



## **A Gestão Estratégica de Custos como Vantagem Competitiva em Empresas do Setor Industrial Salineiro de Mossoró-RN**

**Francisco César Araújo de Lima Filho**

Graduado em Ciências Contábeis pela UERN

E-mail: cesar\_filho@hotmail.com

**Jandeson Dantas da Silva**

Mestre em Administração e Controladoria pela UFC

Professor universitário na Fanor Devry Brasil

E-mail: jandeson.dantas@gmail.com

**Wênika Preston Leite Batista da Costa**

Mestra em Administração pela UNP

Professora universitária na UERN

E-mail: wenykapreston@hotmail.com

### **RESUMO**

A Contabilidade de Custos torna-se uma grande aliada na gestão de qualquer empresa, auxiliando na tomada de decisões, desenvolvimento de novas estratégias e na busca por vantagem competitiva. Adaptando essas estratégias para o segmento industrial salineiro, foco desse estudo, pode-se proporcionar à empresa diversas vantagens que auxiliam na gestão como: manutenção de custos, redução de perdas, melhoria na compra de insumos, o que posteriormente se configurará em um diferencial competitivo para seus clientes deixando à empresa a frente dos demais concorrentes. Sendo assim, o presente estudo possui como questão de pesquisa: como as empresas do setor industrial salineiro utilizam os custos de maneira estratégica para obtenção de vantagem competitiva? Nesse sentido, tem-se como objetivo geral identificar como as empresas do setor industrial salineiro utilizam os custos de maneira estratégica para obtenção de vantagem competitiva. Quanto à metodologia, trata-se de um estudo de campo de caráter descritivo, tendo como amostra estudada vinte e seis indústrias salineiras da cidade de Mossoró/RN. O instrumento de pesquisa foi caracterizado por meio de um questionário eletrônico contendo dez questões fechadas direcionado aos contadores, gestores e/ou outros profissionais com entendimento acerca da gestão de custos atuantes no setor industrial salineiro. Os dados foram tratados de maneira quantitativa, utilizando ferramentas da estatística descritiva como: média, frequência e análise fatorial. A análise dos resultados apontou que as empresas estão cada vez mais preocupadas com a gestão de custos, em virtude da elevada proporção de indústrias que utilizam um sistema de gestão estratégica de custos, em relação ao método de custeio adotado com maior ênfase destacou-se método de custeio absorção, em relação ao posicionamento estratégico da empresa foi evidenciado a diferenciação do produto e por fim destacou os propósitos da contabilidade de custos nas empresas do setor industrial salineiro, reduzindo as variáveis em três fatores: planejamento e controle de custos, tomada de decisão e gerenciamento dos custos. Dessa forma, tanto o objetivo geral quanto os específicos do estudo, foram alcançados, em relação aos resultados obtidos pela pesquisa, pode-se concluir que o setor salineiro está

cada vez mais competitivo, pois os gestores estão preocupados com um diferencial competitivo que lhes assegure maior tempo no mercado, buscando na gestão estratégica de custos uma sintonia entre as informações geradas e a necessidade de cada setor da empresa, otimizando os custos e maximizando o desempenho.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Gestão Estratégica. Vantagem Competitiva.

## **ABSTRACT**

The Cost Accounting becomes a great ally in the management of any company, assisting in decision making, development of new strategies and the search for competitive advantage. Adapting these strategies to salineiro industrial segment, focus of this study, we can provide the various business advantages that assist in the management as maintenance costs, reduction of losses, improvement in purchasing inputs, which subsequently set up into a competitive advantage for customers leaving the company ahead of other competitors. Thus, the present study has as a research question: how companies of the salt industry use costs strategically to obtain competitive advantage? In this sense, it has as main objective to identify how companies of the salt industry use costs strategically to obtain competitive advantage. As for the methodology, it is a descriptive field study, with a sample studied twenty-six salt industry of the city of Mossoró/RN. The research instrument was characterized by means of an electronic questionnaire containing ten closed questions directed to accountants, managers and / or other professionals with understanding of active cost management in salineiro industry. The data were analyzed quantitatively using tools of descriptive statistics such as average frequency and factor analysis. The results showed that companies are increasingly concerned about the cost management, due to the high proportion of industries that use a strategic management system costs compared to the cost method adopted with greater emphasis stood out method costing absorption in relation to the strategic positioning of the company was evidenced product differentiation and finally pointed out the purposes of cost accounting in the companies of the salt industry, reducing the variables on three factors: planning and cost control, decision making and management costs. Thus, both the general objective and the specific study have been achieved in relation to the results obtained from the survey, it can be concluded that the salineiro sector is increasingly competitive, because managers are concerned with a competitive advantage that ensures them long in the market, looking for the strategic cost management harmony between the generated information and the needs of each sector of the company, optimizing costs and maximizing performance.

**Keywords:** Accounting Cost Accounting. Strategic management. Competitive advantage.

## **1 INTRODUÇÃO**

As empresas salineiras do estado do Rio Grande do Norte são responsáveis por 95% da produção de sal marinho do país, sendo que a maior concentração dessas empresas se encontra no município de Mossoró/RN, contribuindo para o desenvolvimento da cidade e região, além disso, de acordo com a Federação Industrial do Estado do Rio Grande do Norte - FIERN geram cerca de quarenta mil empregos (diretos e indiretos) impulsionando a economia. Deste modo, com o elevado número de empresas deste segmento, o mercado torna-se altamente competitivo e predatório onde um diferencial competitivo que assegure a sobrevivência da empresa é imprescindível (SILVA, 2001).

Acredita-se que a Contabilidade de Custos torna-se uma grande aliada na gestão de qualquer empresa, auxiliando na tomada de decisões e no desenvolvimento de novas estratégias na busca por vantagem competitiva, adaptando essas estratégias para o segmento

industrial salineiro, foco desse estudo, pode proporcionar à empresa a manutenção de custos, redução de perdas, melhoria na compra de insumos, o que posteriormente se configurará em um diferencial competitivo para seus clientes deixando à empresa a frente dos demais concorrentes.

Partindo dessa ideia o presente estudo aborda a seguinte problemática: Como a indústria salineira da cidade de Mossoró utiliza as informações de custos de maneira estratégica para obter vantagem competitiva? Acredita-se que devido ao constante aumento da concorrência no setor salineiro da cidade, o uso da gestão estratégica de custos se transforma num aliado no processo de tomada de decisão além de conseguir reduzir os custos e melhorar a qualidade dos serviços e produtos oferecidos, transformando-se em vantagem competitiva para empresa que utiliza suas técnicas e ferramentas.

O objetivo geral desse trabalho é identificar como as empresas do setor industrial salineiro utilizam os custos de maneira estratégica para obtenção de vantagem competitiva. Como objetivos específicos, essa pesquisa pretende: Evidenciar o perfil das empresas estudadas; identificar o método de custeio utilizado com mais ênfase no setor industrial; evidenciar os fatores que definem o posicionamento estratégico da indústria salineira; e destacar o propósito da contabilidade de custos para a indústria salineira.

Deste modo, a relevância desse trabalho consiste em certificar a relevância da gestão estratégica de custos nas empresas salineiras que serão estudadas, direcionando - se para o indispensável uso dos custos na elaboração de novas estratégias para obtenção de vantagem competitiva, dando continuidade a pesquisa de Pereira et al. (2011) gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande-PB.

Em síntese, o estudo encontra-se dividido em cinco etapas, além desta introdução. Na segunda, apresenta-se uma revisão de literatura pertinente ao tema. Na sequência serão apresentados os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Logo em seguida, a apresentação dos resultados e discussões. E, por fim, as considerações finais do estudo e as referências utilizadas no seu desenvolvimento.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A Contabilidade de Custos é a vertente da contabilidade responsável por estudar os gastos oriundos da produção de produtos ou prestação de serviços, utilizando das doutrinas, técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorrem no ciclo operacional interno das entidades. Sendo responsável por avaliar, registrar e controlar os gastos envolvidos no processo produtivo de um bem ou serviço fornecendo informações de apoio as decisões gerenciais (KOLIVIER, 2009; PEREIRA, 2011).

Na concepção de Bruni e Famá (2009) a contabilidade de custos pode ser definida como processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Deste modo, verifica-se que a Contabilidade de Custos não é responsável somente para alocar os custos e distribuir valores mais também é capaz de produzir informações de caráter gerencial auxiliando no planejamento, desempenho e tomada de decisões das empresas, reforçando o pensamento de Schier (2009) onde o mesmo afirma que contabilidade de custos exerce duas funções relevantes: auxílio ao controle e auxílio à tomada de decisões e também o de Zaniewicz et al. (2013) destaca que as informações da contabilidade de custos também contribuem para a melhoria contínua dos processos produtivos, auxilia a administração nas decisões mercadológicas, no controle e na tomada de decisões estratégicas.

Martins (2010) evidencia a relevância da contabilidade de custos nas empresas, onde a mesma passou de um simples aparato de avaliação de estoques para uma grande arma de

apoio ao controle e decisões gerenciais. Afirmando que uma empresa, de qualquer segmento, não pode definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos mais também com base nos preços praticados no mercado que atuam. Na indústria a contabilidade de custos trata dos gastos incorridos na produção de bens industriais controlando todos os materiais utilizados na produção como: estoque de matéria prima, embalagens, custos indiretos de fabricação, estoque de produtos em elaboração, de produtos acabados e os custos dos produtos vendidos. A atual contabilidade de custos não se restringe somente a essas atividades, hoje se tornou fundamental dentro da indústria no fornecimento de informações aos administradores nas atividades relacionadas a planejamento, controle e tomada de decisão.

## 2.1 MÉTODOS DE CUSTEIO

Na contabilidade de custos, os métodos de custeio são um importante aparato na tomada de decisões, pois a partir deles pode-se determinar um preço de certo produto ou serviço depois de agregados os custos. Geralmente, os métodos de custeio mais utilizados são: custeio baseado em atividades (ABC), custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão. Em linhas gerais, os métodos de custeio definem os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos serviços ou produtos. Na contabilidade de custos, existem métodos que consideram apenas os custos diretos como formadores do custo unitário dos produtos, até os que consideram que até os impostos devem fazer parte do custo unitário dos bens ou serviços. Métodos de custeio podem ser considerados os fundamentos teóricos mais importantes na contabilidade de custos, pois os processos decisórios são baseados a partir do método adotado. Dessa forma, a definição do método está ligada diretamente a estrutura dos processos decisórios (PADOVEZE, 2013).

Dessa forma, os métodos de custeio são um relevante aparato nas tomadas de decisões, e para Costa (2014) o período de adoção de um método de é uma fase em que a entidade deverá realizar uma análise detalhada dos objetivos pertinentes à empresa, buscando atender o máximo de necessidades dos diversos setores de forma eficaz e eficiente. Tendo em vista isso, para a adoção de um método de custeio segundo Costa (2014), a empresa deve buscar um método que atenda ao máximo os seguintes fatores: controle, competitividade, apropriação, legalidade, gerenciamento, planejamento, supervisão, confiabilidade, precisão e comparabilidade. Com isso, na perspectiva de Abbas; Gonçalves; Leoncine (2012) são os gestores, de posse das informações geradas pelo método aplicado, que decidem sobre as ações a serem tomadas. Assim, a adoção do método que se enquadre melhor na empresa aliado com a capacidade e eficiência dos gestores, se torna fundamental.

### 2.1.1 Método de Custeio Baseado em Atividades

O método de custeio baseado em atividades ou ABC é um sistema que se caracteriza pela atribuição dos custos indiretos aos produtos por meio de atividades, ou seja, por meio das tarefas decorrentes da combinação de recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos. Tal sistema fundamenta - se no fato que as atividades consomem recursos e os recursos consomem atividades. Dessa forma os custos indiretos fixos devem ser transferidos com base nas atividades que cada produto consumiu. Percebe - se que esse método tem certa semelhança com a departamentalização e para ser implantado requer que a empresa seja dividida em departamentos, ou seja, os custos são alocados em centros de custo ou departamentos onde foram gerados, posteriormente sendo atribuído aos produtos. Vale ressaltar que o sistema abc também pode ser utilizado na alocação de custos diretos, se for conveniente para as políticas da empresa (RIBEIRO, 2013).

Para Borna (2010) e Ribeiro (2013) o método de custeio ABC é vantajoso pelos seguintes motivos: o rateio é reduzido o que torna as informações gerenciais mais confiáveis, pode ser adaptado em diversos ramos empresariais, identifica rapidamente quais itens estão consumindo mais recursos possibilitando a redução ou eliminação das atividades que não agregam valor. Como desvantagens os autores mencionados citam as seguintes: elevado custo de implantação além da falta de pessoal qualificado para introdução e acompanhamento o que acarretaria uma reorganização de toda a empresa.

### **2.1.2 Método de Custeio Variável**

Nesse método, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis, ou seja, o custeio variável ou direto, é um método que consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos no processo de produção não considerando os fixos pelo fato dos mesmos existirem mesmo que não haja produção, dessa forma sendo considerados como despesas. No custeio variável, a diferença entre o valor de vendas líquidas e a soma dos custos variáveis com as despesas variáveis é denominada margem de contribuição, deduzindo da mesma os custos e as despesas fixas obtendo-se o lucro operacional (VICECONTI E NEVES, 2014).

Megliorini (2012) e Padoveze (2013) apontam como vantagem do custeio variável a identificação dos produtos mais rentáveis por meio do uso da margem de contribuição, a determinação de valores que a empresa precisa produzir e comercializar para cobrir seus custos e despesas fixas e gerar lucro, as informações de custo, volume e lucro são tempestivas e confiáveis. As desvantagens segundo os autores citados são as seguintes: Não é aceito pela auditoria externa das entidades de capital aberto, nem pela legislação do imposto de renda ferindo alguns princípios contábeis como o da competência e da realização da receita, além disso, a separação dos custos fixos e variáveis não é tão simples como parece, pois também existem os custos de natureza mista, podendo ser alocado de forma errada na separação o que incorreria em problemas para a empresa.

### **2.1.3 Método de Custeio Padrão**

O custo padrão é caracterizado por ser um custo estimado, ou seja, calculado antes mesmo de iniciado o processo de produção fundamentado sempre em custos de produção anteriormente realizada. Esse método de custeio pode ser dividido em custo real, custo padrão corrente e custo padrão ideal. O custo real é aquele apurado após o processo de produção, fundamentado nos custos realmente efetivos no processo de fabricação. O custo padrão corrente é utilizado com a finalidade de fixação de preço de venda para atender orçamentos visando o fechamento de contratos, nesse caso, o padrão é fixado com base nas produções anteriores tendo a empresa como meta atingi-lo no curto ou longo prazo, visando somente fabricar o necessário acordado com seu cliente. Desta forma percebe-se que o custo real dificilmente coincidiria com o padrão corrente ou prefixado. Por fim, quando a empresa constitui a meta a ser atingida ou superada, buscando maior qualidade e menor preço pode ser denominado custo padrão ideal (RIBEIRO, 2013).

Como vantagem desse método, Bertri (2009), Ribeiro (2013) e Costa (2014) destacam o aprimoramento dos controles internos, onde qualquer desvio no processo de produção é facilmente identificado e o gestor pode tomar as providências cabíveis o mais rápido possível, outra vantagem é que esse método serve como ferramenta de avaliação de desempenho, pois os padrões são medidos facilmente saberão quais os níveis que devem ser alcançados quanto a utilização dos materiais e recursos humanos. Já como desvantagem os referidos autores

descrevem as constantes correções dos padrões monetários agregados a possíveis dificuldades em determinar os valores desses padrões.

#### **2.1.4 Método de Custeio por Absorção**

Na visão de Padoveze (2013) nesse método considera-se todos os custos ou despesas sejam diretos, indiretos, fixos ou variáveis para a apuração do custo unitário dos produtos ou serviços. Apesar de existirem métodos de custeio mais modernos e confiáveis, o custeio por absorção é o mais utilizado no país, pois é aceito pela legislação fiscal, que determina como custos de produção os itens diretos, indiretos, fixos ou variáveis. (BERTRI, 2009)

Bertri (2009) e Padoveze (2013) mencionam que a principal vantagem do custeio por absorção é que o mesmo atende aos princípios contábeis e são aceitos pela legislação brasileira na preparação das demonstrações contábeis. Já como desvantagens desse método na visão dos autores é que o mesmo produz pouca informação gerencial além de dificuldade de definir a base de rateio a ser utilizada.

### **2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS**

A gestão estratégica de custos é o uso das informações contábeis como apoio para o desenvolvimento e implantação de novas estratégias de negócios, sendo assim a gestão de custos foi adaptado da contabilidade de custos que necessitava de um instrumento que além de permitir a avaliação dos estoques, também servisse como ferramenta de gestão, neste cenário, esse ramo vem sendo utilizado para designar a interação que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa em sua totalidade (SCHIER, 2009; MARTINS, 2010).

Piran, Souza e Nunes (2014) destacam que para uma gestão de negócios eficiente precisa-se de quatro etapas e a gestão de custos desempenham um papel bastante importante para alcançá-las. As etapas são as seguintes: formulação de estratégias, comunicação das estratégias para toda a empresa, implantação e monitoramento. Wileman (2009) acrescenta algumas como: criação de valor por meio de aquisições, preços estratégicos como um diferencial competitivo e novas oportunidades de crescimento com diversas unidades de negócio.

Wittman et al. (2012) afirma, que após colher todas as informações possíveis sobre os custos tanto no ambiente interno como também observando os concorrentes os gestores estarão supridos de toda teoria necessária para formular a estratégia. Depois de formulada a estratégia é inserida no mercado de negócios na busca por vantagem competitiva. Porém esse diferencial competitivo é temporário devido à contra-ataques da concorrência que também formulam suas próprias estratégias, tornando-se um ciclo vicioso.

De acordo com Bacic (2009) a principal tarefa da estratégia é posicionar a empresa dentro do meio competitivo, de forma a maximizar o retorno de longo prazo sobre o investimento. Acredita-se que para se posicionar estrategicamente a empresa deve formular suas estratégias com o maior número de informações possíveis tanto de seu ambiente interno como também dos ambientes externos.

Dentro das organizações, os gestores adotam os seguintes tipos de estratégia de negócios que podem ser desenvolvidas: a prospectiva, a defensiva, a analisadora e a reativa. A estratégia prospectiva é voltada para inovar e assumir riscos, buscando oportunidades de crescimento, podendo ser adequada para um ambiente dinâmico em crescimento onde a criatividade é vital para a sobrevivência futura. A estratégia defensiva é o contrário da prospectiva, ela compromete-se com a estabilidade, não buscando o crescimento, procurando a manutenção dos clientes atuais oferecendo produtos confiáveis e de alta qualidade. A

estratégia analisadora é um meio termo entre a prospectiva e a defensiva, ou seja, ela tenta manter o negócio estável projetada para os clientes atuais enquanto busca a procura por novos clientes lançando novos produtos no mercado. A reativa pode não ser considerada uma estratégia, pois a mesma não define como irá atuar dessa forma a organização toma qualquer rumo que apareça no momento, podendo ser bem-sucedida, mais também podendo levar as empresas a falência (DAFT, 2010).

### 2.3 VANTAGEM COMPETITIVA

Na concepção de Pinheiro (2007) uma organização ganha vantagem, se conseguir executar suas atividades de maneira mais barata ou de melhor qualidade do que a do concorrente. Nesse caso as vantagens competitivas apresentadas, são a liderança em custos e a diferenciação dos produtos. Porter (2004) acredita que além dessas duas vantagens também existe mais uma: a focalização ou enfoque.

A estratégia de liderança em custos é onde a empresa oferece um menor custo a seus clientes na produção de produtos ou prestação de serviços. Uma grande forma de se obter essa vantagem na visão de Bruni e Famá (2009) é por meio da curva de aprendizagem onde o custo diminui à medida que a experiência de se fazer determinada tarefa aumenta podendo o produto ou serviço ser oferecido a clientela por um valor abaixo da concorrência. Além de eficiência da mão de obra obtida pela curva de aprendizagem, os autores ainda destacam que a substituição de insumos e melhores métodos de fabricação são bastante eficientes para diminuir os custos podendo assim oferecer um bem ou serviço mais barato.

Pela diferenciação de produtos a empresa busca oferecer um produto diferenciado da concorrência podendo se permitir a cobrar um preço mais caro. A diferenciação pode ser encontrada na marca do produto, no marketing de vendas ou em um sistema de entregas eficientes. Por fim a focalização ou enfoque é a estratégia onde a empresa definirá em qual mercado vai atuar podendo oferecer um produto mais caro ou mais barato dependendo de qual será seu público alvo (BRUNI; FAMÁ 2009).

## 3 METODOLOGIA

A pesquisa pode ser considerada descritiva, pois atende os conceitos propostos por Kaurak, Manhães e Medeiros (2010) de descrever as características de uma determinada população sem a interferência do pesquisador envolvendo técnicas padronizadas de coletas de dados como: questionário e observação sistemática. Deste modo, o objeto de estudo foi às empresas salineiras da cidade de Mossoró-RN no período de setembro de 2014 a julho de 2015. Neste caso, evidenciando-se as empresas utilizam os custos de maneira estratégica para obtenção de vantagem competitiva.

Quanto aos meios de investigação a pesquisa é considerada como um estudo de campo, que para Gil (2008) corresponde a um estudo de um único grupo ou comunidade em termos de sua estrutura social, ou seja, ressaltando a interação de seus componentes. Dessa forma, o campo e o universo da pesquisa corresponde às empresas salineiras de Mossoró – RN cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN, totalizando 26 empresas onde as perguntas foram respondidas pela população correspondente aos Proprietários, Gerentes, Contadores, *Controllers* e Técnicos das mesmas.

Os dados foram coletados através de um questionário eletrônico contendo dez questões fechadas, e para atender os objetivos desse estudo foi utilizado o método de abordagem quantitativo que segundo Kaurak, Manhães e Medeiros (2010) é aquilo que pode ser quantificável e traduzido em números e opiniões. Para o uso desse método se tornar eficaz, utilizaram-se algumas ferramentas da estatística descritiva, tais como: média, frequência, e análise fatorial. A Estatística Descritiva é aquela que se preocupa com a coleta, organização,

classificação, apresentação, interpretação e análise de dados referentes ao fenômeno através de gráficos e tabelas, além de calcular medidas que permitam descrever o fenômeno. A Média é um conjunto de dados onde à soma dos valores de todos os dados do conjunto divididos pela quantidade deles. A Frequência é um conjunto de dados dispostos de acordo com um caráter variável, residindo à qualidade serial na disposição desses valores, e não em uma disposição temporal ou espacial de indivíduos E por fim, a análise fatorial, que é uma técnica utilizada para reduzir o número de variáveis (FALCO, 2008).

Desta forma, a análise dos dados tem como objetivo organizar e sintetizar os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto na investigação. Portanto, os dados foram analisados de forma que permitiram a descrição dos resultados obtidos em relação ao objeto de estudo, e buscaram ainda constatar como a prática, através das respostas dos respondentes, se relacionou com o referencial teórico exposto.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

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 dez questões fechadas a fim de identificar a contribuição da gestão estratégica de custos para a tomada de decisões. Os resultados serão expostos logo a seguir.

##### 4.1 PERFIL DAS INDÚSTRIAS SALINEIRAS

Inicialmente, identificou-se os cargos dos respondentes, que foi direcionada preferencialmente para membros da administração e da contabilidade, conforme pode ser observado na Tabela 01.

Tabela 01 – Cargos dos Respondentes

Cargo	Frequência	Porcentagem valida
Sócio/Proprietário	3	11,54
Gerente	9	34,62
Contabilidade	14	53,85
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Dessa forma, 11,54 % dos respondentes eram sócios proprietários da empresa, 34,62 % gerentes, e a maioria eram membros da contabilidade, totalizando 53,85 % dos respondentes, divididos em contadores, *controllers* e técnicos contábeis. Nessa parte da pesquisa foram analisados os questionamentos referentes a tempo de atuação, número de funcionários, porte e receita operacional bruta anual, de 26 indústrias do setor salineiro da cidade de Mossoró/RN cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte - FIERN.

Em relação ao tempo de atuação, detectou – se que o número de indústrias que começaram a atuar há pouco tempo na cidade, quase se iguala ao tempo de atuação das que estão a um tempo razoável, conforme Tabela 02.

Tabela 02 – Tempo de atuação em Mossoró/RN

Tempo	Frequência	Porcentagem valida
Menos de 5 anos	9	34,62 %
De 5 a 10 anos	1	3,85 %
De 10 a 15 anos	12	46,15 %
Mais de 15 anos	4	15,38 %
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Percebe - se que apesar de ser uma área muito competitiva é um ramo ainda ascensão, pois grande parte das indústrias respondentes do questionário, representando um percentual de 34,62 % da amostra ainda busca se firmar no mercado, atuando a menos de 5 anos, 3,85 % das empresas de 5 a 10 anos, a maior parte são as atuantes de 10 a 15 anos, representando 46,15 %, e 15,38 % estão a mais de 15 anos no mercado, provando que apesar de ser um segmento vantajoso também é muito difícil de se manter no mercado por muitos anos. Quanto ao porte da empresa adotou-se o critério do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, presentes no quadro. Desta forma, em relação ao número de funcionários, 7,69 % são microempresas, 53,85 % são empresa de pequeno porte, 34,62 % de médio porte e 3,85 % de grande porte.

#### 4.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Nesse tópico, buscou-se analisar qual o método de custeio com mais ênfase nas indústrias salineiras de Mossoró - RN, conforme Tabela 03.

Tabela 03 – Método de Custeio mais utilizado na indústria

Método de Custeio	Frequência	Porcentagem valida
ABC	2	7,69 %
Absorção	10	38,46 %
Padrão	7	26,92 %
Variável	7	26,92 %
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Na perspectiva de Padoveze (2013) os métodos de custeio são considerados os fundamentos teóricos mais importantes da contabilidade de custos, sendo responsáveis pela estrutura dos processos decisórios e forte aparato na tomada de decisões.

Desta forma detectou -se que 7,69 % das empresas utilizam o método baseado em atividades ou ABC que na visão de Ribeiro (2013) é caracterizado pela atribuição dos custos indiretos as atividades que consomem recursos. Esse método de acordo com Ribeiro (2013) e Bórnica (2010) a principal vantagem na utilização desse método é a confiabilidade das informações gerenciais, em contrapartida o elevado custo e dificuldade na implantação explica o fato de ter sido o método menos utilizado nas empresas respondentes.

O método de custeio variável representou 26,92 % das empresas respondentes, esse método para Viceconti e Neves (2014) considera apenas os custos variáveis, onde a diferença entre as vendas líquidas e a soma dos custos e despesas variáveis é denominada margem de contribuição, o valor dessa margem deduzidos os custos e despesas fixas representa o lucro operacional da empresa. A vantagem desse método segundo Megliorini (2012) e Padoveze (2013) é a identificação do produto mais rentável com facilidade o que justifica a boa utilização desse método nas empresas respondentes, porém a grande desvantagem desse método é não ser aceito por auditorias externas nem pela legislação do imposto de renda.

O método de custeio padrão representou 26,92 % das empresas, esse método para Ribeiro (2013) é caracterizado por ser um custo estimado, ou seja, calculado antes da produção, levando em consideração produções anteriores. A vantagem desse método para Bertri (2009), Ribeiro (2013) e Costa (2014) é o aprimoramento dos controles internos onde o gestor identifica facilmente se algo estiver em desconformidade, o que explica sua boa utilização nas indústrias pesquisadas, que representou a mesma proporção do custeio variável. Já como desvantagem os referidos autores descrevem as constantes correções dos padrões monetários agregados a possíveis dificuldades em determinar os valores desses padrões.

O método de custeio por absorção foi o mais utilizado, representando 38,46 % da amostra, que para Bertri (2009) e Padoveze (2013) consideram todos os custos e despesas tantos diretos, indiretos, fixos ou variáveis e apesar de não ser o mais moderno é o mais utilizado pois sua grande vantagem é atender a legislação e os princípios contábeis motivo pelo qual foi o mais utilizado, porém sua grande desvantagem é a pouca informação gerencial.

#### 4.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Nesse tópico foi questionada a frequência de análise de custos para obtenção de vantagem competitiva conforme Tabela 04, onde 3,85 % responderam que analisam os custos diariamente, 53,85 % mensalmente, 34,62 % semestralmente e 7,69 % anualmente.

Tabela 04 – Frequência da análise de custos

Análise	Frequência	Porcentagem valida
Diariamente	1	3,85
Mensalmente	14	53,85
Semestralmente	9	34,62
Anualmente	2	7,69
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Em seguida, perguntou-se se as empresas possuíam um sistema de gestão estratégica de custos, onde 92% das empresas respondentes responderam que sim, 4% não souberam responder e 4 % responderam que não de acordo com a Tabela 05.

Tabela 05 – Sistema de Gestão Estratégica de Custos

Utilização da Gestão estratégica de custos	Frequência	Porcentagem valida
Sim	24	94,00 %
Não	1	4,00 %
Não sei	1	4,00 %
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Dessa forma, a maioria está mais propensa a colher as vantagens desse instrumento que para Schier (2009) é uma adaptação da contabilidade de custos que além da avaliação de estoques servisse como um instrumento de gestão e tomada de decisões. Wileman (2009) ainda destaca as seguintes vantagens com o uso da gestão estratégica de custos: criação de valor por meio de aquisições, preços estratégicos e oportunidade de crescimento.

#### 4.4 VANTAGEM COMPETITIVA

Nesse tópico, foi questionado qual fator que define o posicionamento estratégico, onde a minoria não aposta na liderança em custos e apesar de produzirem e comercializarem praticamente o mesmo produto, o sal no caso, a maioria apostou na diferenciação, conforme Tabela 06. Dessa forma, 3,85 % responderam liderança em custo, 61,54 % diferenciação, 23,08 % liderança em custos e diferenciação e 11,54 % enfoque.

Tabela 06 – Posicionamento Estratégico

Fator	Frequência	Porcentagem valida
Liderança em custos	1	3,85
Diferenciação do produto	16	61,54

Liderança e diferenciação	6	23,08
Enfoque	3	11,54
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

A liderança em custos para Porter (2004) é onde as empresas oferecem um menor custo a seus clientes na produção de produtos ou prestação de serviços, porém a minoria das indústrias apostou somente nessa estratégia com apenas 3,85 % da amostra, provando que para as indústrias salineiras não basta somente oferecer um menor custo a seus clientes na produção de produtos ou prestação de serviços.

A diferenciação dos produtos foi a estratégia mais utilizada dentre as indústrias salineiras, com 61,54 %, como essa tática consiste em oferecer um produto diferente da concorrência e essas indústrias trabalham basicamente com o mesmo produto, Bruni e Famá (2009) acredita que a diferenciação pode ser encontrada na marca do produto, ou seja, um produto de qualidade já reconhecido no mercado, no marketing de vendas ou em um sistema de entregas eficientes.

Com a liderança em custos sendo a minoria e a diferenciação a maioria, a combinação dessas duas estratégias representou o segundo maior percentual com 23,08 %. Por fim, a focalização ou enfoque, representou 11,54 %, essa estratégia é onde a empresa definirá em qual mercado vai atuar podendo oferecer um produto mais caro ou mais barato dependendo de qual será seu público alvo (BRUNI; FAMÁ 2009). Seguidamente, foram questionadas quais as fontes para obtenção de vantagem competitiva (liderança, diferenciação ou enfoque), citadas por Porter (2004) e Bruni e Famá (2009), conforme Tabela 07.

Tabela 07 – Fontes para obtenção de Vantagem Competitiva

Fontes	Frequência	Porcentagem valida
Busca de economia de escala	2	7,69
Tecnologia Patenteada	3	11,54
Tecnologia de Terceiros	6	23,08
Acesso preferencial a matéria prima	8	30,77
Treinamento de pessoal	9	34,62
Total	26	100,00 %

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Dessa forma, o treinamento de pessoal foi a fonte de vantagem competitiva mais utilizada, com o percentual de 34,62%, esse treinamento pode ser caracterizado como uma curva de aprendizagem, que representa uma relação onde o custo diminui à medida que a experiência dos funcionários em se fazer determinada tarefa aumenta. O acesso preferencial a matéria-prima também foi bastante significativa, com 30,77%, tendo em vista que a substituição de insumos é uma grande forma de diminuir os custos, com isso possibilitando a indústria oferecer produtos mais baratos. A tecnologia patenteada, tecnologia de terceiros e busca de economia de escala, com 23,08%, 11,54 % e 7,69% respectivamente, representam os meios para obter melhorias nos processos de fabricação procurando reduzir os custos na produção de bens e serviços (BRUNI; FAMÁ, 2009).

#### 4.5 PROPÓSITOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA INDÚSTRIA SALINEIRA

Nessa etapa os dados foram analisados pela ferramenta estatística análise fatorial que, na percepção de Hair Junior et al. (2005), pode ser entendida como sendo 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.

O primeiro passo para realização da análise fatorial foi o teste KMO (Kaiser Meyer Olkin), que de acordo com Belfiore, Fávero e Ângelo (2006), testa a adequação da utilização da Análise Fatorial, caso a correlação entre as variáveis testadas pelo KMO for pequena, ou seja, KMO 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. 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 no Quadro 01.

Quadro 01 – Teste de KMO e Bartlett

Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,540
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	84,093
	Df	45
	Sig.	,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Conforme pode ser observado nos dados obtidos após a aplicação da rotação, a aplicação da análise fatorial para presente pesquisa foi considerada satisfatória, pois o valor encontrado no teste de KMO não é considerado próximo à zero, representando o valor de, 540. 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 (Quadro 02).

Quadro 02 - Total da variância explicada do reagrupamento das variáveis

Fatores	Valores próprios iniciais		
	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,826	28,260	28,260
2	2,055	20,548	48,808
3	1,558	15,583	64,392

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Com os resultados foram identificados três fatores considerando o valor 64,39 para explicação de cada variável, o que é considerado satisfatória na percepção de Hair *et al.* (2009), o qual afirma que esse percentual é considerado satisfatório para as pesquisas realizadas nas ciências sociais. Em seguida, foi realizada a rotação da matriz de componentes com todas as variáveis analisadas na pesquisa, dessa forma, foi possível identificar as variáveis que compõem cada fator (Quadro 03).

Quadro 03– Fatores e variáveis dos propósitos da contabilidade de custos.

Fator	Nº da Variável	Carga Fatorial	Nome da variável
1	V05	,745	Análise do desempenho da produção
	V06	,755	Orçamento e controle orçamentário
	V10	,624	Atendimento a legislação
	V02	,563	Cálculo do Lucro
2	V03	,906	Preços e políticas de preços
	V08	,267	Tomada de decisão
	V07	,944	Preparação das demonstrações contábeis
3	V01	,742	Gerenciamento dos Custos
	V04	,791	Definição do mix de produção e de venda
	V09	,803	Alocação dos custos

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

O primeiro fator foi representado pelo agrupamento das variáveis V05 - Análise do desempenho da produção, V06 - Orçamento e controle orçamentário, V10 - Atendimento a legislação e a variável V02 - Cálculo do Lucro. No fator dois, destacou-se a presença das variáveis V03 - Preços e políticas de preços, V08 - Tomada de decisão e V07 - preparação das demonstrações contábeis. E por fim, não menos relevante tem-se o fator três, composto pelas variáveis V01 - Gerenciamento de Custos, V04 - Definição do mix de produção e de venda e V09 - alocação dos custos. Em seguida, esses fatores foram nomeados de acordo com a composição das variáveis, buscando identificar o propósito da contabilidade de custos de acordo com as indústrias salineiras (Figura 01).

Figura 01 – Propósitos da contabilidade de custos nas indústrias salineiras



Fonte: Elaborado pelos autores (2015).

Na indústria, o fator planejamento e controle de custos estão associados aos gastos incorridos na produção de bens industriais controlando todos os materiais utilizados na produção como: estoque de matéria prima, embalagens, custos indiretos de fabricação, estoque de produtos em elaboração, de produtos acabados e os custos dos produtos vendidos (MARTINS, 2010).

Diretamente ligado ao planejamento e controle, está o fator gerenciamento de custos, tendo em vista que além da alocação dos custos e distribuição de valores, o gerenciamento de custos para Zanievicz et al (2013) contribuem para a melhoria contínua dos processos produtivos, auxilia a administração nas decisões mercadológicas, no controle e na tomada de decisões estratégicas.

Analisando as informações dos dois fatores citados, a empresa coloca em prática o fator “tomada de decisão”, meio pela qual ela se posicionará no mercado, podendo ser de forma prospectiva, defensiva e analisadora. Prospectiva é voltada para inovar e assumir riscos, buscando oportunidades de crescimento, podendo ser adequada para um ambiente dinâmico em crescimento onde a criatividade é vital para a sobrevivência futura. A estratégia defensiva é o contrário da prospectiva, ela compromete-se com a estabilidade, não buscando o crescimento, procurando a manutenção dos clientes atuais oferecendo produtos confiáveis e de alta qualidade. A estratégia analisadora é um meio termo entre a prospectiva e a defensiva, ou seja, ela tenta manter o negócio estável projetada para os clientes atuais enquanto busca a procura por novos clientes lançando novos produtos no mercado (DAFT, 2010).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo foi realizado no campo empresarial salineiro da cidade de Mossoró – RN, neste aspecto, pesquisar a utilização dos custos como ferramenta estratégica, contribuiu para certificar a relevância do uso da gestão estratégica de custos como vantagem competitiva. A gestão de custos é uma ferramenta fundamental para formular estratégias e tomada de decisões bem estruturadas, pois é um elo entre a contabilidade de custos e o processo de gestão da empresa, responsável desde a aquisição da matéria-prima, até o destino ao consumidor final, com isso, atendendo todos os setores da empresa.

A pesquisa atendeu aos resultados quanto aos objetivos propostos, uma vez que buscou identificar como as empresas utilizam a gestão de custos de forma estratégica para conseguirem vantagem competitiva entre as demais, sendo esse, o objetivo geral do trabalho. Desse modo, o resultado foi satisfatório, tendo em vista que 92 % das empresas utilizam um sistema de gestão estratégica de custos, dando muito suporte aos gestores para tomada de decisões, determinando preços estratégicos, buscando novas oportunidades de crescimento. Entre os objetivos específicos, a fase de apontar o perfil das empresas estudadas foi atingido, pois o perfil foi traçado através de informações a respeito de tempo de atuação na cidade, número de funcionários, receita operacional bruta anual e porte.

Seguidamente, o segundo objetivo específico também foi atingido, identificando qual o método de custeio utilizado entre as empresas, sendo o método baseado em atividades ou ABC, utilizado por apenas duas das vinte e seis empresas, o método Padrão e o Variável eram utilizados em sete empresas cada um, sendo o método por Absorção o mais utilizado, totalizando dez empresas.

O terceiro objetivo específico, também foi atingido, onde se evidenciou os fatores que definem o posicionamento estratégico das empresas. Sendo a diferenciação dos produtos o mais escolhido entre as empresas, seguido da combinação de diferenciação e liderança de custos, depois o enfoque, e o menos escolhido foi a liderança em custos.

O último objetivo específico também foi atingido, onde foi destacado o propósito da contabilidade de custos na indústria salineira. Nessa etapa três fatores foram nomeados de acordo com a relação de cada variável. O primeiro fator, denominado planejamento e controle de custos, foi representado pelo agrupamento das variáveis V05 - Análise do desempenho da produção, V06 - Orçamento e controle orçamentário, V10 - Atendimento a legislação e a variável V02 – Cálculo do Lucro. No fator dois, processo de tomada de decisão, destacou-se a presença das variáveis V03 - Preços e políticas de preços, V08 - Tomada de decisão e V07 – preparação das demonstrações contábeis. E por fim, não menos relevante tem-se o fator três, gerenciamento dos custos, composto pelas variáveis V01 – Gerenciamento de Custos, V04 – Definição do mix de produção e de venda e V09 – alocação dos custos. Em seguida, esses fatores foram nomeados de acordo com a composição das variáveis, buscando identificar o propósito da contabilidade de custos de acordo com as indústrias salineiras.

Sendo assim, com o setor salineiro cada vez mais competitivo, pode-se concluir que os gestores estão cada vez mais preocupados com um diferencial competitivo que lhes assegure mais tempo no mercado, buscando na gestão estratégica de custos uma sintonia entre as informações geradas e a necessidade de cada setor da empresa, otimizando os custos e maximizando o desempenho.

Esse estudo limitou-se, pois apenas foi realizado um estudo de campo nas indústrias salineiras da cidade de Mossoró – RN, fato esse, que não se pode generalizar seus resultados. Entretanto o estudo tornou-se relevante pois evidenciou a contribuição da gestão estratégica 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.

## 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, Porto Alegre**, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

BELFIORE, P. P.; FÁVERO, L. P. L.; ANGELO, C. F. Importância de aspectos organizacionais para determinação de agrupamentos supermercadistas brasileiros. **Revista da FAE**, v. 8, n. 1, p. 117-126, 2005.

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

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

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 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 de Mestrado em Administração – Universidade Potiguar, Natal, 2014.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DAFT, R. - **Administração: tradução da 2ª edição norte-americana**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

FALCO, J. G. **Estatística Aplicada**. Cuiabá: UFMT, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

HAIR JR., J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. & BLACK, W. C. **Análise multivariada de dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA <http://www.ibge.gov.br/>. Acesso em: 05 de Novembro de 2015.

KAURAK, F. S; MANHÃES, F. C; MEDEIROS, C. H. **Metodologia da Pesquisa, um guia prático**. Bahia: Via Litterarum, 2010.

KOLIVIER, O. **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2009

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

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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

PEREIRA, H. L. S Pereira et al. Gestão estratégica de custos: um diferencial competitivo nas micro e pequenas empresas em Campina Grande – PB. **Anais do XVIII Congresso Brasileiro de Custos**. Rio de Janeiro, nov, 2011.

PEREZ JUNIOR, J. H; OLIVEIRA, L. ; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009

PINHEIRO, M. J. S. **O uso da contabilidade de custos no processo de gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis**. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria)- Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

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. **Anais do XXI Congresso Brasileiro de Custos**. Natal, nov, 2014.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RICARDO, F. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações**. 9. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2014.

ROBLES JUNIOR, A (Coord). **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2009.

SÁ, L. A. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3. ed. (2008) 3. reimpr. Curitiba: Juruá, 2011.

SCHIER, C. U. C. **Gestão Prática de custos**. 1. ed. (2004), 6. tir/ Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, S. L. P. **Uma análise da Competitividade da Indústria Salineira através da Estratégia de Michael Porter**. (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

VICECONTI, P; NEVES, S. **Contabilidade de custos: um enfoque objetivo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ZANIEVICZ, M et al. Métodos de Custeio: uma meta análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 15, n.49, p. 601-616, out/dez. 2013.