

# FATORES DETERMINANTES PARA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS DE FRUTICULTURA

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

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

**Rodrigo José Guerra Leone** (UnP) - rodrigo.leone@gestorfp.com.br

**Luiz Antonio Felix Júnior** (UnP) - juniorfelixx@hotmail.com

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

## **Resumo:**

*O segmento do agronegócio no Brasil tem apresentando altos índices de crescimento ao longo dos anos. O estado do Rio Grande do Norte destaca-se neste segmento de atuação, apresentando 65% de exportações agrícolas no ano 2017, responsável por 95,9% da venda de melão para mercado externo, considerado referência no setor de fruticultura. Diante da fundamental contribuição, o setor de fruticultura necessita de ferramentas que auxiliem os gestores quanto ao processo decisório, e dentre estas se destaca a gestão de custos, que auxilia no acompanhamento e controle dos custos inseridos na atividade de fruticultura. Nesse sentido, a pesquisa tem como objetivo evidenciar fatores determinantes da adoção das práticas de custos na gestão das empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte. Quanto aos procedimentos metodológicos, o estudo tipifica-se como descritivo e quantitativo, o universo correspondeu às empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte e o tratamento de dados se deu por meio de estatística descritiva e análise fatorial. Com os resultados da pesquisa, foi possível evidenciar quatro fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura, nomeados como: controle dos custos, acompanhamento de custos, preço e qualidade dos produtos e análise dos custos. O estudo contribuiu para uma maior compreensão e entendimento acerca das práticas da gestão de custos utilizadas pelas empresas de fruticultura, possibilitando uma gestão com maior eficiência, auxiliando na mensuração dos diversos custos envolvidos na atividade produtiva e possibilitando um maior desenvolvimento destas organizações, e conseqüentemente, da região.*

**Palavras-chave:** *Práticas de Custos. Gestão de Custos. Fruticultura.*

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

## **FATORES DETERMINANTES PARA ADOÇÃO DAS PRÁTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS DE FRUTICULTURA**

### **Resumo**

O segmento do agronegócio no Brasil tem apresentando altos índices de crescimento ao longo dos anos. O estado do Rio Grande do Norte destaca-se neste segmento de atuação, apresentando 65% de exportações agrícolas no ano 2017, responsável por 95,9% da venda de melão para mercado externo, considerado referência no setor de fruticultura. Diante da fundamental contribuição, o setor de fruticultura necessita de ferramentas que auxiliem os gestores quanto ao processo decisório, e dentre estas se destaca a gestão de custos, que auxilia no acompanhamento e controle dos custos inseridos na atividade de fruticultura. Nesse sentido, a pesquisa tem como objetivo evidenciar fatores determinantes da adoção das práticas de custos na gestão das empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte. Quanto aos procedimentos metodológicos, o estudo tipifica-se como descritivo e quantitativo, o universo correspondeu às empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte e o tratamento de dados se deu por meio de estatística descritiva e análise fatorial. Com os resultados da pesquisa, foi possível evidenciar quatro fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura, nomeados como: controle dos custos, acompanhamento de custos, preço e qualidade dos produtos e análise dos custos. O estudo contribuiu para uma maior compreensão e entendimento acerca das práticas da gestão de custos utilizadas pelas empresas de fruticultura, possibilitando uma gestão com maior eficiência, auxiliando na mensuração dos diversos custos envolvidos na atividade produtiva e possibilitando um maior desenvolvimento destas organizações, e conseqüentemente, da região.

Palavras-chave: Práticas de Custos. Gestão de Custos. Fruticultura.

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

### **1 Introdução**

O segmento do agronegócio no Brasil tem apresentado altos índices de crescimento ao longo dos anos, transformando-se entre os principais setores, com saldo da balança comercial do país (DANIELI et al., 2017). Um dos fatores que contribuem para esse crescimento, na percepção de Callado, Callado e Almeida (2006) são áreas ricas e extensas de solo agricultável, ocasionando crescimento e estabilidade econômica, e abertura do comércio que consolida o progresso do agronegócio no país. O estado do Rio Grande do Norte destaca-se neste segmento de atuação, apresentando 65% de exportações agrícolas no ano 2017, responsável por 95,9% da venda de melão para o mercado externo, considerado referência no setor de fruticultura (G1, 2017).

Diante da fundamental contribuição, o setor de fruticultura necessita de ferramentas que auxiliem os gestores quanto ao processo decisório, e dentre estas ferramentas destaca-se a gestão de custos, que auxilia no acompanhamento dos custos inseridos na atividade de fruticultura, de suma relevância para a economia do país (VIERA; BRIZOLLA, 2007). Parisi e Megliorini (2011) afirmam que perante o ambiente competitivo, as organizações dos mais variados setores de atuação, vêm buscando ferramentas para manter seu espaço no mercado. Sendo assim, as entidades constantemente adotam técnicas para dar suporte à tomada de decisão, dentre estas técnicas, tem-se a prática da gestão custos, a qual fornece informações de desempenho e rendimento.

Farias, Araújo e Fernandes (2016) salientam que a utilidade das práticas de gestão de custos está na redução de custos e consequentemente maximização de lucros, sendo esse o objetivo de uma entidade com finalidade lucrativa. Apesar das práticas de custos auxiliarem no desenvolvimento de estratégias superiores e na manutenção de vantagem competitiva, estudos realizados pelos referidos autores apontam limitação por parte dos administrantes quanto ao entendimento da gestão custos. Para Viera e Brizolla (2007) a gestão de custos na atividade rural proporciona segurança e tranquilidade na gestão dos negócios, proporcionando o controle na produção, redução de custos, métodos mais vantajosos, entre outros. Verbeeten (2011) complementa relatando que as práticas da gestão de custos são úteis para os gestores, pois além de apoiar na tomada de decisão, possibilita a avaliação de programas e projetos que já foram concluídos, apoiando as escolhas de cunho estratégico e gerenciais.

Corroborando Hecke, Voese e Nascimento (2010) estes destacam que apesar da relevância evidenciada pela gestão de custos em entidades de diversos segmentos de atuação e do reconhecimento por parte dos gestores desse instrumento de gestão, nem sempre esses agentes utilizam suas práticas com maior profundidade. Para Pompermayer (2000) uma das maiores dificuldades para uma entidade adotar as práticas de gestão de custos está na falta de compreensão por parte dos gestores, dos conceitos e terminologias de custos, funcionamento dos métodos de custeio, entre outras. Um número significativo de entidades adota práticas da gestão de custos que não estão adequadas ao tipo de atividade desenvolvida pela organização, aderindo, por exemplo, a uma prática apenas por ser aceita pela legislação fiscal, afetando o desempenho da gestão dos custos. Desse modo, os gestores acabam não utilizando plenamente as informações disponibilizadas, as quais favorecem fortemente a perenidade das organizações, sobretudo as empresas de fruticultura.

Por esse motivo, a identificação dos fatores determinantes da adoção dessas práticas pode contribuir com uma melhor compreensão e entendimento de conceitos e terminologias dos custos no setor de atuação da fruticultura, possibilitando melhores adequações na gestão dessas entidades. Thomaz et al. (2015) realçam a existência da necessidade do conhecimento sobre os custos nas empresas rurais, pois o mesmo está ligado à rapidez que o cenário competitivo que o ramo apresenta. O fato da contabilidade de custos possibilitar geração de informações para direcionar a administração da entidade, deve ser considerado para empresas de fruticultura, pois são essas informações que auxiliam no processo e atividades agrícolas a serem adotadas pela entidade (CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2006).

Nesse sentido, tem-se a seguinte questão de pesquisa: quais os fatores determinantes para adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte? Tendo como objetivo geral evidenciar os fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte.

Rebouças et al. (2017) evidenciam que o estudo das práticas de custos auxilia na gestão das organizações, e sugere aplicação das pesquisas em segmentos de diversos setores, objetivando o aprimoramento da temática. Desta forma, este estudo justifica-se por sua capacidade de verificar o método de custeio adotado pelas empresas pesquisadas, as suas práticas de gestão de custos e os elementos que determinam a sua adoção, em especial por contribuir com os estudos aplicados ao setor da fruticultura, que é responsável pelo desenvolvimento econômico do Rio Grande do Norte, estado de aplicação da pesquisa. Para Callado e Almeida (2005) os estudos que envolvem custos no segmento rural são relevantes, pois proporcionam um direcionamento para escolher atividades que devem ou não ser desenvolvidas na entidade, possibilitando melhor associação de recursos disponíveis visando atingir melhores resultados e permitindo confrontar o planejamento estabelecido com a realidade dos custos.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 Gestão de custos

A gestão de custos origina-se da contabilidade de custos, que reflete o setor da contabilidade que produz informações dos custos inseridos na produção de um bem ou na prestação de um serviço, subsidiando o processo decisório dos gestores (LEONE; LEONE, 2010). Nesse sentido, as informações contábeis caracterizam-se como auxílio na administração da entidade, tendo ênfase no processo decisório, representando um diferencial nas atitudes negociáveis tendo em vista a competitividade no mundo dos negócios.

Segundo Bruni e Famá (2004) a gestão de custos refere-se às relações entre a empresa e seu ambiente, e ao processo de construção do futuro. Associada ao processo de gestão empresarial, esse modelo de estratégia possibilita a construção do futuro corporativo, estabelecendo metas e planos de longo prazo. Esse modelo de gestão valoriza-se devido à globalização, crescimento de mercados e concorrência. Com o mercado mais exigente, consumidores buscam produtos e serviços qualificados e com preços justos, e cabe à administração da entidade encontrar soluções para atender aos anseios dos consumidores e garantir sua lucratividade, observando precisamente os custos inseridos na produção. Existem diversos instrumentos para auxiliar a gestão neste desafio, entre estes, salienta-se um eficiente sistema de custos (SILVA, 2011).

O sistema de custos contribui com o fornecimento de informações a respeito da estrutura de custos, além de ser utilizada no âmbito interno nos níveis: estratégico, tático e operacional. No nível operacional, os custos são coletados, no tático os dados são diferenciados e classificados através das práticas de custos adotadas em seguida são transformados em informações que serão utilizadas pelo nível estratégico para a tomada de decisões (KASPCZAK; SCANDELARI; FRANCISCO, 2008).

Diante do exposto, percebe-se que a competitividade exacerbada alterou completamente a forma pela qual as entidades apreciam os custos, e falhas ocorridas na alocação dos custos que causem imprecisões em suas alocações não são mais permitidas. Tendo em vista que o consumidor não aceita mais pagar pela ineficiência das organizações, e erros na precificação dos produtos não podem mais ser repassados aos consumidores, por esse motivo os custos devem ser corretamente controlados e alocados. Desta forma, é necessário que se tenha um vasto conhecimento acerca da origem, geração, relevância e os responsáveis por quase todos os custos inseridos na produção de um bem ou na prestação de um serviço, com intuito de fornecer informações confiáveis e tempestivas, independente do ramo ou setor de atuação da mesma (MOTTA, 1997).

### 2.2 Práticas da gestão de custos

A globalização proporcionou a interligação de economias, intensificando a concorrência entre empresas de continentes diferentes, esse fator vem obrigando as organizações a aderirem a necessidades singulares de seus clientes, sobretudo na diversificação dos produtos, flexibilidade no tocante a entrega e canais de distribuição (KRAJNC, LOGOZAR E KOROSSEC, 2012).

Com intuito de possuir vantagem competitiva, no âmbito comercial, é necessário que as entidades integrem fatores como estratégias e gestão de custos (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003; MELO; LEONE, 2015). Dessa forma, Christopher e Gattorna (2005) afirmam que existe uma grande pressão para redução dos custos, mas mantendo as margens estabelecidas, para que seja garantido o preço perante a concorrência e a qualidade do produto.

Existem diversas práticas da gestão de custos, algumas mais usadas que outras. Entretanto, Spanholi e Model (2017) afirmam que a maioria das entidades utilizam as práticas evidenciadas no quadro 1.

Quadro 1 - Práticas de gestão estratégica de custos

Práticas de GEC	Descrição da prática	Autor
<b>ABC/ Custeio baseado em atividades</b>	Mensurar os custos de recursos alocando-os às atividades pelos direcionadores de recursos. Em seguida, ocorre a alocação aos produtos, serviços e clientes em específico pelos direcionadores de atividades.	Cooper e Kaplan (1997)
<b>Custo do ciclo de vida</b>	Mensurar o custo relevante de compra, considerando as etapas do seu ciclo de vida: aquisição, posse, uso e subsequente descarte.	Ellram e Siferd (1998)
<b>Custo da qualidade</b>	Avaliar a relação custo-eficácia da gestão da qualidade da empresa. Contempla os custos de avaliação, prevenção, falhas internas e externas.	Ito (1995)
<b>Custo alvo/ Custo meta</b>	Instrumento de redução de custo no momento da concepção dos produtos e serviços.	Monden e Hamada (1991)
<b>Custo padrão</b>	Visa controlar e acompanhar as variações de custos ocorridas no processo produtivo, assim como suas possíveis causas.	Kraemer (1995)
<b>Kaizen</b>	Técnica de aperfeiçoamento de custos que deve ser aplicada durante todo o processo produtivo, visando à melhoria contínua.	Monden e Hamada (1991)
<b>Custo da cadeia de valor</b>	Abrange a relação entre a empresa e seus parceiros, incluindo os fornecedores, parceiros de aliança estratégica e as relações entre empresa e seus clientes.	Anderson (2006)
<b>Planejamento Estratégico</b>	Elaborar um processo formal de planejamento de longo prazo, que inclui a definição da missão, visão, estratégia organizacional, objetivo e plano de ação	Warren, Reeve e Fess (2001)
<b>Orçamento Operacional</b>	É o plano financeiro para implementar o planejamento estratégico da empresa. A importância do orçamento para a comparação periódica dos resultados com as metas como parte do planejamento e controle.	Warren, Reeve e Fess (2001)
<b>Custeio variável</b>	Desconta-se das receitas de vendas somente custos e despesas variáveis, que resulta na margem de contribuição. Essa margem informa o quanto sobra para contribuir no pagamento dos custos fixos.	Vartanian (2000)

Fonte: Spanholi e Model (2017).

Lopes e Menezes (2001) detalham que as práticas de gestão de custos são utilizadas na geração de informações e podem variar de acordo com os objetivos almejados pelas organizações, sendo assim, cada entidade possui suas práticas de custos. Dentre estas práticas, os métodos de custeios, ABC, Variável, Padrão e Absorção possuem aplicabilidade mais assídua nas organizações, sendo necessário dissertar sobre tais no item a seguir.

### 2.3 Métodos de custeio

Costa (2016) afirma que os métodos de custeio definem como os custos são apropriados aos portadores finais, sendo relevante na obtenção de informações gerenciais para aspectos decisórios, além de mensurar estoques e resultados. Wickert (2004) salienta que os métodos de custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing* - ABC), padrão, absorção e variável são mais conhecidos no aspecto profissional e acadêmico.

Para Kaminski (2004) o método de custeio baseado em atividades oportuniza o reconhecimento de atividades que absorvem recursos, atividades que agregam valor, além de possibilitar base definida de apropriação dos custos indiretos. Para implementação desse método de custeio é necessário que a entidade compreenda satisfatoriamente a distribuição de

seus produtos, tendo entendimento acerca das atividades desenvolvidas e dos recursos envolvidos no processo produtivo (STAPLETON; ET AL, 2004).

No método do custo padrão, coeficientes são definidos para serem utilizados como padrões de consumo. Na perspectiva de Atkinson et al. (2000) o custo padrão se refere a metas eficientes e atingíveis estabelecidas antecipadamente para os custos das atividades que devem ser consumidas por produtos. Já para Costa et al. (2010) este método estabelece, com cálculo minucioso, um custo padrão para cada produto.

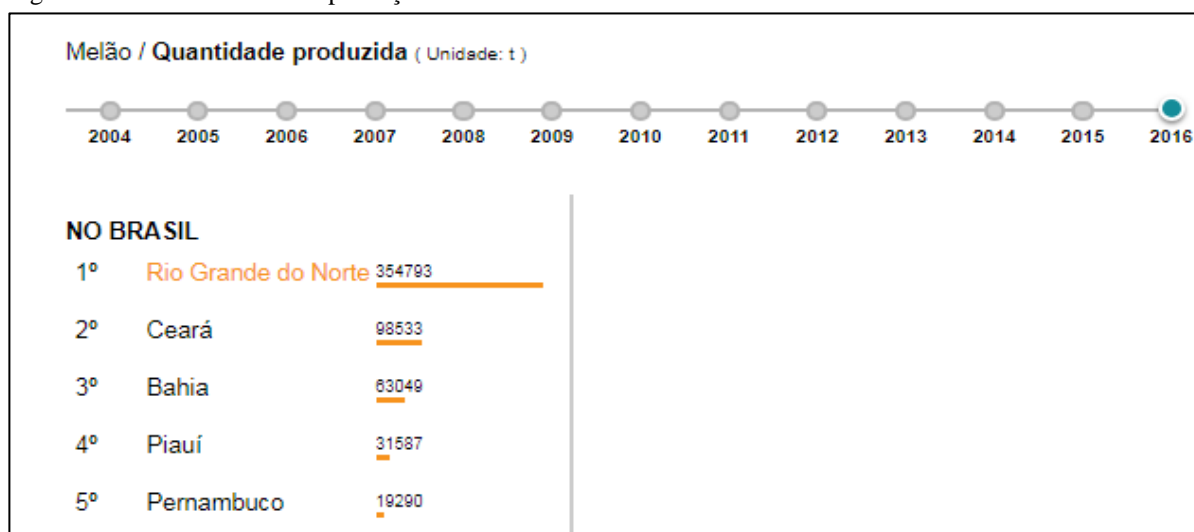
O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados naquele período (MARTINS, 2010). Neste sentido, são apropriados aos produtos custos incorridos no período, diretos e indiretos relacionados aos produtos (IUDICIBUS et al., 2010).

Padoveze (2004) expõe que dentre as vantagens do custeio direto/ variável é que os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição de custos. Já Geri e Ronen (2005) chamam o custeio variável de custeio de contribuição e expõem que ele é apropriado para tomada de decisão, sendo consistente com a teoria econômica da firma. Esta, por sua vez, defende que as decisões deveriam ser tomadas de acordo com o custo marginal e não pelo custo total médio do produto.

### 3 Metodologia

Este estudo tipifica-se quanto aos objetivos como descritivo, os procedimentos utilizados para obtenção dos dados foi um levantamento de dados e a abordagem do problema trata-se de uma pesquisa quantitativa. O universo correspondeu às empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte, determinado conforme a representatividade do estado neste segmento, considerado referência no país, com 65% de exportações agrícolas no ano 2017 (G1, 2017). Seu destaque se dá na produção de melão, sendo o maior produtor, conforme Figura 1.

Figura 1 - Dados do IBGE da produção de melão em 2016.



Fonte: IBGE (2016).

Nesta perspectiva, a população da pesquisa é representada por 29 empresas associadas no Comitê Executivo de Fruticultura do Rio Grande do Norte. A amostra correspondeu a 24 entidades que se dispuseram a responder ao instrumento de pesquisa, estas solicitaram a não divulgação dos seus respectivos nomes.

A coleta de dados se deu por meio de *survey*, estruturado com 15 questões fechadas em escala tipo *Likert* com grau de importância de 05 pontos, sendo 1 - para total discordância e 5 - para total concordância. Estes foram enviados eletronicamente aos gestores de custos por meio da plataforma de formulário online *Google Docs*. Este questionário foi adaptado do estudo de Rebouças et al. (2017) e buscou avaliar a opinião dos respondentes no que diz respeito às práticas de gestão de custos adotadas, conforme as variáveis da pesquisa, expostas no quadro 2.

Quadro 2 – Práticas da Gestão de custos.

Variáveis da Pesquisa		
V01 - Realizar análise financeira de estoques	V06 - Controlar o fluxo de caixa	V11 - Identificar rentabilidade de clientes.
V02 - Realizar análise dos preços de venda e custo unitário	V07 - Realizar registro dos custos	V12 - Elaborar mensuração do desempenho integrado
V03 - Calcular da margem de contribuição	V08 - Identificar monitoramento de competitividade.	V13 - Realizar custeio do ciclo de vida
V04 - Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos	V09 - Oferecer estimativa de custo do concorrente.	V14 - Realizar custeio da qualidade
V05 - Realizar detalhamento das informações de custos em relatórios específicos	V10 - Elaborar adas demonstrações contábeis da concorrência.	V15 - Avaliar precificação estratégica

Fonte: Adaptado de Rebouças (2017).

Adicionalmente buscou-se identificar o perfil dos respondentes e as características das entidades foco da pesquisa.

Os dados foram analisados no programa *Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®*, utilizando-se de análise descritiva (média, desvio padrão, frequência e porcentagem) e da análise multivariada de dados, em especial a análise fatorial.

## 4 Análise dos Resultados

### 4.1 Caracterização da amostra da pesquisa

Com o objetivo de identificar o perfil dos respondentes, foram abordadas questões correspondentes ao gênero, escolaridade e tempo de atuação na organização, como mostra a Tabela 1.

Tabela 1 – Perfil dos Respondentes da Pesquisa

PERFIL DOS RESPONDENTES		FREQUÊNCIA	PORCENTAGEM (%)
Gênero	Masculino	16	66,7
	Feminino	8	33,3
	<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,0</b>
Escolaridade	Técnico	2	8,3
	Superior	11	45,8
	Especialização	7	29,2
	Mestrado	4	16,7
	<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,0</b>
Tempo de atuação na organização	De 4 a 6 anos	11	45,8
	De 2 a 4 anos	4	16,7
	Mais de 8 anos	4	16,7
	De 6 a 8 anos	3	12,5
	Até 2 anos	2	8,3
	<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Pesquisa (2018).

Conforme é demonstrado, o gênero masculino predominou entre os respondentes da pesquisa, correspondendo a 66,7% da amostra. Em relação à escolaridade dos gestores de custos, destacou-se que a maioria 45,8% possui o nível superior de escolaridade, entre os cursos de graduação destes gestores, tem-se Ciências Contábeis (37,5%), Administração (25,1%), Engenharia de Produção (33,2%) e entre outros cursos não informados (4,2%). Nesse sentido, a maior parte dos respondentes é de Bacharéis em Ciências Contábeis e possui tempo de atuação na organização entre 4 e 6 anos, o que corresponde a 45,8% da amostra. Em seguida, optou-se por evidenciar informações acerca do perfil das empresas de fruticultura, identificando o porte e método de custeio adotado (Tabela 2).

Tabela 2 – Perfil das empresas de fruticultura.

PERFIL DOS RESPONDENTES		FREQUÊNCIA	PORCENTAGEM (%)
<b>Porte</b>	Médio	12	50,0
	Pequeno	6	25,0
	Grande	6	25,0
	<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,0</b>
<b>Método de custeio</b>	Absorção	8	33,3
	Variável	8	33,3
	Abc	4	16,7
	Padrão	3	12,5
	Outros	1	4,2
	<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Pesquisa (2018).

Relacionando-se ao porte, foi identificado que a maioria das empresas de fruticultura participantes dessa pesquisa classifica-se como médio porte (50,0%), de acordo com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social – BNDES (2014) caracteriza-se como empresas médias, aquelas que possuem a receita operacional bruta anual maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões. As demais entidades que compõem amostra de pesquisa apresentam entre empresas de pequeno (receita operacional bruta anual maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões) e de grande porte (receita operacional bruta anual maior R\$ 300 milhões), ambas correspondendo a 25,0% do percentual.

Entre os métodos de custeio adotados, têm-se os dois métodos: absorção (33,3%) e o variável (33,3%). Sendo que primeiro consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados naquele período (MARTINS, 2010), apropriando assim aos produtos todos os custos incorridos no período, diretos e indiretos relacionados aos produtos (IUDICIBUS et al., 2010). Já o segundo método, variável, é apropriado para tomada de decisão, sendo consistente com a teoria econômica da firma, esta, por sua vez, defende que as decisões deveriam ser tomadas de acordo com o custo marginal e não pelo custo total médio do produto (GERI; RONEN, 2005).

#### 4.2 Práticas da Gestão de Custos Adotados

Neste tópico, realizou-se o *top 8* das práticas da gestão de custos adotadas pelas empresas de fruticultura, foram consideradas variáveis que possuíram média superior a 3, como sendo as adotadas com maior frequência, conforme Tabela 3.



Tabela 3 – Top 8 das Práticas da gestão de custos adotadas com maior frequência pelas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte.

<b>Práticas da Gestão de Custos</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
Cálculo da margem de contribuição	3,87	1,15
Análise dos preços de venda e custo unitário	3,70	1,12
Registro dos custos	3,62	1,09
Avaliar precificação estratégica	3,45	1,64
Análise financeira de estoques	3,33	1,40
Detalhamento de informações de custos em relatórios específicos	3,33	1,04
Monitoramento de competitividade	3,29	1,08
Controlar o Fluxo de caixa	3,16	1,00

Fonte: Pesquisa (2018).

Neste sentido, a prática da gestão de custos adotada com maior frequência pelas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte é calcular a margem de contribuição (média de 3,87), a qual representa quanto sobra para contribuir no pagamento dos custos fixos, é calculada através do desconto das receitas de vendas dos custos e despesas variáveis (VARTANIAN, 2000). Em seguida têm-se as variáveis de acordo com grau de influência nas empresas de fruticultura: análise de preços de venda e custos unitários, registros dos custos, avaliar precificação estratégica, análise financeira de estoques, detalhamento de informações de custos em relatório específicos, monitoramento de competitividade, controlar fluxo de caixa. De acordo com Lopes e Menezes (2001) as práticas de gestão de custos são utilizadas na geração de informações, e podem variar de acordo com os objetivos almejados pelas organizações, sendo assim, cada entidade possui suas práticas de custos.

#### 4.3 Fatores determinantes para adoção da gestão de custos

Em seguida, apresentam-se os fatores determinantes nas práticas de gestão de custos adotadas pelas empresas de fruticultura, identificadas pela análise fatorial. Para verificar a consistência das variáveis observáveis adotadas no estudo, utilizaram-se os testes KMO (*Kaiser Meyer Olkin*) e Esferidade de *Bartlett*.

O KMO possui como objetivo a verificação da correlação entre variáveis testadas, e se as mesmas são adequadas, caso o resultado seja próximo de zero, pode-se inferir que a utilização da análise fatorial é inadequada, entretanto se a correlação entre as variáveis testadas obtiverem valor próximo de 1 (um), a técnica poderá ser empregada (FÁVERO, BELFIORE E ÂNGELO, 2006). Já o segundo, reconhece a adequada consistência, de acordo com a proximidade de 0,000 (zero) em nível de significância (HAIR et al. 2009).

Com a obtenção dos resultados destes dois testes, pode-se afirmar que a análise fatorial é adequada, tendo em vista o valor obtido no KMO não é próximo a zero, representado pelo valor de 0,598. Em relação ao teste de esferidade de *Bartlett*, o valor da significância é igual a 0,000 (zero), sendo assim, recomenda-se a utilização da análise fatorial.

A partir dos resultados foram apontados quatro fatores, tendo o valor cumulativo de 77,85% para explicação de cada variável, esse percentual é considerado satisfatório conforme parâmetros apontados por Hair et al. (2009). Em seguida, tem-se o quadro 3 com fatores e variáveis identificadas na análise fatorial.

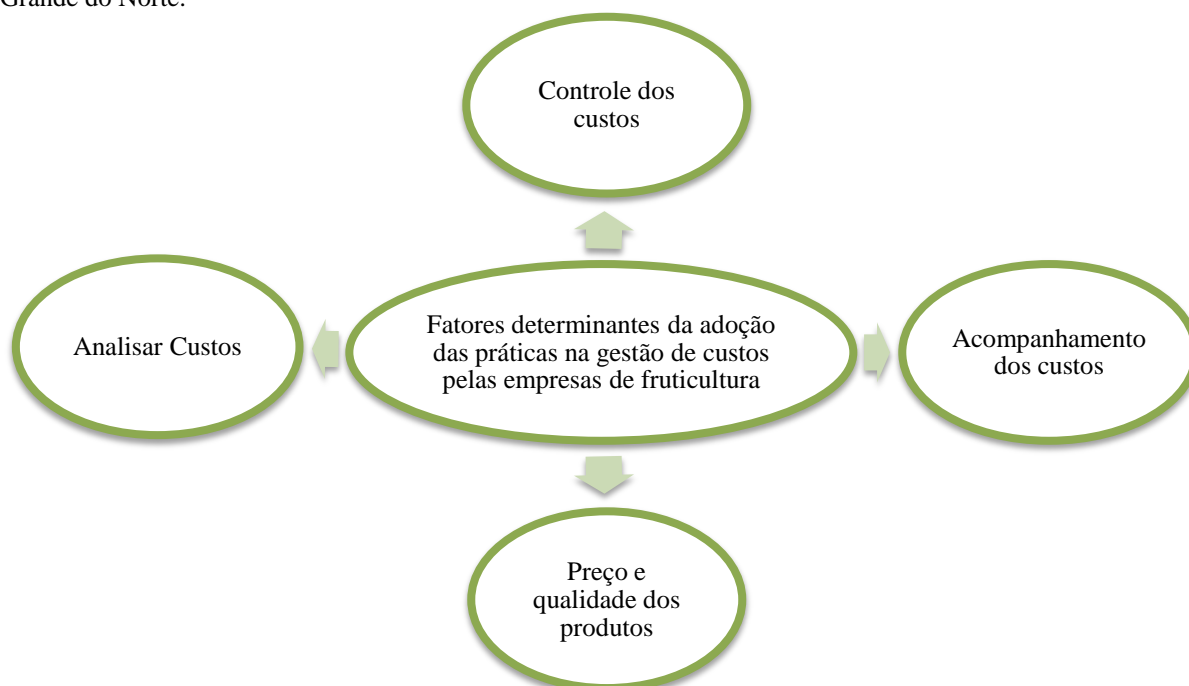
Quadro 3 – Variáveis agrupadas por fatores e cargas fatoriais.

FATOR	CARGA FATORIAL	NOME DA VARIÁVEL
01	,633	V04 - Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos
	,745	V06 - Controlar o fluxo de caixa
	,637	V07 - Realizar registro dos custos
	,918	V12 - Mensuração do desempenho integrado
	,744	V13 - Realizar custeio do ciclo de vida
02	,596	V05 - Realizar detalhamento das informações de custos em relatórios específicos
	,899	V08 - Identificar monitoramento de competitividade.
	,708	V09 - Oferecer estimativa de custo do concorrente.
	,599	V10 - Elaborar atas demonstrações contábeis da concorrência.
	,665	V11 - Identificar rentabilidade de clientes.
03	,900	V14 - Realizar custeio da qualidade
	,598	V15 - Avaliar precificação estratégica
04	,837	V01 - Realizar análise financeira de estoques
	,720	V02 - Realizar análise dos preços de venda e custo unitário
	,856	V03 - Calcular da margem de contribuição

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Conforme se observa, foram identificados quatro fatores definidos de acordo com o agrupamento das variáveis, em seguida esses fatores foram nomeados com o objetivo de evidenciar os fatores determinantes da adoção das práticas na gestão de custos pelas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte, conforme Figura 2.

Figura 2 - Fatores determinantes da adoção das práticas na gestão de custos pelas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte.



Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

O primeiro fator foi nomeado como ‘Controle dos custos’, composto pelas variáveis: V04 - Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos, V06 - Controlar o fluxo de caixa, V07 - Realizar registro dos custos, V12 - Mensuração do desempenho integrado, V12 - Mensuração do desempenho integrado, V13 - Realizar custeio do ciclo de vida. Na percepção de Costa (2016), o controle dos custos possibilita a comparação entre os custos atuais e planejados, ou seja, se o desempenho ocorrido atualmente está em conformidade com o previsto. Neste sentido, o comportamento dos custos é controlado mediante análises em relatórios, registros e

outras informações relevantes, e caso o desempenho não seja o esperado, podem-se haver mudanças corretivas.

Já o segundo fator, composto pelas variáveis: V05 - Realizar detalhamento das informações de custos em relatórios específicos, V08 - Identificar monitoramento de competitividade, V09 - Oferecer estimativa de custo do concorrente, V10 – Elaboração das demonstrações contábeis da concorrência e V11 - Identificar rentabilidade de clientes foi nomeado como ‘Acompanhamento dos Custos’, tendo em vista que as variáveis agrupadas relacionam-se com o monitoramento e a observação da evolução dos custos. Viera e Brizolla (2007) enfocam que a gestão de custos auxilia no acompanhamento dos custos inseridos na atividade das organizações. Corroborando Souza e Clemente (2007) indicam que o acompanhamento dos elementos de custos, que devem ser considerados na apuração dos gastos incorridos o processo de produção, pois podem vir a melhorar os processos de desperdícios e perdas na produção, por esse motivo esta prática é adotada em diversos tipos de segmentos de atuação.

O terceiro fator nomeado como ‘Preço e Qualidade dos produtos’ possui agrupadas as seguintes variáveis: V14 - Realizar custeio da qualidade e V15 - Avaliar precificação estratégica. Silva (2011) reconhece que o modelo de gestão de custos valoriza-se devido à globalização, crescimento de mercados e concorrência. Com mercado mais exigente, consumidores buscam produtos e serviços qualificados e com preços justos, e cabe à administração da entidade encontrar soluções para atender aos anseios dos consumidores e garantir sua lucratividade, observando precisamente os custos inseridos na produção. Existem diversos instrumentos para auxiliar a gestão neste desafio, entre estes, salienta-se um eficiente sistema de custos. Por esse motivo, preço e qualidade de produtos é um fator indispensável para adoção das práticas da gestão de custos.

Por fim, não menos relevante, tem-se o fator ‘análise financeira dos custos’, o qual é composto pelas variáveis; V01 - Realizar análise financeira de estoques, V02 - Realizar análise dos preços de venda e custo unitário, V03 - Calcular da margem de contribuição. Na percepção de Bornia (2002) a análise de custos é uma prática indispensável em organizações com finalidade lucrativa, que possui como objetivo obtenção máxima de lucros em seus produtos e/ou serviços, e é por esse motivo que a maioria das empresas realiza esta análise, a qual auxilia a gerência da empresa de duas maneiras: auxiliando o controle e as tomadas de decisões.

## **5 Considerações Finais**

O setor de fruticultura contribui efetivamente para o crescimento do país, e em destaque, para a economia do estado do Rio Grande do Norte. Tendo em vista tal contribuição, esse segmento de atuação necessita de ferramentas que auxiliem os gestores quanto ao processo decisório, dentre estas, tem-se a gestão de custos, que auxilia no acompanhamento dos custos inseridos na atividade de fruticultura, garantindo espaço no mercado competitivo.

Entretanto, a literatura aborda que embora tenha relevância esse tipo de gestão, por falta da compreensão dessas práticas por parte dos gestores, não se utiliza eficientemente das informações de custos para gestão dos negócios. Por esse motivo, a identificação dos fatores determinantes da adoção dessas práticas pode contribuir com uma melhor compreensão e entendimento de conceitos e terminologias dos custos no setor de atuação da fruticultura, possibilitando melhores adequações na gestão dessas entidades.

Auxiliando no entendimento do objeto de estudo, identificou-se que o método de custeio adotado pelas entidades objeto de estudo, é o método de custeio por absorção e o método de custeio variável, tendo estes o mesmo percentual de adoção. Já no que diz respeito

à prática da gestão de custos adotada com maior frequência pelas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte, identificou-se o cálculo da margem de contribuição, em seguida têm-se as variáveis de acordo com grau de influência nas empresas de fruticultura: análise de preços de venda e custos unitários, registros dos custos, avaliar precificação estratégica, análise financeira de estoques, detalhamento de informações de custos em relatório específicos, monitoramento de competitividade, controlar fluxo de caixa.

Por fim, a pesquisa evidenciou os quatro fatores determinantes da adoção das práticas da gestão de custos nas empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte, sendo o primeiro fator nomeado como “Controle dos custos”, composto pelas variáveis: V04 - Acompanhar Estrutura dos sistemas de custos, V06 - Controlar o fluxo de caixa, V07 - Realizar registro dos custos, V12 - Mensuração do desempenho integrado, V12 - Mensuração do desempenho integrado, V13 - Realizar custeio do ciclo de vida. Já o segundo fator, composto pelas variáveis: V05 - Realizar detalhamento das informações de custos em relatórios específicos, V08 - Identificar monitoramento de competitividade, V09 - Oferecer estimativa de custo do concorrente, V10 - Elaborar adas demonstrações contábeis da concorrência e V11 - Identificar rentabilidade de clientes foi nomeado como “Acompanhamento dos Custos”. O terceiro fator nomeado como “Preço e Qualidade dos Produtos” possui agrupadas as seguintes variáveis: V14 - Realizar custeio da qualidade e V15 - Avaliar precificação estratégica. Por fim, não menos relevante, tem-se o fator “Análise Financeira dos Custos”, o qual é composto pelas variáveis; V01 - Realizar análise financeira de estoques, V02 - Realizar análise dos preços de venda e custo unitário, V03 - Calcular da margem de contribuição.

O estudo contribuiu para uma maior compreensão e entendimento acerca das práticas da gestão de custos utilizadas pelas empresas de fruticultura, possibilitando uma gestão com maior eficiência, auxiliando na mensuração dos diversos custos envolvidos na atividade produtiva e possibilitando um maior desenvolvimento destas organizações, e conseqüentemente, da região. No que tange às limitações, destaca-se que a amostra da pesquisa se restringiu às empresas de fruticultura do Rio Grande do Norte, não generalizando assim os resultados obtidos. Contudo, a pesquisa é considerada expressiva, pois demonstra contribuições da contabilidade de custos para gestão das entidades. Por esse motivo, é sugerida reaplicação do instrumento de pesquisa em outras entidades, sendo ou não do mesmo segmento de atuação, aperfeiçoando dessa forma a metodologia utilizada para análise, podendo ainda aplicar outras técnicas referentes ao tratamento dos dados.

### Referências

ATKINSON, A et al. **Contabilidade Gerencial**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO SOCIAL. <  
<http://www.bndes.gov.br/>>. Acesso em: 07 de jul de 2018.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos**. São Paulo: Artmed Editora S.A., 2002.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel**. 5 ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

CALLADO, A. A. C., CALLADO, A. L. C., ALMEIDA, M. A. Indicadores de Desempenho não-financeiros no Agronegócio: um estudo exploratório. **Anais do 44º Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural (SOBER)**, Fortaleza, Ceará, 2006.

CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A. Identificando o Perfil dos artigos sobre custos no agronegócio publicados nos anais do Congresso Brasileiro de Custos. **Revista Custos e @gronegócio on line**, v. 1, n. 1, p. 42 a 61, 2005.

COSTA, R. P.; FERREIRA, H. A.; SARAIVA, A. F. Jr. **Preços, Orçamentos e Custos Industriais**. São Paulo, Elsevier, 2010.

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.

CHRISTOPHER, M.; GATTORNA, J. **Supply chain cost management and value-based**. *Industrial Marketing Management*, v. 34, n. 2, p. 115-121, 2005.

DANIELI, J.; DELIBERAL, J. P.; DECESARO, L.; CUCCHI, M. B. Gestão de Custos na Produção de Frutas: Um Estudo de Caso em uma Propriedade Rural em Marau-RS. **Anais da XVII Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e extensão**. Programa de Pós-graduação em Administração-UCS, Rio Grande do Sul, 2017.

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

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

IUDICIBUS, S. MARTINS, Eliseu.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, A. C. V., MENEZES, E. A. A integração do sistema abc e custo-meta como vantagem competitiva na gestão estratégica de custo. **Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos**. Unisonos/RS, 2001.

**G1. Mais de 95% do melão exportado pelo Brasil é produzido no RN.**

< <https://g1.globo.com/rn/rio-grande-do-norte/noticia/mais-de-96-do-melao-exportado-pelo-brasil-e-produzido-no-rn.ghtml>>. Acesso em: 07 de jul de 2018.

GERI, N. RONEN, B. Relevance lost: the rise and fall of activity-based costing. **Human Systems Management**, [S.1.], v.24, n.24, p. 133-144,2005.

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

HECKE, A. P.; VOESE, S. B.; NASCIMENTO, C. A percepção sobre a gestão de custos por gestores e colaboradores de uma instituição de ensino superior na cidade de Curitiba/Paraná. **Revista Científica Internacional**, v. 3, n. 5,p. 58-73, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Quantidade produzida de melão (produção agrícola – lavoura temporária). Disponível em: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/rn/pesquisa/14/10193?tipo=ranking&indicador=10347>>. Acesso em: 19 jul. 2018.

KAMINSKI, L. A. Proposta de uma sistemática de avaliação dos custos logísticos da distribuição física – o caso de uma distribuidora de suprimentos industriais. **Dissertação** (Mestrado em Eng<sup>a</sup>. Prod.). UFRGS. Porto Alegre: 2004.

KASPCZAK, M. C. de M; SCANDELARI, L.; FRANCISCO, A. C. de. Sistema de Custos: Importância para tomada de decisões. **Anais do II Encontro de Engenharia e Tecnologia dos Campos Gerais**, Campos Gerais, 2008.

KRAJNC, J.; LOGOZAR, K.; KOROSSEC, B. Activity-based management of logistic costs in a manufacturing company: a case of increased visibility of logistic costs in a Slovenian paper manufacturing company. **Promet - Traffic & Transportation**, v. 24, n. 1, p. 15-24, 2012.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, M. A.; LEONE, R. J. G. Alinhamento entre as estratégias competitivas e a gestão de custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **BBR - Brazilian Business Review**, v. 12, n. 5, p. 83-104, 2015.

MOTTA, J. Decisões de Preço em Clima de Incerteza: Uma contribuição da análise Bayesiana. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, Abr/Jun. 31-46, 1997

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em Sistema de Informação Contábil. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PARISI, C.; MEGLIORINI, E. **Contabilidade Gerencial** (1<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Atlas, 2011.

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

POMPERMAYER, C. B. Modelo conceitual de custos para estruturas organizacionais. In: Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** Recife, 2000.

REBOUÇAS, L. S.; ROCHA, E. M.; COSTA, W. P. L. B.; SILVA, J. D.; SILVA, S. L. P.; NASCIMENTO, I. C. S. Práticas de gestão de custos nas indústrias salineiras do Estado do Rio Grande do Norte. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**, Florianópolis/SC, 2017.

SILVA, J. M. X. da. Gestão de Custos em Instituições Hospitalares: Análise Qualitativa dos Sistemas de custeamento adotados. **Dissertação** (Mestrado em Administração). Universidade Potiguar, Natal, 2011.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**. v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos**. São Paulo: Atlas, 2007.

SPANHOLI, J. C.; MODEL, Silvana Cristina da Silva. Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas. **Anais do XXIV Congresso Brasileiro de Custos**, Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.

STAPLETON, D.; PATI, S.; BEACH, E.; JULMANICHOTI, P. Activity-based costing for logistics and marketing. **Business Process Management Journal**. v. 10, n. 5, p. 584-597, 2004.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno**: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: FEA/USP, 2000.

VERBEETEN, F. H. Public sector cost management practices in the Netherlands. **International Journal of Public Sector Management**. n. 24, v. 6, 2011.

VIEIRA, E. P.; BRIZOLLA; M. M. Controle de custos: ferramenta para gestão na atividade agrícola. **Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos**, João Pessoa/PB, 2007.

THOMAZ, J. L. P.; KOHLS, L. P.; RAMOS, T. J. F.; GOULARTE, J. L. L.; KRONBAUER, C. A. Gestão de custos: um estudo multi caso sobre o gerenciamento dos custos na produção de arroz no município de Dom Pedrito - **RS. RAGC**, v.3, n.5, p.23-34, 2015.

WICKERT, Júlio Alberto. Análise da aplicação de diferentes métodos de custeio em uma sociedade cooperativa de produção agrícola. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2004.