

Práticas de gestão de custos: um estudo em indústrias alimentícias da Paraíba

Allex Klinton Azevedo de Farias (UFPB) - allex_tcm@hotmail.com

Davi Jônatas Cunha Araújo (UFPE) - davijonatasss@hotmail.com

Maria Sueli Arnoud Fernandes (UnB/UFPB/UFRN) - sueliarnoud@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste trabalho foi verificar como as práticas de gestão de custos em indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba estão sendo executadas. Para isso, optou-se por uma pesquisa qualitativa e de campo do tipo survey. As 19 práticas consideradas nesta pesquisa foram selecionadas a partir dos estudos de Callado e Pinho (2013), que contemplaram 11 práticas, e de Cinquini e Tenucci (2006), que abrangeram 14. A amostra foi composta por 10 das 17 indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba que constam na base de dados da Federação de Indústrias da Paraíba em 2014. Os resultados apontam que 73,68% das práticas são executadas por mais da metade das empresas e que elas buscam principalmente a redução de custos com sua gestão. 70% das gestões das empresas focam os clientes como principal elemento externo a gestão e 60% consideram o desperdício como elemento interno de impacto nesse processo. Além disso, a gestão não considera tanto os concorrentes. Constatou-se que as práticas desempenhadas condizem com os aspectos da gestão de custos, como o fato de 90% das empresas realizar a análise da rentabilidade de clientes ao passo que os clientes são o principal elemento externo que elas consideram. Também foi percebido que há um alinhamento entre o fato da maioria dos gestores considerar o desperdício como principal elemento interno e a utilização de práticas como o registro dos custos, pois tal prática fornece dados para a gestão desenvolver estratégias de redução dos desperdícios.

Palavras-chave: *Práticas de gestão. Gestão de custos. Indústrias alimentícias.*

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

Práticas de gestão de custos: um estudo em indústrias alimentícias da Paraíba

O objetivo deste trabalho foi verificar como as práticas de gestão de custos em indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba estão sendo executadas. Para isso, optou-se por uma pesquisa qualitativa e de campo do tipo *survey*. As 19 práticas consideradas nesta pesquisa foram selecionadas a partir dos estudos de Callado e Pinho (2013), que contemplaram 11 práticas, e de Cinquini e Tenucci (2006), que abrangeram 14. A amostra foi composta por 10 das 17 indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba que constam na base de dados da Federação de Indústrias da Paraíba em 2014. Os resultados apontam que 73,68% das práticas são executadas por mais da metade das empresas e que elas buscam principalmente a redução de custos com sua gestão. 70% das gestões das empresas focam os clientes como principal elemento externo a gestão e 60% consideram o desperdício como elemento interno de impacto nesse processo. Além disso, a gestão não considera tanto os concorrentes. Constatou-se que as práticas desempenhadas condizem com os aspectos da gestão de custos, como o fato de 90% das empresas realizar a análise da rentabilidade de clientes ao passo que os clientes são o principal elemento externo que elas consideram. Também foi percebido que há um alinhamento entre o fato da maioria dos gestores considerar o desperdício como principal elemento interno e a utilização de práticas como o registro dos custos, pois tal prática fornece dados para a gestão desenvolver estratégias de redução dos desperdícios.

Palavras-chave: Práticas de gestão. Gestão de custos. Indústrias alimentícias.

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

1 Introdução

No contexto de redução de custos e despesas, o gerenciamento de custos serve como uma ferramenta útil para que esses objetivos sejam alcançados. Essa visão é confirmada quando Souza, Schnorr e Ferreira (2011) afirmam que uma das práticas da gestão de custos é identificar alternativas de redução de custos, buscando também evitar que os produtos percam qualidade com isso.

A vantagem competitiva é um aspecto considerado pela gestão de custos. As informações sobre custos sustentam planejamentos que buscam manter a competitividade das empresas no mercado. Isso é confirmado por Souza e Heinen (2012), ao afirmarem que os dados de custos são utilizados para desempenhar outras estratégias a fim de se obter vantagem competitiva.

Os dados dos custos servem de base para que a contabilidade de custos gere informações que, por sua vez, darão suporte à tomada de decisão. Desde a coleta dos dados até o acompanhamento das estratégias implantadas, existem vários fatores que devem ser observados no processo de gestão dos custos.

Essa visão coincide com a de Tichacek (2006), quando este afirma que no processo de gestão de custos estão envolvidos fatores como coleta e análise de dados, avaliações, atribuições e tomada de decisões. Para que os custos sejam geridos de maneira efetiva, deve haver disponibilidade de dados que sejam analisados ao passo que devem ser consideradas outras variáveis que de alguma forma interfiram nos custos e que sejam relevantes na tomada de decisão.

De acordo com Birchal (2004), a indústria alimentícia é não só o berço da industrialização brasileira, como também uma grande parte das empresas nacionais de grande

porte. O autor ainda alega que é um setor complexo devido ao grande número de segmentos que possui e também possui um crescimento notável. A complexidade do setor necessita de uma gestão de custos que auxilie a tomada de decisões, principalmente nos assuntos relacionados aos custos da empresa.

Tendo em vista os benefícios que uma gestão de custos pode gerar e a relevância e a complexidade das indústrias alimentícias, faz-se necessário verificar como a gestão de custos é desempenhada nesse setor. Assim, surge o questionamento: Como as práticas de gestão de custos de indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba estão sendo executadas?

As indústrias alimentícias são representativas na economia brasileira, com relação à produção e ao emprego, por exemplo. De acordo com o IBGE (2014), o ramo industrial alimentício foi o que teve maior participação no Valor da Transformação Industrial do Brasil em 2012, com 14,9%, enquanto que o segundo lugar foi do coque, derivados de petróleo e biocombustíveis com 9,7%. No âmbito da Paraíba, de acordo com a FIEP (2014), cerca de 33,94% das indústrias do estado são do ramo alimentício.

Com relação ao emprego, de acordo com o Cadastro Geral de Empregados - CAGED (2016), a indústria alimentícia foi a que mais teve admissões no período de fevereiro/2015 até janeiro/2016, com 825.819 admitidos, enquanto que a indústria têxtil foi a segunda que mais admitiu, com 344.522 admitidos no mesmo período. Devido a esse destaque da indústria alimentícia, percebe-se a relevância dessa pesquisa se concentrar nesse ramo.

2 Revisão de Literatura

Paiva et al. (1999) conceitua a gestão de custos como sendo um conjunto de métodos e técnicas que permitirão o planejamento, a avaliação e o aperfeiçoamento dos produtos de uma empresa. Ou seja, a gestão de custos compreende um conjunto de práticas desenvolvidas pela empresa a fim de alcançar objetivos, como a melhoria do processo produtivo, bem como a melhoria do produto. Para isso, a empresa utilizará dados e informações que darão suporte a tomada de decisão, como por exemplo a escolha entre comprar e produzir.

Fontenele Filho e Correia Neto (2014, p. 2) argumentam que:

A gestão de custos é uma atividade essencial em projetos de todos os portes. O planejamento ou o controle dos custos, quando geridos de forma incorreta, podem prejudicar o sucesso de um projeto e influenciar diretamente outras áreas de gestão como escopo e tempo.

Nota-se, então, a importância do gerenciamento de custos em uma empresa, pois quando são geridos de forma apropriada, eles irão auxiliar outras atividades, buscando a melhoria no desempenho da entidade. A gestão tende a aperfeiçoar os processos desenvolvidos na empresa a fim de alcançar uma eficiência ainda melhor. Ou seja, com a gestão de custos, espera-se que o não só o produto, mas também que a produtividade da empresa seja alavancada.

2.1 Gestão Estratégica de Custos (GEC)

Para Mintzberg *et al* (2006), a estratégia é conceituada como um plano que determina as metas, políticas e ações futuras da organização em um todo com equilíbrio e coesão. Desse modo, é imprescindível que as estratégias definidas pela gestão estejam alinhadas com objetivos da empresa para que as metas sejam alcançadas. O acompanhamento das estratégias implementadas é necessário para corrigir falhas e/ou maximizar os benefícios esperados com sua aplicação.

As estratégias estão relacionadas com a gestão de custos, pois, geralmente esse gerenciamento possui um objetivo, como por exemplo, uma meta a ser alcançada, como uma redução de determinado percentual dos custos. Segundo Martins (2010), a gestão estratégica de

custos (GEC) é uma integração entre a gestão de custos e a gestão da empresa como um todo. A GEC vai servir como uma ferramenta necessária para que a empresa seja competitiva.

A empresa deve desenvolver estratégias que permitam a criação de uma vantagem frente aos concorrentes. Para isso, deve-se buscar melhor qualidade dos produtos e maior eficiência das atividades desempenhadas. Pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, redução de desperdícios e de mão de obra ociosa são alternativas que possibilitam o alcance dessa vantagem.

Não basta apenas colocar em prática a estratégia, é necessário exercer um controle sobre a mesma. Silva (2002) destaca alguns pontos que podem ser observados no processo de controle estratégico, como a introdução de indicadores e a implantação de acompanhamento para verificação da aderência de estratégias. Assim, é possível verificar se a estratégia está sendo praticada corretamente e quais são os resultados de sua aplicação.

Assim, Hansen e Mowen (2001, p. 423) asseguram que “a gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável”. Essa busca pela vantagem competitiva é algo bastante alegado quando se fala em GEC. Isso pode ser observado no discurso de Souza e Heinen (2012) ao afirmarem que a gestão estratégica abrange aspectos como a definição do espaço econômico onde a empresa atua e quais técnicas devem ser utilizadas na busca de vantagem competitiva.

A GEC é bastante ampla e envolve aspectos com um maior nível de complexidade, como o custeio ABC. Além disso, ela também considera a mensuração dos custos da qualidade dos produtos, pois quando se fala em vantagem competitiva, a empresa deve estar preocupada em desenvolver um produto que tenha um diferencial positivo perante ao mercado.

2.2 Práticas de gestão de custos

De acordo com Nakagawa (1991), as práticas de GEC são técnicas realizadas por organizações visando a manutenção dessas no ambiente altamente competitivo e buscando adequar as atividades desenvolvidas aos novos *modus operandi* adotados pelas empresas. Essa visão coincide com a de Souza, Rasia e Almeida (2011) que afirmam que as práticas de gestão de custos produzem dados que auxiliam a entidade a alcançar uma vantagem competitiva.

Entende-se que as práticas são procedimentos exercidos pelas empresas na tentativa de obter vantagem competitiva, permitindo também o desenvolvimento de estratégias superiores em se tratando de gestão de custos, conforme estudos já efetuados na área, que serão evidenciados no decorrer do texto. Os estudos de Callado e Pinho (2013) e Cinquini e Tenucci (2006) abrangeram diferentes práticas de gestão de custos, por meio dos quais foi possível identificar diferentes aspectos relacionados à execução das mesmas.

Quadro 1 – Práticas de gestão de custos dos estudos abrangidos pela pesquisa.

Estudo de Callado e Pinho (2013)	Estudo de Cinquini e Tenucci (2006)
<ul style="list-style-type: none"> • Análise financeira de estoques; • Análise dos preços de venda; • Cálculo do custo unitário; • Cálculo da margem de contribuição; • Cálculo da margem de lucro; • Estrutura dos sistemas de custos; • Detalhamento das informações de custos em relatórios específicos; • Fluxo de caixa; • Método de apropriação dos custos; • Registro dos custos; • Uso de formulários específicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Custeio ABC; • Custeio de atributos; • Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (<i>Benchmarking</i>); • Monitoramento de competitividade; • Estimativa de custo do concorrente; • Análise das demonstrações contábeis da concorrência; • Análise da rentabilidade de clientes; • Mensuração do desempenho integrado; • Custeio do ciclo de vida; • Custeio da qualidade; • Custeio estratégico

	<ul style="list-style-type: none"> • Precificação estratégica; • Custeio meta; • Custeio da cadeia de valor.
--	---

Fonte: Elaboração própria (2016).

2.2.1 Práticas de gestão de custos nas indústrias alimentícias

Uma questão que deve ser observada quando da gestão de custos em indústrias alimentícias, é o controle da qualidade, pois nesse aspecto estão envolvidos fatores como pesquisas para desenvolvimento de produtos que não sejam prejudiciais à saúde e manutenção de condições sanitárias adequadas para que o consumo do produto não seja comprometido.

Entende-se que o ramo alimentício requer uma atenção especial dedicada ao controle da qualidade. Acselrad (1994) identifica alguns desafios nesse processo, como variações sazonais que interferem em características das matérias primas, a multiplicidade das linhas de produção em uma mesma empresa com diferentes modelos de controle de qualidade e a subdestinação de recursos para treinamento de pessoal e manutenção de condições higiênicas.

O custo da qualidade é uma prática considerada pelo estudo de Cinquini e Tenucci (2006) que trata dessa questão. O controle e custeio de tudo aquilo necessário para melhorar a qualidade dos produtos, evitar a existência de defeitos, manter o ambiente de produção em condições higiênicas devidas e qualificar a mão de obra faz parte dessa prática de gestão de custos nas indústrias alimentícias.

O desperdício na indústria alimentícia é um fator que deve ser levado em consideração no gerenciamento dos custos. Giovannini (1997) afirma que o aproveitamento do que seria desperdiçado nas indústrias alimentícias pode reduzir o custo de industrialização, agregar valor ao produto e reduzir a poluição ambiental. Entende-se que os custos ambientais também seriam reduzidos, pelo fato dos resíduos serem aproveitados na produção ao invés de serem descartados. Isso se dá pelo fato de que o descarte geralmente envolve a contratação de uma empresa terceirizada, incorrendo então, custo para as indústrias.

Outro aspecto que requer atenção no que se refere à gestão de custos é a ociosidade. De acordo com a CNI – Confederação Nacional da Indústria (2016), a ociosidade na indústria é recorde em dezembro/2015, com 62% da capacidade instalada utilizada. Com isso, percebe-se que a capacidade de produção das indústrias não está sendo explorada ao máximo. O que está ocorrendo, na verdade, é um ócio de 48% do potencial de fabricação. Esse fator deve ser considerado no gerenciamento de custos por meio de práticas como o cálculo do custo unitário e análise financeira de estoques, por permitirem verificar e analisar esse componente de custo.

A pesquisa e desenvolvimento de novos produtos também devem ser considerados na gestão de custos. De acordo com Gouveia (2006), o ramo de indústrias alimentícias tem se mostrado um campo fértil de pesquisas e oportunidades, com destaque para o desenvolvimento de alimentos saudáveis e de preparo rápido. Com isso, nota-se que a pesquisa e desenvolvimento é necessária. Essa necessidade se dá pelo fato de que a empresa tem que manter sua competitividade, buscando fabricar produtos com novos recursos e novas tecnologias. Caso contrário, provavelmente ficarão em desvantagem frente à concorrência por não estarem se preocupando em fabricarem produtos com técnicas e recursos atuais.

A pesquisa e desenvolvimento também são abrangidos pelas práticas de gestão de custos, como a análise dos preços de venda, do estudo de Callado e Pinho (2013), pois é importante que sejam levados em conta para que os preços de venda permitam o alcance de um resultado desejado pela empresa. Também são considerados por práticas do estudo de Cinquini e Tenucci (2006), como o custeio da cadeia de valor e o custeio do ciclo de vida, pois essas práticas contemplam os custos com o *design* do produto que fazem parte do processo de desenvolvimento do mesmo. Percebe-se como aspectos inerentes às indústrias alimentícias estão ligados às práticas de gestão de custos.

3 Metodologia

3.1 Tipologia da Pesquisa

Quanto aos fins, a pesquisa é do tipo exploratória, pois de acordo com Gil (2002), a pesquisa exploratória busca uma maior familiaridade com o tema, tentando torna-lo mais explícito. Assim, percebe-se que a pesquisa se caracteriza como exploratória por buscar uma maior proximidade com a realidade dos gerenciamentos de custos realizados nas indústrias.

Quanto aos meios, a pesquisa é do tipo de campo, pois Vergara (2005) define a mesma como sendo um tipo de pesquisa que realiza uma investigação empírica no local de ocorrência do fenômeno estudado, com a possibilidade de aplicação de questionários, entrevistas e observação. Essa classificação se aplica ao presente estudo, pois ele busca investigar como os fatos estão ocorrendo nas indústrias alimentícias através da aplicação de questionário. Ainda quanto aos meios, a pesquisa também é bibliográfica, que de acordo com Vergara (2005), é uma pesquisa que utiliza meios como livros, revistas, jornais e redes eletrônicas que estejam disponíveis ao público em geral.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é, predominantemente, do tipo qualitativa. Raupp e Beuren (2003) definem essa tipologia como sendo aquela em que são realizadas análises mais aprofundadas sobre o objeto de estudo, permitindo a observância de suas características. Assim, percebe-se que o estudo é do tipo qualitativo por ele verificar de que forma estão sendo executadas as práticas de gestão de custos de uma maneira mais detalhada, e por analisar a relação entre as práticas e os aspectos de gestão de custos.

3.2 População e Amostra

De acordo com Gil (2008), universo é um conjunto de elementos com propriedades em comum. A pesquisa propõe analisar como as práticas de gestão de custos estão sendo executadas em indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba. De acordo com a Federação das Indústrias do Estado da Paraíba – FIEP (2014), no ano de 2014 existem 17 empresas enquadradas nessa classificação e que foram o universo que compõe essa pesquisa. A base de dados do ano de 2014 foi utilizada por ser a mais recente que continha informações necessárias para a realização da pesquisa, como por exemplo, os portes das empresas, permitindo a seleção das que participariam da pesquisa. A seguir, no Quadro 2, estão listados os municípios nos quais cada empresa respondente está estabelecida.

A amostra da pesquisa foi de 10 empresas e a seleção dessa população deu-se pelo fato de que as indústrias alimentícias de médio e grande porte tendem a apresentar uma estrutura mais complexas, quando comparadas às microempresas e empresas de pequeno porte.

3.3 Levantamento dos dados e informações bibliográficas

Para a realização da pesquisa, foi efetuado um levantamento bibliográfico acerca do tema, visando contemplar os conceitos sobre tópicos relacionados à pesquisa e que deram suporte para o atendimento dos objetivos estabelecidos. Foram selecionados os estudos de Callado e Pinho (2013), que contemplaram 11 práticas de gestão de custos, e de Cinquini e Tenucci (2006), que abrangeram 14 práticas, totalizando 25 práticas, para determinar as práticas de gestão de custos que foram pesquisadas. Pelo fato de algumas práticas apresentarem semelhanças, apenas 19 foram consideradas para elaboração do questionário enviado para as empresas, como pode ser visualizado a seguir, no Quadro 3:

Quadro 2 – Práticas de gestão de custos consideradas pela pesquisa.

Estudo de Callado e Pinho (2013)	Estudo de Cinquini e Tenucci (2006)
<ul style="list-style-type: none">• Análise financeira de estoques;• Análise dos preços de venda;	<ul style="list-style-type: none">• Comparação do desempenho da empresa com um padrão ideal (<i>Benchmarking</i>);

<ul style="list-style-type: none"> • Cálculo do custo unitário; • Cálculo da margem de contribuição; • Cálculo da margem de lucro; • Detalhamento das informações de custos em relatórios específicos; • Fluxo de caixa; • Método de apropriação dos custos; • Registro dos custos; • Uso de formulários específicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Estimativa de custo do concorrente; • Análise das demonstrações contábeis da concorrência; • Análise da rentabilidade de clientes; • Custeio do ciclo de vida; • Custeio da qualidade; • Precificação estratégica; • Custeio meta; • Custeio da cadeia de valor.
---	---

Fonte: Elaboração própria (2016).

Com relação à coleta de dados, foi elaborado um questionário com três seções distintas: práticas de gestão de custos (19 questões), elaborada a partir das 19 práticas selecionadas entre os dois estudos, foram estes: aspectos da gestão da empresa quanto ao gerenciamento de custos (8 questões) e caracterização dos respondentes (6 questões). O objetivo das três seções foi auxiliar o atendimento dos objetivos específicos, permitindo uma análise da relação existente entre as práticas de gestão de custos realizadas, os aspectos da gestão e o perfil das empresas, de acordo com as respostas coletadas.

Para elaborar o questionário, foi utilizada uma ferramenta virtual chamada *Survio*, que permitiu criar um questionário *online* que foi enviado via e-mail para os gestores das indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba. Os e-mails foram solicitados a cada empresa via telefonema, cujos números para contato constam no sítio da FIEP (2014). O período de coleta deu-se entre os dias 06 de abril de 2016 e 19 de abril de 2016, com acompanhamento via telefonema do recebimento do questionário e do atendimento à pesquisa.

Posteriormente, os dados foram coletados *online*, através do *Survio*, que não só permitiu a criação do questionário, como disponibilizou o mesmo para que os gestores das empresas respondessem. A ferramenta também armazenou as respostas à medida que foram sendo recebidas e fez a análise descritiva dos dados por meio de gráficos e tabelas, contendo as quantidades e percentuais das respostas. Em seguida, os dados foram organizados e tabulados em planilha eletrônica, por meio do *software Microsoft Word Excel 2013*.

Essa análise contribuiu para o conhecimento das práticas realizadas pelas empresas, bem como a forma como são desempenhadas. Também foi importante para verificar quais os aspectos caracterizam a gestão de custos e visualizar qual é o perfil das empresas respondentes, além de possibilitar a análise da relação entre as práticas e os aspectos da gestão.

A análise dos dados deu-se em três seções. A primeira analisou a aderência às práticas de gestão de custos, bem como a forma como são desempenhadas, além de ter destacado as questões de perfil dos respondentes. A segunda verificou os aspectos da gestão de custos, buscando evidenciar os percentuais encontrados no que se refere às características da gestão quanto ao gerenciamento de custos. A terceira seção da análise dos dados relacionou as práticas desenvolvidas pelas empresas e os aspectos da gestão de custos que elas apresentaram.

4 Análise de dados

Esta seção apresenta a análise dos dados coletados pela pesquisa e foi realizada por meio de três etapas. Essas etapas visam compreender uma análise suficiente para o atendimento dos objetivos da pesquisa, buscando destacar as práticas de gestão de custos abordadas pelos estudos de Callado e Pinho (2013) e Cinquini e Tenucci (2006), bem como a forma de sua utilização. Buscou-se também evidenciar os aspectos que caracterizam a gestão da empresa quanto ao gerenciamento de custos e o perfil das indústrias, além de relacionar as práticas de gestão de custos com os aspectos da empresa no que se refere a gestão dos custos.

4.1 Práticas de gestão de custos

A primeira prática de gestão de custos questionada aos gestores foi a análise financeira de estoques. 9 (90%) gestores informaram que a gestão de custos utiliza-se da análise financeira de estoques, enquanto que 1 (10%) não se utiliza. Das que afirmaram executar essa prática, 5 (50%) utilizam para determinar o valor do inventário, 3 (30%) utilizam para reduzir os custos do estoque, 1 (10%) utiliza para formar o preço de venda e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente.

Em seguida, foi questionado aos respondentes se a análise dos preços de venda era executada pela gestão de custos da empresa. 10 (100%) gestores afirmaram efetuar tal prática. A pesquisa verificou que 1 (10%) utiliza para formar o preço de venda, 4 (40%) utilizam para analisar a rentabilidade dos produtos, 60% utiliza para comparar os preços da empresa com os preços praticados no mercado e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente. Das 10 empresas participantes da pesquisa, 1 (10%) atua no mercado entre 10 e 15 anos, enquanto que 9 (90%) atuam há mais de 15 anos

Por meio desse fato, percebe-se uma flexibilidade das empresas ao não se restringirem apenas aos custos como método de formação de preço. As empresas estão considerando não só elementos internos, como custos de insumos e de pessoal, mas também elementos externos, como os preços que estão sendo praticados no mercado, para formarem seus preços. Assim, elas tem acesso às informações necessárias para poderem analisar os preços de venda de seus produtos.

Posteriormente, foi questionado aos gestores das empresas se o cálculo do custo unitário era executado pela gestão de custos da empresa. Todos os 10 gestores informaram que a gestão de custos efetua tal prática, sendo que 7 (70%) utilizam para analisar o volume dos custos de cada produto no montante de custos da empresa e 50% utilizam para reduzir os custos. De todas as empresas que realizam o cálculo do custo unitário, 7 (70%) são sociedades limitadas, 1 (10%) é sociedade anônima de capital aberto e 2 (20%) são sociedades anônimas de capital fechado.

Por meio desse fato, percebe-se que os gestores das empresas atribuem uma importância ao cálculo do custo unitário na gestão de custos. Além disso, entende-se que os custos não estão sendo tratados de uma maneira generalizada, eles estão sendo gerenciados de acordo com cada produto fabricado. Os gestores estão interessados em saber o custo de cada produto e não somente os custos totais da empresa.

Em seguida, foi questionado aos respondentes se o cálculo da margem de contribuição dos produtos era executado pela gestão de custos da empresa. 8 (80%) gestores afirmaram que a gestão de custos realiza tal prática, enquanto que 2 (20%) não realizam. Dos que afirmaram efetuar tal prática, 3 (30%) utilizam para verificar o ganho com a venda de cada produto, 5 (50%) utilizam para formar o preço de venda e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente.

O fato do cálculo da margem de contribuição ser desempenhado pela maioria dos gestores mostra que estes podem estar preocupados em verificar o ganho com cada produto. Isso também confirma a flexibilização das empresas quanto aos métodos de formação do preço de venda mencionada anteriormente, pois metade dos gestores afirmaram utilizar tal prática com essa utilidade.

Posteriormente, foi questionado aos gestores das empresas se o cálculo da margem de lucro era executado pela gestão de custos da empresa. 9 (90%) gestores informaram que a gestão de custos executa essa prática, enquanto que 1 (10%) não executa. Dos que afirmaram efetuar tal prática, 1 (10%) utiliza para verificar a rentabilidade dos produtos, 6 (60%) utilizam para conhecer a lucratividade das atividades e 3 (30%) utilizam para analisar os efeitos das estratégias nos resultados.

Em seguida, foi questionado aos respondentes se o detalhamento das informações de custos em relatórios específicos era executado pela gestão de custos da empresa. 9 (90%)

gestores informaram que a gestão de custos efetua tal prática, enquanto que 1 (10%) não efetua. Dos que afirmaram praticar tal detalhamento, 4 (40%) utilizam para apresentar os custos aos diretores e gerentes, 6 (60%) utilizam para visualizar os custos dos produtos e 2 (20%) utilizam para auxiliar na escolha do melhor *mix* de produtos.

Esse fato mostra que os gestores lidam com informações detalhadas ao invés de dados generalizados. Assim, é possível inferir que eles consideram como relevantes as informações mais precisas e específicas. O fato da maioria dos gestores utilizar tal prática para visualizar os custos dos produtos mostra que eles acreditam que informações detalhadas permitem uma melhor visualização dos custos do que informações gerais.

Posteriormente, foi questionado aos gestores das empresas se o fluxo de caixa era executado pela gestão de custos da empresa. 8(80%) gestores afirmaram quem a gestão de custos executa essa prática, enquanto que 2 (20%) não executam. Das que informaram realizar tal prática, 8 (80%) utilizam para verificar a capacidade de pagamento dos custos da empresa e 2 (20%) utilizam para verificar a influência dos custos incorridos no caixa da empresa. Tal fato mostra que os gestores tem a preocupação de verificar aspectos financeiros, como a capacidade de pagamento dos da empresa. Também foi verificado pela pesquisa que 8 (80%) respondentes possuem filial (is) e 2 (20%) não possuem.

Em seguida, foi questionado aos respondentes se utilizavam métodos de apropriação dos custos na gestão dos custos. 9 (90%) gestores afirmaram que a gestão de custos utiliza um método de custeio, enquanto que 1 (10%) não utiliza. Das que alegaram efetuar essa prática, 3 (30%) utilizam para auxiliar a apuração dos custos, 4 (40%) utilizam para calcular o custo unitário de cada produto, 5 (50%) utilizam para ratear os custos indiretos e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente.

O fato dos gestores utilizarem algum método de custeio mostra que a gestão possui uma preocupação em calcular os custos com certa precisão e que o mesmo cálculo será utilizado em mais de um período, permitindo comparações e análises. A utilização de tal prática focada principalmente no rateio dos custos indiretos está alinhada com o fato dos gestores executarem o cálculo do custo unitário, pois ambos permitem o cálculo do custo de fabricação de cada produto.

Posteriormente, foi questionado aos gestores se o registro dos custos era executado pela gestão de custos da empresa. Todos os 10 gestores alegaram que a gestão de custos realiza o registro dos custos, sendo que 3 (30%) utilizam para controlar os custos incorridos, 1 (10%) utiliza para analisar a variação dos custos e 90% utiliza para transmitir informações à contabilidade. Parte dos custos de uma empresa são os de mão de obra. Nesse aspecto, a pesquisa também verificou que das 10 empresas que participaram da pesquisa, 2 (20%) possuem entre 101 e 150 empregados, enquanto que 8 (80%) possuem mais de 150 empregados.

Tal fato mostra que os gestores buscam remeter informações à contabilidade que correspondam à realidade. Percebe-se uma preocupação em permitir que os dados sejam verificados e que as informações geradas a partir deles, sejam sólidas.

Em seguida, foi questionado aos respondentes se o uso de formulários específicos era executado pela gestão de custos da empresa. 9 (90%) gestores informaram que a gestão de custos utiliza formulários específicos, enquanto que 1 (10%) não utiliza. Dos que afirmaram efetuar tal prática, 3 (30%) utilizam para visualizar os custos nas atividades da empresa, 3 (30%) utilizam para analisar os custos de cada atividade, 5 (50%) utilizam para auxiliar a apuração dos custos e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente. O uso de formulários específicos pode auxiliar a contabilidade na contabilização dos custos. Nesse contexto, por meio da pesquisa foi possível constatar que as 10 (100%) empresas participantes possuem a contabilidade realizada internamente.

Posteriormente, foi perguntado aos gestores das empresas se a gestão de custos comparava o desempenho da empresa com um padrão ideal (*Benchmarking*). 3 (30%)

informaram que a gestão realiza tal prática, enquanto que 7 (70%) não realizam. Das que efetuam o *Benchmarking*, 1 (10%) utiliza para verificar o desempenho da empresa em relação aos concorrentes, 2 (20%) utilizam para avaliar o desempenho da empresa e 1 (10%) utiliza para analisar a relação entre os custos e o desempenho.

Tal fato indica que as empresas não possuem um desempenho padrão que permita uma comparação com o que de fato ocorreu. Isso mostra que os gestores não buscam visualizar se o desempenho está sendo aquém do que deveria ser, o que dificulta uma definição de estratégia corretiva em um departamento ou setor que esteja apresentando desempenho inferior ao considerado como ideal.

Em seguida, os gestores foram questionados quanto a realização da estimativa de custo do concorrente pela gestão de custos. 3 (30%) informaram praticar essa estimativa, enquanto que 7 (70%) não praticam. Das que afirmaram realizar tal prática, 1 (10%) utiliza para encontrar novas alternativas de produção e 2 (20%) utilizam para desenvolver novas estratégias. Isso mostra que a maioria dos gestores não considera a concorrência na gestão de custos, impedindo que seja verificado se os custos das empresa estão de acordo com os de similares no mercado.

Em seguida, foi questionado aos gestores das empresas se a gestão de custos analisava as demonstrações contábeis da concorrência. 2 (20%) realizam essa análise, enquanto que 8 (80%) não realizam. Das que afirmaram realizar tal prática, 1 (10%) utiliza para comparar o desempenho da empresa com o da concorrência e 1 (10%) utiliza para avaliar a sua posição no mercado.

Isso confirma o fato dos gestores das indústrias alimentícias não levarem em consideração a concorrência na gestão de custos. Assim, eles não tem como verificar se o desempenho está melhor ou pior em relação aos concorrentes e acabam não tendo como verificar aonde estão possíveis distorções, o que dificulta a correção das mesmas. Se os gestores considerassem tal análise em suas gestões, eles poderiam desenvolver estratégias que permitissem que os desempenhos das empresas fossem alavancados em relação aos dos concorrentes.

Posteriormente, foi questionado aos respondentes se a análise da rentabilidade de clientes era executada pela gestão de custos da empresa. 9 (90%) gestores alegaram que a gestão de custos analisa a rentabilidade de clientes, enquanto que 1 (10%) não analisa. Das empresas que afirmaram realizar tal prática, 5 (50%) utilizam para fidelizar/manter clientes, 3 (30%) utilizam para verificar o comportamento das vendas, 1 (10%) utiliza para analisar a sua posição no mercado e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente.

Isso mostra que os gestores consideram substancialmente os clientes, o que justifica o fato de não levarem em conta os concorrentes. Assim, entende-se que a gestão de custos da maioria das empresas é orientada com base no aspectos voltados para os clientes.

Em seguida, os gestores foram questionados se a gestão de custos realizava o custeio do ciclo de vida dos produtos. 4 (40%) informaram que a gestão de custos realiza esse custeio, enquanto que 6 (60%) informaram não realizar. Dos que alegaram executar tal prática, 2 (20%) utilizam para calcular o custo individual da permanência de cada produto no estoque até o momento da venda, 1 (10%) utiliza para reduzir o custo individual da permanência de cada produto no estoque até o momento da venda e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente.

O fato da maioria dos gestores não custear o ciclo de vida aponta para o fato deles não considerarem o conhecimento dos custos das várias etapas da vida de um produto como importantes. Entende-se que a gestão não leva em conta informações como os custos com o *design* e o abandono de um produto. Assim, ela tem menos informações para tomar decisões como a de produzir ou não um novo produto.

Posteriormente, os gestores foram questionados se a gestão de custos efetuava o custeio da qualidade dos produtos. 8 (80%) afirmaram realizar essa prática, enquanto que 2 (20%) não

realizam. Dos que afirmaram efetuar tal prática, 1 (10%) utiliza para calcular o custo da qualidade de cada produto, 1 (10%) utiliza para verificar a influência da qualidade nos custos da empresa e 6 (60%) utilizam para formar o preço de venda.

Isso confirma a flexibilidade das empresas no que se refere a formação do preço de venda. Além disso, o fato da maioria utilizar tal prática permite entender que as empresas consideram características que agregam qualidade aos produtos na gestão de custos. Percebe-se que as informações de custos da qualidade dos produtos são vistas como relevantes nesse contexto.

Em seguida, foi questionado aos gestores se a precificação estratégica era executada pela gestão de custos da empresa. 7 (70%) gestores informaram que a gestão de custos executa tal prática, enquanto que 3 (30%) não executam. Das que alegaram executar tal prática, 5 (50%) utilizam para tornar o produto mais competitivo e 4 (40%) utilizam para alcançar o crescimento no mercado.

O fato da maioria das empresas realizar a precificação estratégica mostra que ela possui uma visão voltada também para os clientes. Isso indica que as empresas possuem estratégias desenvolvidas para atuarem no mercado e que essas estratégias são consideradas pela gestão de custos. Entende-se também que a execução desta prática está alinhada com a realização da análise da rentabilidade de clientes, pois ambas envolvem questões em que o cliente é o elemento central.

Subsequentemente, foi questionado aos gestores se o custeio meta era executado pela gestão de custos da empresa. 9 (90%) gestores informaram que a gestão de custos realiza o custeio meta, enquanto que 1 (10%) não realiza. Das que afirmaram efetuar tal prática, 7 (70%) utilizam para alcançar uma margem de lucros desejada, 2 (20%) utilizam para reduzir variações nos custos e 1 (10%) utiliza para desenvolver estratégias.

O fato da maioria das empresas utilizar o custeio meta em sua gestão de custos mostra que elas possuem uma meta de custos a ser alcançada, além de que essa meta é considerada pela gestão. O custeio meta pode auxiliar empresas que atuam no mercado exterior e estão sujeitas a variações cambiais por permitir que metas de custos sejam estabelecidas. Nesse contexto, os gestores foram questionadas quanto à participação das empresas no mercado exterior. Verificou-se que 2 (20%) apenas importam, 6 (60%) importam e exportam e 2 (20%) não atuam no mercado exterior.

Em seguida, foi questionado aos gestores das empresas se o custeio da cadeia de valor era realizado pela gestão de custos. 5 (50%) afirmaram realizar essa prática, enquanto que 5 (50%) não realizam. Das que alegaram efetuar tal prática, 2 (20%) utilizam para visualizar cada etapa de fabricação dos produtos, 2 (20%) utilizam para calcular o custo de cada etapa de fabricação dos produtos e 1 (10%) utiliza para outra finalidade que não foi especificada pelo respondente. O fato de apenas metade das empresas utilizarem tal prática mostra que elas não consideram substancialmente as informações de custos como o *design*, por exemplo.

4.2 Aspectos da gestão de custos

Paralelamente às práticas de gestão de custos, os aspectos da gestão de custos também foram abrangidos pelo questionário. Inicialmente, os respondentes foram questionados quanto ao método de custeio utilizado pela empresa. 8 (80%) gestores informaram que a gestão de custos utiliza o custeio por absorção e 2 (20%) utilizam outros tipos de custeio que não foram identificados pelos respondentes. A utilização do custeio por absorção pela maioria dos respondentes pode ser justificada pelo fato de ser o método de custeio aceito pela legislação fiscal ou por ser teoricamente um método mais simples e direto que os demais.

Posteriormente, os respondentes foram questionados quanto ao principal objetivo da gestão de custos da empresa. 6 (60%) gestores informaram que a gestão de custos objetiva a redução dos custos, 3 (30%) objetivam o aumento da vantagem competitiva e 1 (10%)

objetivam o desenvolvimento de estratégias superiores. O baixo número de empresas que objetivam o desenvolvimento de estratégias superiores mostra um possível desalinhamento com os preceitos da gestão estratégica de custos. Isso mostra que os gestores não praticam tal gestão de forma completa e não consideram o desenvolvimento de estratégias superiores importante para a gestão de custos.

Em seguida, os gestores das empresas foram questionados quanto ao principal elemento interno considerado pela gestão de custos. 6 (60%) gestores informaram que a gestão de custos considera o desperdício como principal elemento interno a ser levado em conta, enquanto que 3 (30%) consideram a pesquisa e desenvolvimento/qualidade dos produtos e 1 (10%) considera outro elemento que não foi especificado.

O fato da maioria considerar o desperdício como sendo o principal elemento mostra uma possível busca pela redução desse elemento, tendo em vista que as empresas agregariam valor ao produto dessa forma e evitariam certos custos, como o de coleta dos resíduos descartados.

Subsequentemente, os gestores das empresas foram questionados quanto ao principal elemento externo considerado pela gestão de custos. 7 (70%) respondentes consideram o cliente como principal elemento externo a ser levado em conta pela gestão de custos, enquanto que 2 (20%) consideram os fornecedores e 1 (10%) considera os concorrentes.

O fato da maioria das empresas considerar os clientes como elemento principal indica uma provável gestão de custos centrada nas análises de vendas, segmentação dos clientes e cálculo das margens de lucro. Isso pode ser justificado pelo fato dos gestores compreenderem o comportamento dos clientes/vendas como principal indicador da necessidade de alterações a serem estabelecidas pela gestão, tendo em vista que os clientes são os usuários dos produtos que a empresa fabrica.

Em seguida, os gestores das empresas foram questionados se o gerenciamento de custos era avaliado pela gestão. 9 (90%) respondentes avaliam o gerenciamento de custos implementado, ao passo que 1 (10%) não avalia. Esse fato mostra que as empresas estão preocupadas em verificar se a gestão de custos está conseguindo atingir as metas esperadas, de acordo com seus objetivos. Além disso, ao avaliar o seu gerenciamento, a empresa deve possuir uma capacidade maior de detectar falhas e de controlar a gestão para assegurar que os resultados alcançados sejam satisfatórios.

Posteriormente, os gestores das empresas foram questionados se eles buscavam o aprimoramento da gestão de custos. Todas as 10 empresas afirmaram buscar o aprimoramento da gestão de custos. Esse fato mostra uma preocupação por parte dos gestores em explorarem cada vez mais o potencial da gestão de custos que eles praticam. Os gestores não estão acomodados com uma gestão fixa e imutável, eles buscam a sua otimização. Isso indica que novas práticas vem sendo executadas pela gestão e que ela vem ampliando sua visão com novas possibilidades de gerenciamento dos custos.

Em seguida, foi questionado aos gestores se eles estão satisfeitos com a atual gestão de custos. 6 (60%) empresas estão satisfeitas com a gestão de custos, enquanto que 4 (40%) não estão. A maioria dos gestores está satisfeita com a gestão de custos, o que pode ser justificado pelo fato das práticas de gestão de custos estarem alinhadas com os aspectos da gestão. Entende-se que as práticas de gestão de custos desenvolvidas estão possibilitando o alcance dos objetivos dos gestores.

Posteriormente, os gestores das empresas foram questionados quanto à existência de um departamento de custos. 9 (90%) gestores afirmaram que a empresa possui um departamento de custos, enquanto que 1 (10%) não possui pelo fato de que os custos são calculados pela contabilidade, conforme informado pelo respondente. A existência de um departamento de custos irá auxiliar a gestão por possuir informações que servem para que ela tome decisões, desenvolva estratégias superiores e estabeleça metas que não fiquem fora da realidade de acordo com as características da empresa.

4.3 Práticas x aspectos da gestão de custos

Para analisar as práticas de gestão de custos de uma empresa, faz-se necessário relacioná-las aos aspectos que caracterizam a gestão, como o objetivo. O propósito de 6 (60%) gestores, quanto à gestão de custos, é a redução destes. Esse objetivo pode ser identificado de acordo com práticas de gestão de custos que as empresas afirmaram desempenhar, como o cálculo do custo unitário que é realizado por todas as empresas. Metade das empresas utilizam tal prática para auxiliar a redução dos custos, fato que mostra um alinhamento entre tal prática e o aspecto da gestão.

Apesar de 8 (80%) empresas optarem pelo custeio por absorção como principal método, outras metodologias como o custeio da qualidade e o custeio meta também são praticadas por 8 (80%) e 9 (90%) empresas, respectivamente. Isso mostra que as gestões das empresas estão buscando alternativas que lhes auxiliem no alcance de suas metas, não havendo restrição apenas a um custeio previsto pela legislação fiscal.

O principal elemento externo considerado por 7 (70%) gestores no que diz respeito à gestão são os clientes. Isso está em conformidade com o fato de 9 (90%) terem afirmado analisar a rentabilidade de clientes como prática de gestão de custos, focada principalmente na fidelização deles. Também é possível entender que variações nas vendas, mudanças do perfil do consumidor e as exigências dos clientes tem maior influência na gestão do que mudanças de preços efetuadas pelos fornecedores, por exemplo. Acredita-se que as empresas preferem pagar mais caro por uma matéria-prima e manter seus clientes do que adquirir insumos mais baratos, com qualidade mais baixa, e arriscar perdê-los.

O principal elemento interno considerado por 6 (60%) gestores é o desperdício. Isso pode ser justificado por se tratarem de indústrias alimentícias que tem que lidar com matérias-primas que não são totalmente utilizadas e com produtos acabados que apresentam partes que não servem para comercialização. O registro dos custos é uma prática de gestão de custos desempenhada por 10 (100%) empresas, permitindo o auxílio no controle do desperdício por fornecer informações úteis e precisas para a gestão tomar decisões e desenvolver estratégias superiores.

Dos gestores que participaram da pesquisa, 9 (90%) afirmaram que a empresa possui um departamento de custos, o que justifica o fato delas realizarem a maioria das práticas de gestão de custos abordadas no estudo. Isso também colabora para que novas práticas passem a ser realizadas, como a estimativa dos custos da concorrência e a análise das demonstrações contábeis da concorrência, que não estão sendo realizadas por 7 (70%) e 8 (80%) empresas, respectivamente. O desempenho de novas práticas permitirá uma visão mais ampla por parte da gestão, pois elas mostrarão alternativas eficientes e que podem ser mais adequadas ao perfil da empresa do que outras práticas que já vinham sendo executadas.

A busca pelo aprimoramento e a avaliação da gestão de custos foram dois aspectos que fazem parte da realidade de 10 (100%) e 9 (90%) empresas pesquisadas, respectivamente. Isso condiz com o fato de 9 (90%) utilizarem relatórios específicos com informações detalhadas de custos, pois assim é possível comparar as informações de mais de um período e analisar a variação dos custos e de outros fatores relevantes. Essa análise é importante para que a gestão compreenda a realidade da empresa e identifique tendências futuras que serão objetos do gerenciamento. O acompanhamento das atividades é imprescindível para que a gestão evite resultados indesejados e identifique aspectos do gerenciamento que possam ser melhorados.

5 Considerações finais

A pesquisa teve como objetivo verificar quais as principais práticas de gestão de custos desempenhadas pelas indústrias alimentícias de médio e grande porte da Paraíba, buscando também analisar como elas são exercidas. Para isso, além das práticas, também foram

pesquisados os aspectos da gestão e o perfil das empresas pesquisadas, permitindo analisar a relação entre esses elementos.

Com a análise dos dados, foi possível perceber que a maioria das práticas de gestão de custos abordadas pela pesquisa são desenvolvidas por mais de 50% das empresas pesquisadas. Das 19 práticas consideradas no questionário, 14 (73,68%) são executadas pela maioria e apenas 1 prática (5,26%), o custeio da cadeia de valor, é desenvolvida por metade das indústrias pesquisadas. As práticas mais executadas foram a análise dos preços de venda, cálculo do custo unitário e registro dos custos, todas realizadas pelas 10 (100%) empresas.

As 3 práticas que a maioria das empresas não desempenha são a estimativa de custo do concorrente, a análise das demonstrações contábeis da concorrência e o custeio do ciclo de vida. Com isso, foi possível constatar que as empresas não levam tanto em consideração a concorrência no processo de gerenciamento dos custos.

No que se refere à caracterização dos respondentes, detectou-se que são predominantemente sociedades limitadas estabelecidas há mais de 15 anos no mercado, com mais de 150 empregados, possuem filiais, atuam no mercado exterior por meio de importações e exportações e apresentam contabilidade interna ao invés de terceirizada. Esse panorama mostra que tratam-se de empresas com uma estrutura de atividades complexa e com certa experiência de mercado, o que torna ainda mais necessária uma gestão de custos eficiente que sirva como um atalho entre a empresa e os resultados que ela almeja.

Quanto aos aspectos do gerenciamento de custos, constatou-se que 80% das empresas utiliza o método do custeio por absorção, o que indica uma possível restrição ao que a legislação fiscal determina. O principal objetivo das gestões é o de reduzir os custos da empresa, fato que mostra a necessidade de se exercerem várias práticas de gestão de custos. Isso permite inferir que há uma limitação por parte dos gestores quanto ao conhecimento das possibilidades dessa gestão, tendo em vista que ela também serve para desenvolvimento de estratégias superiores e manutenção da vantagem competitiva.

A pesquisa também mostrou que a maioria das indústrias pesquisadas considera o desperdício como principal elemento interno, o que condiz com o fato de realizar práticas que permitam o controle desse fenômeno, como o detalhamento de informações de custos em relatórios específicos. Verificou-se que a gestão de custos da maioria das empresas considera o cliente como principal elemento externo, o que está alinhado com o fato de algumas práticas serem realizadas, como a análise da rentabilidade de clientes. Percebeu-se também que as empresas estão buscando melhorar suas gestões de custos, o que coincide com o fato de desenvolverem diversas práticas que permitem uma otimização do gerenciamento, além de avalia-las.

Portanto, conclui-se que as empresas desenvolvem a maioria das práticas pesquisadas, fato que condiz com o que os aspectos da gestão e o perfil dos respondentes pressupõem. Não obstante, elas devem buscar desenvolver todas as práticas, pois os benefícios obtidos com essa atitude podem ser melhores do que se esperava, possibilitando que elas tenham uma maior agregação de valor a seus produtos e ao tratamento com seus clientes.

Referências

ACSELRAD, H. Trabalho e controle da qualidade na indústria de alimentos. **Revista de administração de empresas**. São Paulo v. 34, n. 2, p. 33-45, mar-abr 1994. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-75901994000200005>. Acesso em: 1 fev. 2016.

BIRCHAL, S. O. **Empresa e Indústria Alimentícia no Brasil**. 2004. Disponível em: <<http://www.ceae.ibmecmg.br/wp/wp17.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2016.

CADASTRO GERAL DE EMPREGADOS E DESEMPREGADOS – CAGED. 2016. Disponível em: <<http://acesso.mte.gov.br/data/files/FF8080814FF112E801531DD9C0325658/consolidado%20tabelas%20janeiro%202016.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

CALLADO, A. A. C; PINHO, M. A. B. **Evidências de isomorfismo mimético sobre práticas de gestão de custos entre MPE's de diferentes setores de atividade.** Trabalho apresentado ao XX Congresso Brasileiro de Custos, Uberlândia, 2013. Disponível em: <www.spell.org.br/documentos/download/35251>. Acesso em: 14 mar. 2016.

CINQUINI, L; TENUCCI, A. **Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy.** MPRA Paper, 2006. Disponível em: <[http://www.masfweb.com.br/bs/textos/STRATEGIC%20COST%20MANAGEMENT%20\(I TALY%20RESEARCH\)\[1\]_textos_relacionados.pdf](http://www.masfweb.com.br/bs/textos/STRATEGIC%20COST%20MANAGEMENT%20(I TALY%20RESEARCH)[1]_textos_relacionados.pdf)>. Acesso em: 27 mar. 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI. **Ociosidade na indústria é recorde em dezembro, informa CNI.** 2016. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/imprensa/2016/01/1,80429/ociosidade-na-industria-e-recorde-em-dezembro-informa-cni.html>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA – FIEP. **Cadastro Industrial.** 2014. Disponível em: <<http://www.fiepb.com.br/industria/empresas>>. Acesso em: 23 mar. 2016.

FONTENELE FILHO, J. O; CORREIA NETO, J. F. **Análise da importância de ferramentas para a gestão de custos no ambiente da construção civil.** Trabalho apresentado ao XXI Congresso Brasileiro de Custos, Natal, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3654/3655>>. Acesso em: 21 fev. 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

GIOVANNINI, E. Aproveitamento de resíduos da industrialização de frutas. **Agropecuária Catarinense**, Florianópolis, v. 10, n. 2, p.67, jun. 1997. Disponível em: <http://intranetdoc.epagri.sc.gov.br/biblioteca/publicacoes/rac/edicoes_antiores/rac_38_jun_1997.pdf#page=68>. Acesso em: 22 fev. 2016.

GOUVEIA, F. Indústria de alimentos: no caminho da inovação e de novos produtos. **Inovação Uniemp**, Campinas, v. 2, n. 5, nov-dez 2006. Disponível em: <http://inovacao.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-23942006000500020&lng=es>. Acesso em: 2 fev. 2016.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. 2014. Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000018682809112014285703335552.03>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

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

MINTZBERG, H. *et al.* **O processo da estratégia**. 4. ed. Porto Alegre, Bookman: 2006.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1991.

sPAIVA, E. V. et al. **Gestão de custos**. Trabalho apresentado ao VI Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, 1999. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3186/3186>>. Acesso em: 2 mar. 2016.

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

SILVA, J. O. **Gestão estratégica de custos para a tomada de decisão em logística**.

Trabalho apresentado ao IX Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, 2002. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2773/2773>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

SOUZA, M. A; HEINEN, A. C. Práticas de Gestão Estratégica de Custos: Uma Análise de Estudos Empíricos Internacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 23-40, mai-ago 2012. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/397/pdf>. Acesso em: 21 fev. 2016.

SOUZA, M. A; RASIA, K. A; ALMEIDA, L. B. **Práticas de gestão de custos adotadas por empresas brasileiras de segmentos do agronegócio**. Trabalho apresentado ao XXXV Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON1419.pdf>>. Acesso em: 4 mar. 2016.

SOUZA, M. A; SCHNORR, C; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do rio grande do sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 109-134, 2011. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/download/34797/37535>>. Acesso em: 3 fev. 2016.

TICHACEK, R. L. Effective Cost Management – Back to Basics. **Cost Engineering**, v. 48, n. 3, mar 2006. Disponível em: <<http://www.icoste.org/aace2005%20papers/csc11.pdf>>. Acesso em: 4 fev. 2016.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.