



Fatores Influenciadores da Utilização da Gestão Estratégica de Custos no Setor Salineiro de Mossoró-RN

Railson Miran de Moura Oliveira

Graduado em Ciências Contábeis pela UERN
E-mail: railson_tdb@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

O referido estudo teve por objetivo geral identificar os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN. Quanto à metodologia, classifica-se como um estudo de campo de caráter descritivo, tendo como população estudada 31 empresas do setor salineiro cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN. Os dados foram obtidos por meio de um questionário eletrônico contendo 7 perguntas fechadas referentes ao perfil e 10 perguntas fechadas sobre o assunto principal desta pesquisa. Para atender aos objetivos, utilizou-se do procedimento de abordagem quantitativa, utilizando ferramentas da estatística descritiva como: média, frequência e análise fatorial. A análise dos resultados apontou que foi possível identificar 4 fatores influenciadores, nomeados de Cadeia de Valor, Planejamento, Direcionador de Custos e Posicionamento Estratégico, de acordo com as variáveis.

Palavras-chave: Gestão Estratégica de Custos. Fatores influenciadores. Métodos de custeio.

ABSTRACT

The study had as main objective to identify the factors influencing the use of strategic cost management in salineiro sector Mossoro-RN. As for the methodology, it is classified as a descriptive field study, with the population studied 31 companies of the salt sector registered on the site of the Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN. Data were collected through an electronic questionnaire containing seven questions for the closed profile and 10 closed questions about the main subject of this research. To meet the goals, it was used the quantitative approach procedure using tools of descriptive statistics such as average frequency and factor analysis. The results showed that it was possible to identify four influencing factors, named Value Chain, Planning, cost driver and Strategic Positioning, according to the variables.

Keywords: Strategic Cost Management. Influencing Factors. Costing Methods.

1 INTRODUÇÃO

O ambiente competitivo vem exigindo cada vez mais que as organizações possuam ferramentas que possibilitem uma melhor gestão dos seus diversos processos, garantindo a fixação no âmbito empresarial e buscando sempre atingir os objetivos almejados. Neste cenário, a contabilidade de custos se destaca por proporcionar diversas informações relevantes para tomada de decisão, bem como para o gerenciamento das atividades e rotinas da entidade, sobretudo nas do setor industrial, que necessitam de um maior detalhamento de dados, por possuírem atividades mais complexas.

A gestão estratégica de custos surge como ferramenta para melhor aperfeiçoamento dos dados como também para identificar atitudes tempestivas na intenção de manter uma vantagem competitiva frente aos concorrentes, além de otimizar os processos de produção diante de um contexto sustentável. Para Hansen e Mowen (2001) a gestão estratégica de custos é a produção de uma vantagem competitiva sustentável pelas estratégias elevadas, através do encontro e ampliação da utilização dos dados de custos.

A presente pesquisa tem como problemática: quais os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN? Conforme este questionamento delimita-se como objetivo geral identificar os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN. Como objetivos específicos: evidenciar o método de custeio mais utilizado pelas empresas salineiras; elencar a ordem das variáveis influenciadoras da gestão estratégica nas empresas salineiras e nomear os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos.

Dessa forma, a gestão de custos contribui de forma relevante para as diversas organizações, sobretudo as do setor salineiro, buscando dentro das possibilidades uma significativa redução dos custos do produto, influência na melhoria do controle interno além de dar ênfase à determinada vantagem competitiva, onde segundo Bruni e Famá (2009) a aplicação de diferenças que possam ser mantidas está ligada ao estudo do sucesso das empresas, na maioria das vezes destacado por rendimentos elevados.

Sendo assim, este estudo busca evidenciar a relação da gestão estratégica de custos com a indústria salineira, adicionado à representatividade desse setor para a economia local, pois segundo Silva (2001), o parque salineiro do estado do Rio Grande do Norte é responsável por 95% da produção brasileira de sal marinho, com maior concentração de salineiras na cidade de Mossoró/RN, a qual será o objeto de estudo.

Para obtenção de tal finalidade a metodologia utilizada é a descritiva e quantitativa. Os dados primários serão coletados por meio de um questionário aplicado aos proprietários, administradores, contadores, engenheiros de produção e gerentes das empresas salineiras na cidade de Mossoró-RN. Já os dados secundários fundamentam-se no estudo bibliográfico de artigos, revistas, livros e pesquisas eletrônicas.

A pesquisa encontra-se estruturada após a introdução por mais quatro tópicos, o segundo tópico é o referencial que conceitua a contabilidade de custos, levantando pontos referentes às terminologias utilizadas e seus determinados métodos, assim como a estratégia e o planejamento desta, destacando também a gestão estratégica de custos e a cadeia de valor. Posteriormente no terceiro tópico tem-se a metodologia, enquanto no quarto os resultados e discussões que abordam as informações obtidas. Em seguida, no quinto apresenta-se as considerações finais que analisam os elementos existentes na pesquisa. Por fim, tem-se as referências utilizadas no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A forma como se distinguia as análises com ênfase estratégica e a contabilidade tradicional, de maneira que a informação estratégica, quando levada em consideração na influência expressiva da tomada de decisões, teve primordialmente envolvimento no início dos diálogos sobre Gestão Estratégica de Custos. Tal fato, em partes, resultou em resposta as diversas críticas que estavam aparecendo à perda de relevância da informação contábil (ROCHA, 2011).

Sobre o início dos estudos na área, Pinto (2011) comenta que com o desejo de debater sobre as precisões da administração atual, uma vez que os modelos de sistema de custeio expostos pela contabilidade gerencial não mais supriam grande parte das buscas operacionais e estratégicas das empresas, um fórum internacional preparado pela Computer Aided Manufacturing – International (CAM-I) no ano de 1986 resolveu se manifestar quanto ao assunto.

O crescimento da área estratégica dentro das organizações, precisava de uma medida que pudesse abrir caminhos ao meio externo, embora que no cotidiano das mesmas, a gestão de custos já se demonstrasse como ferramenta relevante entre os componentes precisos para o sucesso frente as concorrentes. Com isso, Lopes e Araujo (2013) evidenciam que a gestão estratégica de custos aparece como fator essencial para suprir uma demanda de informações de natureza estratégica e de planejamento a longo prazo, dando abertura para ampliação do escopo de atuação, que estava restrito apenas para o ambiente interno.

A gestão estratégica de custos pode ser entendida como algo que vai bem além do simples custeio de produtos ou serviços, visto que analisa os motivos que definiram a existência dos custos da organização, e que aparecem anteriormente ao processo de produção. A relevante ação para o controle dos custos de apoio localiza-se no desenvolvimento de um modelo que demonstre as forças que dão direção aos custos (PETER et al., 2002).

Hansen e Mowen (2001) para definirem a ação que é a gestão estratégica de custos, descrevem primeiramente sobre a tomada de decisão estratégica, que é colocada como o ato de escolher entre estratégias alternativas, a que forneça garantias razoáveis de sobrevivência e crescimento a longo prazo, uma vez que essa tomada de decisão interfere na posição competitiva de uma organização a longo prazo, sendo assim então a gestão estratégica de custos um elemento para encontrar estratégias superiores para tais decisões através de dados de custos.

Afim de que obtivessem um resultado sobre a relação entre a gestão estratégica de custos no processo de tomada de decisões Martins, Pedrosa Neto e Araujo (2008) estudaram o caso e comprovaram em sua pesquisa que é imprescindível o vínculo para devido auxílio nas organizações, assim como Martins, A. (2003) encontra no seu estudo a resposta que demonstra a gestão de custos como indispensável para o processo de desenvolvimento empresarial.

A GEC surge possibilitando a avaliação da cadeia de valor como um todo, não somente os processos em que existe agregação de valor. Está vinculada ao uso da informação sobre custos explicitamente encaminhada a um ou as outras fases da gestão estratégica: formulação das estratégias, possibilidade através da organização da comunicação das estratégias; implementação e ampliação de táticas para a aplicação da estratégia e por fim implementação em busca de sucesso na realização dos objetivos através dos controles (QUESADO; RODRIGUES, 2005).

Ainda relacionado as possibilidades desenvolvidas, Cavalcanti, Ferreira e Araujo (2013) adicionam a informação de que a gestão estratégica de custos procura estudar as atividades cuja redução de tempo dos ciclos operacionais pode acontecer, além de analisar as

atividades que agregam valor, com intenção de diminuir os custos inerentes a cadeia produtiva.

Dentro de um contexto mais amplo, é preciso atentar-se as questões externas, dando visibilidade as informações sobre custos, mas não se restringindo apenas ao seu simples cálculo do custo do produto, conseguindo dessa forma estabelecer relacionamentos com fornecedores e clientes de forma mais acentuada (QUESADO; RODRIGUES, 2005).

Para Alvarenga e Santos (2012) as empresas devem possuir o controle do seu capital financeiro, para que não haja perdas e desperdícios, e para que o mesmo seja empregado de maneira correta. Essa afirmativa está totalmente vinculada a gestão estratégica de custos, que também desenvolve essa função necessária, onde poderá assim alcançar resultados mais eficazes e efetivos, com a devida relevância dada aos componentes da organização que aparecem desde a produção, passam pela criação de projetos e participam da venda dos produtos e serviços.

Existem três bases estratégicas que possibilitam perceber a precisão de compreender e administrar a cadeia em geral que abrange a atividade da empresa, seja externa ou interna, dando alicerce para o planejamento de táticas e também para o melhor aproveitamento de chances de se conseguir ganhos expressivos, essas bases são liderança em custos, enfoque e diferenciação, a qual demonstram a utilidade de dominar o conhecimento sobre a cadeia de valor (OLIVEIRA, C., et al., 2015).

3 METODOLOGIA

Esta seção apresenta os elementos que compõem a pesquisa, como o tipo, universo, amostra e coleta de dados, além do tempo para o determinado estudo. A busca pelos dados concentrou-se na identificação dos fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN.

Considerando os objetivos trata-se de uma pesquisa descritiva, pois conforme Gil (2008, p. 42) “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Dessa forma, o objeto de estudo foi às empresas salineiras da cidade de Mossoró – RN, onde o tempo utilizado percorreu entre outubro 2015 a maio de 2016, para que fosse possível constatar se as empresas buscam aplicar a gestão de custos devido a determinados fatores influenciadores.

Os objetivos para serem alcançados no estudo, utilizou-se do procedimento de abordagem quantitativa, onde segundo Raupp e Beuren (2003) esse tipo de pesquisa, na coleta de dados e no seu tratamento, se diferencia pela utilização de ferramentas estatísticas, o que distingue do método qualitativo. Na aplicação da mesma, pode-se perceber que existe uma atenção para o comportamento geral das ocorrências, não buscando assim um entendimento mais aprofundado sobre a realidade dos fenômenos.

Técnicas da estatística descritiva foram utilizadas, uma vez que este método abrange como objetivo escolher os artifícios estatísticos (exploração e descrição dos dados, tabelas de frequência, análise fatorial, discriminante, medidas de associação e de correlação, pirâmides etárias, previsão, etc.) a serem empregados na análise de dados (PESTANA; GAGEIRO, 2014). Foram usados instrumentos como média e frequência, assim como também a análise fatorial que para Melo e Silva (2013, p. 37) “tem como princípio básico a redução do número original de variáveis, por meio da extração de fatores independentes, de tal forma que esses fatores possam explicar, de forma simples e reduzida, as variáveis originais”.

A pesquisa, conforme os meios de investigação são classificados como um estudo de campo, destacado por Gil (2008) como a análise de um grupo específico, ou em quesitos de sua estrutura social pode ser estudado também a comunidade, onde assim, reforça a relação de

seus integrantes. Neste seguimento, obteve-se como campo e universo de pesquisa às empresas salineiras de Mossoró – RN, onde o acesso foi viável através das empresas cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN, totalizando uma população de 39 empresas cadastradas, entretanto a amostra da pesquisa correspondeu a 31 empresas, apenas 08 optaram por não responder ao instrumento de pesquisa. Os proprietários, administradores, contadores, engenheiros de produção e gerentes das empresas foram responsáveis pelas respostas as perguntas realizadas, onde os dados foram coletados por meio de um questionário, enviado eletronicamente, com 7 perguntas fechadas referentes ao perfil e 10 perguntas fechadas sobre o assunto principal desta pesquisa. Pode-se contar também com a coleta de dados secundários onde houve um levantamento de materiais publicados como livros, artigos, revistas e outros.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Esta seção aborda o detalhamento da percepção dos respondentes às questões propostas na pesquisa, bem como os comentários acerca dos resultados e a análise descritiva dos dados. Como suporte aos resultados obtidos, utilizou-se a análise de frequência absoluta e porcentagem, além da técnica análise fatorial, todas as técnicas foram realizadas por meio do Programa *Statistical Package for the Social Sciences - SPSS®*. Utilizou-se um questionário aplicado, buscando identificar os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN. Os resultados estão tabulados e dispostos em tabelas para melhor visualização e análise.

Neste tópico apresentam-se os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró-RN, identificados através da ferramenta estatística análise fatorial, a qual pode ser entendida como uma técnica de estatística multivariada relevante nos estudos na medida em que o número de variáveis a serem consideradas nas pesquisas aumenta, pois cresce a necessidade de se conhecer melhor a estrutura e inter-relações destas variáveis (HAIR et al., 2009).

Inicialmente, foi realizado o levantamento das variáveis na literatura na percepção de diversos autores, com o objetivo de identificar as variáveis, e em seguida realizar a confirmação das mesmas na percepção dos respondentes do instrumento do questionário, conforme demonstra o Quadro 01.

Quadro 01– Variáveis influenciadoras da utilização da gestão estratégica

Nº DA VARIÁVEL	VARIÁVEL	EXPLICAÇÃO DA VARIÁVEL	AUTOR
V01	Analisa os motivos que definiram a existência dos custos	A gestão estratégica de custos analisa os motivos que definiram a existência dos custos da organização, e que aparecem anteriormente ao processo de produção,	Peter et al. (2002)
V02	Realiza planejamento de longo prazo	A gestão estratégica de custos aparece como fator essencial para suprir uma demanda de informações para realizar o planejamento a longo prazo.	Lopes e Araujo (2013)
V03	Avalia a cadeia de valor como um todo	A gestão estratégica de custos possibilita a avaliação da cadeia de valor como um todo, não somente os processos em que existe agregação de valor.	Peter et al. (2002)
V04	Encontra estratégias superiores para a tomada de decisões	A gestão estratégica de custos é um elemento para encontrar estratégias superiores para a tomada de decisões através de dados de custos	Hansen e Mowen (2001)
V05	Disponibiliza informações	A gestão estratégica de custos aparece como	Lopes e Araujo

	de natureza estratégica	fator essencial para suprir uma demanda de informações de natureza estratégica.	(2013)
V06	Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos	A gestão estratégica de custos procura estudar as atividades cuja redução de tempo dos ciclos operacionais pode acontecer.	Cavalcanti, Ferreira e Araujo (2013)
V07	Examina atividades que agregam valor	A gestão estratégica de custos procura estudar as atividades que agregam valor, com intenção de diminuir os custos inerentes a cadeia de produtiva.	Cavalcanti, Ferreira e Araujo (2013)
V08	Busca extinguir atividades que não agregam valor	A gestão estratégica de custos busca extinguir as atividades que não influenciam na qualidade do produto, estas são as que não agregam valor.	Pinto (2011)
V09	Intensifica os vínculos constituídos com clientes e fornecedores	A gestão estratégica de custos potencializa a ligação composta com os clientes e fornecedores.	Quesado e Rodrigues (2005)
V10	Controla o consumo de capital financeiro da empresa	A gestão estratégica de custos possibilita um controle do consumo de capital financeiro, evitando seu desperdício, com aplicação em locais essenciais.	Alvarenga e Santos (2012)

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Após o levantamento das variáveis na literatura, ocorreu a aplicação do questionário em seguida foi realizada a análise fatorial, com o intuito de atingir os objetivos da pesquisa. Para realização da análise fatorial é o teste KMO (Kaiser Meyer Olkin), que busca verificar a adequação para utilização da Análise Fatorial, caso a correlação entre as variáveis testadas pelo KMO for pequena, ou seja, KMO for próximo de zero, a utilização da análise fatorial é inadequada. Por outro lado, se esse valor for próximo de um, a Análise Fatorial poderá ser empregada (BELFIORE, FÁVERO E ÂNGELO, 2006).

Além do teste KMO, utiliza-se ainda o Teste de Esfericidade de Bartlett para identificar se a amostra está adequada. De acordo com Hair et al. (2009), quanto mais próximo de zero (0,000) for o nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett, maior será a adequação da análise fatorial para um conjunto de dados, conforme se observa na Tabela 01.

Tabela 01 – Teste de KMO e Bartlett

Teste de KMO e Bartlett		
Medida Kaiser-Meyer-Olkin de adequação de amostragem.		,538
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado aprox.	98,113
	Df	45
	Sig.	,000

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Conforme pode ser observado nos dados obtidos após a aplicação da rotação, a aplicação da análise fatorial para a presente pesquisa foi considerada satisfatória, pois o valor encontrado no teste de KMO não é considerado próximo a zero, representando o valor de ,538. 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 (Tabela 02).

Tabela 02 - Total da variância explicada do reagrupamento das variáveis

Fator	Total	% de variância	% cumulativa
1	2,677	26,770	26,770
2	2,082	45,590	45,590

3	1,548	63,070	63,070
4	1,049	73,564	73,564

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Com os resultados foram identificados quatro fatores, considerando o valor 73,56 para explicação de cada variável, o que é considerado muito satisfatório na percepção de Hair et al. (2009), para as pesquisas realizadas em 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 02).

Quadro 02– Fatores e variáveis influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro

Fator	Nº da Variável	Carga Fatorial	Nome da variável
1	V07	,714	Examina atividades que agregam valor
	V08	,585	Busca extinguir atividades que não agregam valor
	V09	,553	Intensifica os vínculos constituídos com clientes e fornecedores
	V10	,554	Controla o consumo de capital financeiro da empresa
2	V02	,369	Realiza planejamento de longo prazo
3	V01	,436	Analisa os motivos que definiram a existência dos custos
	V03	,686	Avalia a cadeia de valor como um todo
	V06	,502	Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos
4	V04	,472	Encontra estratégias superiores para a tomada de decisões
	V05	,408	Disponibiliza informações de natureza estratégica

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

O primeiro fator foi representado pelo agrupamento das variáveis V07 - Examina atividades que agregam valor, V08 - Busca extinguir atividades que não agregam valor, V09 - Intensifica os vínculos constituídos com clientes e fornecedores e a variável e V10 – Controla o consumo de capital financeiro da empresa. No segundo fator, destacou-se apenas a presença da variável V02 - Realiza planejamento de longo prazo. O terceiro fator foi constituído pelas variáveis V01 - Analisa os motivos que definiram a existência dos custos, V03 - Avalia a cadeia de valor como um todo e V06 - Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos. Por fim no quarto fator tem-se as variáveis V04 - Encontra estratégias superiores para a tomada de decisões e V05 - Disponibiliza informações de natureza estratégica. Em seguida, esses fatores foram nomeados de acordo com a composição das variáveis, buscando identificar os fatores e variáveis de sucesso para o profissional contábil atuar frente ao mercado competitivo (Figura 01).

Figura 01 – Fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro



Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

No primeiro fator, nomeado como “Cadeia de Valor”, as variáveis se agruparam visto que existe um destaque nas atividades que agregam ou não valor, nos vínculos com clientes e fornecedores e no controle do consumo de capital da empresa. Com isso, faz-se necessário analisar a cadeia de valor para chegar aos resultados correspondentes.

Afim de beneficiar a posição relativa dos custos, ou até mesmo detectar e preservar vantagens competitivas, no estudo da cadeia de valor, o elo entre fornecedores e clientes demonstram a agregação de valores internos e externos, assim como também possibilitam procurar oportunidades e diminuir conflitos. Dois tipos de ligação devem ser observados com relação a cadeia de valor, a primeira são as conexões de processo dentro da cadeia de valor de uma empresa, o que possibilita o entendimento acerca da interdependência das atividades, com intensa relevância para redução de custos, já a segunda são as ligações que acontecem nas cadeias de valor, dentro da organização, viabilizando destacar o potencial de geração de lucros ou da diminuição dos custos, por existir a utilização de ligações dentro da organização e que acontece entre as atividades de valor, onde as estruturas podem ser divididas, acarretando economias de escala (ARAÚJO, 2001).

Estudos a respeito da análise da cadeia de valor na gestão estratégica de custos foram desenvolvidos por autores como Souza e Mello (2011) que no ramo da construção civil da grande Porto Alegre obtiveram como resultado a utilização da análise da cadeia de valor de forma superficial, não explorando todos os benefícios que ela pode oferecer. Já Oliveira et al. (2015) buscou identificar a incidência da análise da cadeia de valor, para a gestão estratégica de custos, em uma indústria de torrefação e moagem de café, localizada no município de Ituiutaba/MG, onde os resultados apontam desconhecimento por parte do gestor sobre a cadeia de valor e sua análise, porém com uma breve conceituação dos termos foi apurado que na prática são realizadas ações referentes ao assunto. Pesquisas como estas, nos permite concluir que muitas organizações deixam de obter lucros e minimizar custos por não analisarem a cadeia de valor e não executarem a gestão estratégica de custos.

O segundo fator, nomeado como “Planejamento”, apresentou-se através de uma única variável, a realização do planejamento de longo prazo. Para Ferreira et al. (2005) o planejamento estratégico é uma ferramenta que auxilia no processo gerencial, onde inúmeras empresas já constataram que com os desafios e ameaças que aparecem no decorrer do dia a dia, o desenvolvimento de planejamento do futuro da empresa, será o instrumento que irá possibilitar o encontro de soluções e abertura de novos mercados para os determinados produtos. O mesmo acrescenta que por ter um futuro dependente das ações atuais a criação de um planejamento estratégico pelas empresas irá conceber bases para construção de um futuro favorável, preparando-as para continuas mudanças que aparecerão, estando assim a relevância do planejamento no universo administrativo associado ao futuro das organizações. Na pesquisa de Alday (2000) o mesmo procura ressaltar a importância do planejamento estratégico na gestão das organizações, dentro do conceito de administração estratégica, que o leva a concluir no texto que o planejamento não deve ser apenas um documento estático, e sim uma ferramenta dinâmica de gestão, composta por decisões antecipadas sobre o seu seguimento de atuação, no desempenho da missão.

Com isso, percebe-se que as empresas analisadas se utilizam da gestão estratégica de custos, também em consequência de alcançar um planejamento a longo prazo, visando de forma estratégica alcançar seus objetivos.

Para o terceiro fator, a nomenclatura utilizada foi “Direcionador de custos”, cujas variáveis foram vinculadas devido a relação da análise dos motivos que definiram a existência dos custos com a avaliação da cadeia de valor como um todo e o estudo das atividades com possível redução de tempo dos ciclos. Esse fator vai de encontro com a observação que

Tavares e Mazzer (2014) fazem sobre um dos objetivos da gestão estratégica de custos, que é a procura por disponibilizar informações sobre os custos, para que se mantenha uma sustentação essencial para tomada de decisões que visam um melhor aproveitamento dos recursos produtivos. Com isso, os pontos da cadeia de valor, que adicionam valor ao produto, são motivos para análise da gestão estratégica de custos, afim de que seja vantajosa para a empresa a produção de determinado produto ou serviço.

Em seguida temos o quarto e último fator, que abrange o encontro de estratégias superiores para a tomada de decisões e a disponibilização de informações de natureza estratégica como variáveis do grupo, recebendo o nome de “Posicionamento estratégico”. Este busca conectar a organização ao meio em que está inserido, principalmente aquelas empresas que competem no mesmo setor industrial, possibilitando decidir ações ofensivas e defensivas, para que seja possível encarar as forças competitivas com sucesso (MEDINA; 2001). Conclui-se que com esse fator as empresas ficam vulneráveis a conseguir obter vantagens competitivas, o que acaba sendo relevante para a continuidade das mesmas no ambiente de negócios.

Em seguida, foi realizada a média de variáveis, com o objetivo de evidenciar a ordem das variáveis influenciadoras da utilização da gestão estratégica no setor salineiro industrial, conforme demonstra-se no Quadro 03.

Quadro 03 – Ordem das variáveis influenciadoras da utilização da gestão estratégica

ORDEM	Nº DA VARIÁVEL	NOME DA VARIÁVEL	MÉDIA
01	V04	Encontra estratégias superiores para a tomada de decisões	4,65
02	V01	Analisa os motivos que definiram a existência dos custos	4,56
03	V02	Realiza planejamento de longo prazo	4,52
04	V03	Avalia a cadeia de valor como um todo	3,95
05	V09	Intensifica os vínculos constituídos com clientes e fornecedores	3,34
06	V07	Examina atividades que agregam valor	3,26
07	V10	Controla o consumo de capital financeiro da empresa	3,17
08	V06	Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos	3,13
09	V05	Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos	2,86
10	V08	Busca extinguir atividades que não agregam valor	2,71

Fonte: Dados da Pesquisa (2016).

Em relação à ordem de influência das variáveis influenciadoras da gestão estratégica de custos, pode-se evidenciar que a variável V04 - Encontra estratégias superiores para a tomada de decisões, foi a primeira variável com maior influência para adoção da gestão estratégica de custos no setor industrial salineiro, seguido pela variável V01 - Analisa os motivos que definiram a existência dos custos, V02 - Realiza planejamento de longo prazo, V03 - Avalia a cadeia de valor como um todo, V09 - Intensifica os vínculos constituídos com clientes e fornecedores e a variável, V07 - Examina atividades que agregam valor, V10 - Controla o consumo de capital financeiro da empresa, V06 - Estuda as atividades com possível redução de tempo dos ciclos, V05 - Disponibiliza informações de natureza estratégica, V08 - Busca extinguir atividades que não agregam valor, respectivamente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a participação de empresas do setor salineiro da cidade de Mossoró – RN, o presente estudo foi de caráter construtivo, visto que se tornou significativo analisar os fatores influenciadores da utilização estratégica de custos, além de assegurar na literatura a relevância desses fatores dentro das organizações. A gestão estratégica de custos é um instrumento que

possibilita através das informações contábeis, a criação e aplicação das estratégias nos negócios da empresa, além de influenciar na tomada de decisões e possibilitar o conhecimento das atividades da mesma.

De acordo com os objetivos estabelecidos, os resultados foram atingidos pela pesquisa, já que buscou identificar os fatores influenciadores da utilização da gestão estratégica de custos no setor salineiro de Mossoró – RN, sendo essa a tarefa do objetivo geral. Com o levantamento das variáveis na literatura na percepção de diversos autores, confirmação das mesmas na percepção dos respondentes e a ferramenta estatística análise fatorial, foi possível atingir o resultado, no qual se apresentou quatro fatores. Estes foram nomeados conforme um dos objetivos específicos, e de acordo com a composição das variáveis.

Dessa forma, é possível observar que as organizações na contemporaneidade contam com uma gama de fatores que podem torná-las mais competitivas, inclusive as possibilitando obter mais lucros e evitar desperdícios. A procura por conhecer melhor o processo desde a entrada de matéria prima até o destino final de produtos demonstra-se como diferencial na tomada de decisões, assim como valorizar a contabilidade de custos e acompanhá-la para melhoria dos processos organizacionais permite as empresas a ter um melhor controle de sua saúde financeira.

A contribuição desta pesquisa encontra-se na busca por orientar as organizações a estudarem melhor os fatores que abrangem a sua empresa, assim como demonstra outros fatores que podem influenciá-las a utilizar a gestão estratégica de custos. Os resultados deste estudo limitam-se às empresas do setor salineiro, não sendo inserido outros universos ou setores, fato que não se pode generalizar os seus resultados. Porém, devido a significância do estudo e utilização da gestão estratégica de custos para as organizações, sugere-se que utilizem esse estudo como base para nortear pesquisas futuras de mesmo gênero, produzindo a análise das variáveis influenciadoras da adoção da gestão estratégica de custos mencionadas nessa pesquisa, em outros setores de atuação, afim de envolver empresas do mesmo ramo e ou segmentos diferentes.

REFERÊNCIAS

ALVARENGA, F. de O.; SANTOS, J. P. Gestão Estratégica de Custos como Ferramenta de Competitividade no Setor Moveleiro: um estudo de caso na empresa Coimbra & Filhos LTDA. **Revista Eletrônica – Anuário de Produção Científica**. São João del-Rei, p. 01-10, out. 2012.

ARAÚJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos Hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001. 160 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BARBOSA, E. S. **Proposta de sistemática para avaliação e controle de custos em propriedades rurais: o caso de uma empresa de criação de gado**. 2004. 102 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS, 2004.

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.

CAVALCANTI, M. A. N.; FERREIRA, H. M. C.; ARAUJO, A. O. Análise de posicionamento estratégico para implementação de gestão estratégica de custos: um estudo de caso em uma empresa do setor de beneficiamento de aço inoxidável. **Revista Ambiente Contábil**. Natal, p. 75-92, jan/jun. 2013.

FERREIRA, M. A. D. et al. A importância do planejamento estratégico para o crescimento das empresas. **Maringa Management: Revista de Ciências Empresariais**. Maringá, p. 34-39, jan/jun. 2005.

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.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

MARTINS, A. A **Gestão de custos e o desenvolvimento empresarial**: Um estudo de caso na RGB Indústria Metalúrgica Ltda. 2003. 118 f. Dissertação (Mestrado Executivo) – Escola Brasileira de Administração Pública, Rio de Janeiro, 2003.

MARTINS, O. S.; NETO, C. P.; ARAÚJO, A. O. A Gestão Estratégica de Custos nas Organizações do Terceiro Setor: um estudo de caso no Estado da Paraíba. **Revista Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, abr/jun. 2008.

MEDINA. G. R. Gestión Estratégica de Costos en la Mediana Industria Metalmeccánica de la Región Zuliana. In: VII Congreso del Instituto Internacional de Costos, 2001, León/España. **Anais eletrônicos...**León: 2001.

MOREIRA, I. de F. **Análise dos custos para tomada de decisão gerencial: O caso de uma fábrica familiar de perfilados**. 2014. 36 f. Relatório (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

OLIVEIRA, C. E. et al. Análise da cadeia de valor como instrumento da gestão estratégica de custos: um estudo em uma indústria de torrefação e moagem de café. In: XXII Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Foz do Iguaçu/PR. **Anais...** Foz do Iguaçu: 2015. p.1-14

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

PETER, M. G. A. et al. Gestão Estratégica de Custos e Gestão Econômica: Principais Conceitos e Premissas Comuns. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo/SP. **Anais...**São Paulo: 2002. p.2-17

PINTO, L. J. S. Ensaio sobre Gestão Estratégica de Custos: um debate sobre os conceitos e aplicabilidade. **Revista Eletrônica: Mestrado em administração**. Natal, p. 1-11, out/mar. 2011.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A Gestão Estratégica de Custos em Portugal: Uma Análise Exploratória. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2005, Florianópolis/SC. **Anais...** Florianópolis: 2005. p.1-15.

RAUPP, F. M. Gestão estratégica de custos orientada para o gerenciamento de processos. **Revista Acadêmica de Economia**. [S.l.], p.1-10. 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

RODRIGUES, L. A. et al. Contabilidade de custos como ferramenta gerencial aplicada a atividade hoteleira: Estudo de caso aplicado a um hotel situado na região das missões – RS. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**. [S.l.], p. 384-400, jan/jun. 2014. 2015.

SANTOS, G. P. dos; ALVES, D. F; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em fortaleza. **RRCF**. Fortaleza, p. 01-19, Jan/Jun. 2012.

SANTOS, L. S. dos. **Gestão estratégica de custos em empresas de terceirização de serviços de instalação e manutenção de redes de telecomunicações**. 2004. 100 f. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS, 2004.

SANTOS, R. V. Aplicação do custo de oportunidade às decisões de preço de venda sob o enfoque do custeio direto. In: II CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1995, Campinas/SP. **Anais eletrônicos...**Campinas: 1995.

SCHIER, C. U. da C. **Gestão Prática de Custos**. 1. ed. 6. Tir. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

SILVA, C. L. da. Gestão Estratégica de Custos: O custo meta na cadeia de valor. **Revista FAE**. Curitiba, p. 17-26, maio/ago. 1999.

SILVA, S. L. P. **Uma análise da indústria salineira do Rio Grande do Norte baseada no modelo de estratégia competitiva de Porter**. 2001. 173 f. (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

SOUZA, M. A; MELLO, E. Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, p. 11-40, Jan/Jun. 2011.

TAVARES, M.; CAMARA, A. C.; PONTES, H. Gerenciamento da qualidade da produção: um estudo de caso em uma indústria de vestuário do sudoeste do Paraná. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO, 2013, Ponta Grossa/PR. **Anais eletrônicos...**Ponta Grossa: 2013.