyer Olkin – KMO, que busca verificar a adequação para utilização da Análise Fatorial caso a correlação entre as variáveis testadas pelo KMO for pequena, ou seja, se o KMO for próximo de zero a utilização da análise fatorial é inadequada. Por outro lado, se esse valor for próximo de um, a Análise Fatorial poderá ser empregada (FÁVERO; BELFIORE; ÂNGELO, 2006).

Além do teste KMO, utiliza-se ainda o Teste de Esfericidade de Bartlett para identificar se a amostra está adequada. De acordo com Hair et al. (2009), quanto mais próximo de zero (0,000) for o nível de significância do Teste de Esfericidade de Bartlett, maior será a adequação da análise fatorial para um conjunto de dados, conforme se observa na Tabela 06.

Tabela 06 – Teste de KMO e Bartlett

<b>Teste de KMO e Bartlett</b>	
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.	,604
Sig.	,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Conforme pode ser observado, nos dados obtidos após a aplicação da rotação, a aplicação da análise fatorial para a presente pesquisa foi considerada satisfatória, pois o valor encontrado no teste de KMO não é considerado próximo a zero, representando o valor de ,604. Em relação ao teste de Esfericidade de Bartlett também é recomendável à utilização da amostra, pois o valor da significância foi igual a zero. Em seguida, foi realizado o total da variância explicada do reagrupamento das variáveis, a qual destacou a presença de seis fatores, considerando o valor 58,41 para explicação de cada variável, o que é considerado satisfatório na percepção de Hair et al. (2009), em que esse percentual é considerado satisfatório para as pesquisas realizadas em ciências sociais. Em seguida, foi realizada a rotação da matriz de componentes com todas as variáveis analisadas na pesquisa. Destarte, foi possível identificar as variáveis que compõem cada fator (Quadro 01).

Quadro 01 – Composição da agrupação dos fatores por variáveis da pesquisa.

<b>Fator</b>	<b>Variáveis</b>
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)

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, V19- Realizar Custeio do ciclo de vida.

O segundo fator foi representado pelo agrupamento 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. O terceiro fator foi representado por uma única variável, V012- Realizar Custeio Absorção, o quarto fator representado pelo agrupamento V011- Realizar Custeio ABC, V15- Oferecer Estimativa de custo do concorrente, V16- Elaborar Análise das demonstrações contábeis da concorrência. Em seguida, o quinto fator foi representado por uma única variável, V05- Calcular da margem de lucro e por fim tem-se o sexto fator foi representado por uma única variável, V21- Identifica os custos variáveis.

Em seguida, optou-se por nomear os fatores determinantes para adoção da gestão de custos, podendo assim, de acordo com o agrupamento das variáveis realizarem a definição de cada fator de acordo com a literatura, conforme se observa na Figura 01.

Figura 1 – Nomeação dos fatores determinantes para adoção da gestão de custos da indústria salineira



Fonte: elaborado pelos autores (2017)

Determinadas tais variáveis, a prática de gestão de custos, proporciona, dentro de uma ampla perspectiva, que a contabilidade de custos tem se tornado além de um simples acompanhador dos gastos incorridos pela execução de um serviço ou bem, se relacionando aos processos de gestão de custos, delimitado pelo fator 01 verificado. Em uma visão estratégica, a mesma tende a possuir um papel relevante à organização, assumindo responsabilidades quanto ao acompanhamento dos gastos, especificado pelo fator de número 02, reconhecendo a empresa, os planos estratégicos da entidade e todo o processo, de modo a prevenir, evitar, reduzir, eliminar ou otimizar os custos e as despesas, de forma que estes, propiciem aos gestores uma postura muito mais proativa do que reativa (MARTINS, 2003).

Como fator 03, a utilização do custeio de absorção tem como funcionalidade a apropriação de todos os custos àquilo que se é produzido, ou seja, tanto os diretos como indiretos, fixos ou variáveis. Desta forma, ocorre uma absolvição do estoque, de forma integral, os custos de fabricação, sendo estes transferidos para o resultado no momento que forem vendidos (HANSEN; MOWEN, 2010).

Pompermayer (1999), em seu estudo, vem a retratar que à medida que a implementação de medidas adequadas à gestão torna-se compatível às necessidades gerenciais, controlando os elementos inseridos, os resultados, a avaliação dos resultados, a análise das margens de contribuição, além da tomada de decisões de mudanças no processo produtivo, etc., estas, contribuem para um sistema de gestão de custos, de forma que ocorra um maior acompanhamento e um conhecimento prévio sobre as dificuldades com as quais ela poderá defrontar, planejando tais custos, como determinado no fator 04.

Como observado no fator 05, relacionado ao cálculo de margem de lucro do produto, Bartz et al. (2015) acredita que a utilização da margem de contribuição aplicado aos produtos, proporciona maior auxílio e ajuda a identificar o que restou da receita de vendas, tendo esta deduzido os valores relacionados aos custos e as despesas variáveis de fabricação. Com isso, dado o valor resultante deste cálculo, este irá contribuir para a cobertura dos custos fixos e para a formação do lucro. Além disso, é possível verificar, com a sua aplicação, quais os produtos que propiciam a empresa maior lucro através da margem que contribuem.

Para as decisões que demandem um período de curto prazo, o custo financeiro deve ser levado em consideração, de modo que possa haver um relacionamento entre os custos variáveis associados aos produtos, correlacionado aos níveis variáveis, em proporção direta às mudanças relativas à atividade da organização (GARRISON, NOREEN, BREWER, 2013), sendo este, o fator 06, encontrado na verificação e aplicação da pesquisa.

Saraiva Júnior, Rodrigues e Costa (2015) acreditam que, é conveniente observar, através de um acompanhamento contínuo, os gastos que são realizados pelos gestores, de forma que possa promover ações corretivas imediatas quando ocorrerem variações acentuadas. Esta análise, segundo os autores, deve requerer disciplina e determinação dos gastos, além de demandar amplo esforço, proporcionando futuramente informações que ajudam os gestores a tomar decisões mais precisas.

### **4.3 Gestão de Custos**

Delineado a este entendimento, foi indagado aos gestores das indústrias sobre aprimorar método de apropriação dos custos, como mostrado na Tabela 07. Apenas 4,5% afirma que o aprimoramento exerce um razoável influencia, sendo que 54,5% discorrem que há uma busca pelo aprimoramento dos métodos, demonstrando neste fato mostra uma preocupação por parte dos gestores em desenvolver novos métodos e 40,9% dizem que há uma exploração cada vez mais novos métodos para potencializar o sistema de custos da gestão de custos, demonstrando assim que os gestores não estão acomodados com uma gestão fixa e imutável.

Tabela 07- Aprimorar Método de apropriação dos custos

<b>Influencia</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sem Influência	0	0%
Pouca Influência	0	0%
Razoável Influência	1	4,5%
Influente	12	54,5%
Muito Influente	9	40,9%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Na pesquisa realizada por Araújo et al (2015), identificou-se que as organizações não têm disposto do uso dos custos como instrumento de avaliação ao desempenho, mostrando assim que o comportamento das entidades tende a demonstrar pouca importância quanto em relação à utilização adequada dos custos como mecanismo de acompanhamento da situação empresarial como um todo.

Os métodos de custeio, permeados dentro de um sistema de informações e de um mercado de grandes competidores, permite que a utilização de ferramentas eficientes e precisas seja fundamental para alcançar vantagem em relação aos outros investidores. Os métodos de custeio, segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões, evidenciando-se a sua utilização de maneira compatível, de acordo com os objetivos e as características das organizações.

Em seguida, demonstrado pela Tabela 08, foi perguntado aos gestores das empresas se a gestão de custos comparava o desempenho da empresa com um padrão ideal (*Benchmarking*).

Tabela 08- Determinar Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (*Benchmarking*);

<b>Influencia</b>	<b>Frequência Absoluta</b>	<b>Frequência Relativa</b>
Sem Influência	0	0%
Pouca Influência	0	0%
Razoável Influência	5	22,7%
Influente	10	45,5%
Muito Influente	7	31,8%
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Conforme observado, 22,7% dos respondentes informaram que a gestão realiza tal prática, de forma que esta, influencia de maneira razoável, enquanto 45,5% apontaram que tal fato é realizada de forma influente. Das que efetuam o *Benchmarking* de forma muito influente foram 31,8% que concordaram que a empresa a utiliza para verificar o desempenho da mesma em relação aos concorrentes. Isso mostra que os gestores não buscam visualizar se o desempenho está sendo adequado, o que dificulta uma definição de estratégia corretiva em um departamento ou setor que esteja apresentando desempenho inferior ao considerado como ideal.

Em estudo realizado por Buarque, Silva e Miranda (2004), constatou-se que os gestores reconhecem a importância do *Benchmarking*, sendo ferramenta imprescindível para analisar os concorrentes, atribuindo-a a questões de permanência no mercado, e como informações necessárias a tomada de decisões dos gestores.

E por fim, foi questionado aos gestores se a precificação estratégica era executada pela gestão de custos da empresa (Tabela 09).

Tabela 09- Avaliar Precificação estratégica

Influencia	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Sem Influência	0	0%
Pouca Influência	0	0%
Razoável Influência	2	9,1%
Influente	8	36,4%
Muito Influente	12	54,5%
TOTAL	22	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2017)

Conforme pode ser observado, 9,1% dos gestores, informaram que a gestão de custos executa razoável influência, enquanto que 36,4% afirmam que há influência. Das que declararam executar tal prática com muita influência, 54,5% concordaram que a mesma deixa o produto mais competitivo no mercado, especificando-se assim, a abordagem da Tabela 09.

Segundo o que afirma Guilding, Cravens e Tayles (2000) a precificação estratégica é a análise dos fatos que estão presentes, de forma estratégias na formação dos preços, compreendendo: o comportamento do preço do concorrente; a elasticidade-preço; o progresso do mercado; economias de escala; e a experiência.

## 5 Considerações Finais

O presente estudo foi realizado no campo empresarial, que abarcam as indústrias salineiras, tendo neste aspecto, um melhor posicionamento à pesquisa, quanto à utilização das práticas de gestão de custos, das quais contribuiriam para certificar a relevância do uso da contabilidade de custo como ferramenta de tomada de decisão e estratégica de custos nesta área analisada, tendo como objetivo geral identificar as práticas da gestão de custos utilizadas pelas indústrias salineiras no Estado do Rio Grande do Norte.

Quanto aos objetivos apresentados pode-se dizer que foram atingidos, tendo em vista que um percentual considerável das empresas analisadas se utiliza das práticas de gestão de custos como instrumento de auxílio, dando suporte significativo aos gestores à tomada de decisões, à determinação de precificação estratégica e à busca por novas oportunidades de mercado.

Constatou-se que a prática de gestão de custos tem se mostrado uma ferramenta fundamental para modelo de estratégias e tomada de decisões bem estruturadas, pois estas dispõem de informação que estão interligados entre a contabilidade de custos e o processo de gestão da empresa, de maneira que a responsabilidade integrada à entidade desde a aquisição da matéria-prima até o destino ao consumidor final represente, em conjunto, maior associação a várias aspectos empresariais, atendendo todos os setores da empresa.

Cabe ressaltar que a identificação das práticas de gestão de custos utilizadas para a tomada de decisão estratégica nas indústrias do setor salineiro do Rio Grande do Norte, foi verificada tanto sob o enfoque teórico quanto sob o empírico, na medida em que abrange um setor estratégico para o crescimento e desenvolvimento do estado do Rio Grande do Norte, que comporta a indústria salineira. Destarte, esta pesquisa contribui para que os tomadores de decisão utilizem de melhor forma os recursos que estão a sua disposição e, conseqüentemente, produzam melhores resultados, o que favorecerá o desenvolvimento da região.

Como limitações destaca-se o fato de ter sido realizado um *survey* apenas nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte, fato este que não se pode generalizar seus resultados. Entretanto o estudo tornou-se relevante de modo que demonstrou a

contribuição das práticas de gestão de custos para as organizações. Por este motivo, sugere-se a aplicação da pesquisa em outras organizações do mesmo segmento de atuação ou segmentos distintos, para o aprimoramento da temática, além do aprimoramento da metodologia utilizada para a análise.

## Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Contexto**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

\_\_\_\_\_; LEZANA, A. G. R.; MENEZES, E. A. Apuração dos custos nas organizações hospitalares: o método ABC aplicado no serviço de processamento de roupas de um hospital. **Revista da FAE**, v. 5, n. 2, p. 77-97, 2017.

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: Congresso de Contabilidade e Controladoria, 15, 2015. **Anais...** São Paulo, 2015.

BALLENA, E.; TELLES, T.; TELLES, V.; MAZETTO, F. W.; ZUANAZZI, J.; CREMONINI, L. A contabilidade de custos e gerencial na tomada de decisão em uma indústria no ramo moveleira. **Anais Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 2, n. 2, p. 23-55, 2016.

BARBOSA, A.; CARVALHO, F. **Geadas nos EUA são alternativa para produtores de sal do RN, diz sindicato**. G1 RN, 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-norte/noticia/2015/12/geadas-nos-eua-sao-alternativa-para-produtores-de-sal-do-rn-diz-sindicato.html>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

BARTZ, D.; FANFA, I. P., ZONATTO, V. C. S., KAPPEL, R. S. Margem de contribuição como instrumento de gestão: aplicação em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. **ABCustos**, v. 7, n. 2, p. 76-95, 2015

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

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, p. 903-931, 2010.

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

BRITO, L. A. L.; MALIK, A. M.; BRITO, E.; BULGACOV, S. ANDREASSI, T. Práticas de gestão em hospitais privados de médio porte em São Paulo. **Cadernos de Saúde Pública**, v. 33, n. 3, p. 2-16, 2017.

BUARQUE, R. C. S.; SILVA, J.C. G.; MIRANDA, L. C.. Análise da utilização de métodos de custeio e *benchmarking* em empresas de transporte rodoviário de cargas - Recife/PE. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2004. **Anais...** Porto Seguro-BA, CBC, 2004.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C.; SILVA, M. C. M; MIRANDA, L. C. Caracterizando aspectos do sistema de informação contábil na gestão de custos: um estudo empírico no âmbito do agronegócio. **ABCustos**, v. 2, n. 2, 2015.

\_\_\_\_\_; PINHO, M. A. B. Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre MPE's de diferentes setores de atividade. In: Congresso Brasileiro de Custos, 20, 2013. **Anais...** Uberlândia-MG, CBC, 2013.

CAMPELO, A. T. O; FAUSTINO, M. K. S. Práticas de gestão de custos logísticos: um estudo de caso em uma empresa do ramo salineiro no município de Areia Branca-RN. **Revista Conhecimento Contábil-UERN/UFERSA**, v. 2, n. 1, p. 65-79, 2016.

CINQUINI, L; TENUCCI, A. Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy. **Munich Personal RePEc Archive**, v. 212, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Mulher contabilista**. 2014. Disponível em: <[http://www.portalcfc.org.br/projetos/mulher\\_contabilista/](http://www.portalcfc.org.br/projetos/mulher_contabilista/)>. Acesso em: 25 abr. 2017.

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**. 2014. 114 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Potiguar, Natal, 2014.

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: Congresso Brasileiro de Custos, 23, 2016. **Anais...** Porto de Galinas-PE, CBC, 2016.

FÁVERO, L. P; BELFIORE, P; DA SILVA, F. L; CHAN, B. L. **Modelagem multivariada para tomada de decisões**. São Paulo: Campus, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. AMGH Editora, 2013.

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**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

HASHIMOTO, F. O. **A influência dos fatores estratégicos no desenho do sistema de gestão de custos em entidades fundacionais**. 2009. 95 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2009.

INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E MEIO AMBIENTE DO RIO GRANDE DO NORTE – IDEMA. **Perfil do Rio Grande do Norte**. SEPLAN, [s. d.], 2014.

Disponível em: <[www.seplan.rn.gov.br/arquivos/download/PERFIL%20DO%20RN.pdf](http://www.seplan.rn.gov.br/arquivos/download/PERFIL%20DO%20RN.pdf)>. Acesso em 20 abr. 2017.

LAUSCHNER, M. A.; BEUREN, I. M. Gestão estratégica de custos. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 53-84, 2009.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA FILHO, F. C. A.; SILVA, J. D.; COSTA, W. P. L. B. A gestão estratégica de custos como vantagem competitiva em empresas do setor industrial salineiro de Mossoró-RN. **Revista Conhecimento Contábil-UERN/UFERSA**, v. 3, n. 2, p. 45-61, 2016.

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

MARTINS, J. A. S.; ROSA, F. S. Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do Maranhão. **Contaduría Universidad de Antioquia**, n. 66, p.57-79, 2016.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento**. 11 ed. São Paulo: Hucitec, 2008.

OLIVEIRA, D. F. A implantação de um sistema de gestão de custos no hospital universitário pela EBSEH: um estudo de caso com utilização do PMBOK. **Revista de Administração Hospitalar e Iniciação em Saúde**, v. 13, n. 3, p. 122-139, 2017.

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

PIRAN, F. A. S.; SOUZA, M. A.; NUNES, A. A. Posicionamento estratégico, estratégia de manufatura e gestão de custos: estudo de caso em uma empresa do segmento metal mecânico. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21. **Anais...** Natal, CBC, 2014.

POMPERMAYER, C. B. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. **Revista da FAE**, v. 2, n. 3, p. 21-28, 1999.

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

RIBEIRO, D. M. **Mapeamento dos custos da qualidade em uma indústria metal-mecânica**. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA em Gestão Empresarial) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, 2013a.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013b.  
RODRIGUES, L. A.; BRAUN, D. R.; MIREK, Z. M.; CARVALHO, C. T.; FENGLER, D. Contabilidade de custos como ferramenta gerencial aplicada a atividade hoteleira: estudo de caso aplicado a um hotel situado na Região das Missões-RS. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo – ReAT**, v. 4, n. 2, p. 384-400, 2014.

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, p. 37-69, 2009.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista da FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 1999.

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. Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 35, 2011. **Anais...** Rio de Janeiro, ANPAD, 2011.

SOUZA, V. L. **Gestão de desempenho: julgamento ou diálogo**. FGV Editora, 2006.

SUMÁRIO MINERAL. Brasília, DF. 2013. Disponível em:  
<<http://www.dnpm.gov.br/conteudo.asp?IDSecao=68&IDPagina=3165>>. Acesso em 15 abr. 2017.