

Determinantes da Contabilidade de custos sob a ótica dos discentes de uma IES Determinants of cost accounting from the perspective of students from an HEI

Bruno Eduardo Silva Garcia De Oliveira¹
Rafael Ramon Fonsêca Rodrigues²

RESUMO

A contabilidade de custos se destaca de maneira eficiente no controle e mensuração de custos, permitindo melhorias no funcionamento das empresas. Diante disso, essa ramificação da contabilidade é utilizada pelas organizações para se tornarem cada vez mais atrativas fazendo com que os clientes se sintam atraídos. Deste modo, respondem de forma mais concreta e positiva todas as modificações que ocorrem no ambiente interno e externo da instituição. O estudo almeja identificar os determinantes da contabilidade de custos sob a ótica dos discentes de IES. Assim, o estudo assumiu características de cunho descritivo e quantitativo. Foi realizada uma análise multivariada, em que foram operacionalizados diversos testes e análises, dentre eles: Teste de esfericidade e Barlett, comunalidades, anti-imagem e variância total explicada, os quais se mostraram satisfatórios afim de viabilizar uma análise fatorial exploratória. Foram identificados 3 fatores determinantes com poder de explicação de 72,705%. O primeiro fator voltado para aprendizagem em custos, o segundo para a disciplina de custos, sua interdisciplinaridade e relevância no desempenho organizacional e, por último, o terceiro fator trata da carreira na área de custos, evidenciando a relevância de custos nos âmbitos acima citados.

Palavras-Chave: Contabilidade. Custos. Determinantes.

ABSTRACT

Cost accounting highlights efficiently the control and measurement of costs, allowing improvements in the functioning of companies. Therefore, this branch of accounting is used by associations to become increasingly interesting, making customers feel attracted. In this way, driving the most concrete and positive way all the changes that occur in the internal and external environment of the institution. With this, the issue addressed in this study has the problem: what are the determinants of cost accounting from the perspective of the students of an HEI? The study aims to identify the determinants of cost accounting from the perspective of the students of an HEI. Thus, the study takes on descriptive and quantitative characteristics. A multivariate analysis was carried out, in which several tests and analyzes were carried out, including: Sphericity and Barlett test, commonality, anti-image and explained total variance, which differ satisfactorily in order to enable an exploratory factor analysis. Three determining factors with explanatory power of 72,705% were identified. The first factor focused on cost learning, the second on cost discipline, its interdisciplinarity and non-organizational performance and, finally, the third factor deals with the career in the cost area, showing a cost of costs in the areas mentioned above. **Keywords:** Accounting. Costs. Determinants.

¹ Graduando em Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. E-mail: brunogarcia17@hotmail.com

² Docente do curso de Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. Mestre em administração pela Universidade Potiguar. Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma gnose substancial para todos os segmentos do ramo empresarial, de forma a gerenciar a riqueza patrimonial e a saúde financeira das organizações (CIAMBELLI, 2017). É vero a importância dessa instrução no contexto econômico das instituições, visto que, essa ciência patrimonial evidencia as mudanças quantitativas e qualitativas do mesmo, ou seja, ela registra e avalia como as entidades utilizam os recursos, e analisam a dinâmica econômico-financeira.

Os fatores que mais influenciam na existência e no crescimento de uma instituição ou empresa são os concorrentes, o governo, avanços da tecnologia, e os clientes. De acordo com a Fundação Universitária Iberoamericana (FUNIBER, 2014), devem ser considerados no ambiente geral, aspectos sobre o capital, atividades desenvolvidas, variações de preço, atualizações tecnológicas, incentivos fiscais e principalmente variações políticas. Com isso, a empresa terá o conhecimento para realizar as modificações que forem necessárias para o seu crescimento.

De modo a auxiliar nas tomadas de decisões, tem-se o ramo denominado contabilidade de custos, que se destaca de maneira eficiente na análise de todos os custos e permite melhorias no funcionamento das empresas. Diante disso, essa ramificação da contabilidade é utilizada pelas organizações para se tornarem cada vez mais interessantes, fazendo com que os clientes se sintam atraídos. Deste modo, respondem de forma mais concreta e positiva todas as modificações que ocorrem no ambiente interno e externo de sua instituição. Para Pistore *et al.* (2015), a contabilidade de custos, oferece possibilidades de análise e melhorias que podem ser utilizadas no bom desempenho, de forma atrativa para os clientes.

Para Silva (2008), os métodos de custo resultaram do complexo crescimento e aumento das instituições, que necessitam incorporar operações de melhoria em todos os setores das empresas. Silva (2014) conclui que cabe à gestão da contabilidade de custos, fornecer informações capazes de melhorar a qualidade das decisões, auxiliando no controle dos processos das empresas e tornando-as mais competitivas. A contabilidade de custos possui métodos capazes de produzir informações que possibilitam um controle maior na produção e custos para a entidade que utilizá-la.

A temática abordada neste estudo tem como problema: quais os determinantes da contabilidade de custos sob a ótica dos discentes de IES? O estudo almeja identificar os determinantes da contabilidade de custos sob a ótica dos discentes de IES. A importância desse estudo se dá principalmente em auxiliar na compreensão da percepção dos discentes das instituições de ensino analisadas, possibilitando a identificação dos fatores determinantes evidências a partir do questionário aplicado.

O presente estudo está estruturado em 5 seções. Iniciando com a introdução que traz a contextualização do tema, problemática e objetivo, em seguida está evidenciado o referencial teórico que traz o embasamento teórico da temática do estudo. Logo após, está descrito o percurso metodológico. Na quarta seção está descrita a análise dos resultados encontrados e, na quinta e última seção, está a conclusão do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Originada na Era Mercantilista, a contabilidade financeira supria as necessidades das empresas por se tratar de cálculos básicos para a formação de preço (MARTINS, 2019). Toda via, com a chegada da revolução industrial esse cenário foi modificado pela necessidade do controle monetário após a alta complexidade na produção. Para Hansen, (2001), foi na Revolução Industrial que houve um impulso para a contabilidade financeira devido a mudança nos processos de produção. Antes da revolução as atividades eram realizadas e administradas apenas pelo proprietário, sem a necessidade da prestação de contas tornando o controle dos custos mais fácil (CARIOCA, 2012). Com o aumento da produção houve a necessidade de organizar a logística de fabricação e com isso, a adoção de novas ferramentas administrativas (PADOVEZE, 2006).

Diante desse cenário a produção em maior escala exigia a manufatura como alternativa para melhorar o desempenho de acordo com a demanda. O combinado da introdução de ferramentas, no processo de produção, com o trabalho humano revelou uma queda no custo operacional e aumento no lucro (BATISTA, 2014). Ainda de acordo com o autor, a adoção da manufatura fixava que cada ferramenta deveria ser dominada por apenas um indivíduo no qual deveria ter seus resultados ampliados. Como toda mudança, está também gerou impacto social na vida dos trabalhadores que a partir daí deveriam seguir o padrão de produção que não era adotado antes.

Devido a simplicidade dos cálculos até a revolução industrial, a contabilidade financeira era utilizada pelas empresas comerciais para a realização do balanço final, onde o levantamento dos estoques se dava pela verificação do montante pago com o que ainda restava em estoque (MARTINS, 2019). Ainda de acordo com o autor, com a chegada das indústrias de manufatura, a apuração dos resultados se transformou em algo mais complexo devido a maior dificuldade de acesso aos dados, o que antes se baseava apenas em estoque, agora levaria em conta um encadeamento de valores pagos na produção dos produtos como a matéria prima, mão de obra, máquina, energia, etc. por este motivo o contador passou a adaptar na empresa industrial os mesmos critérios utilizados na comercial.

Em vista disso, com a Revolução Industrial foi perceptível que a contabilidade financeira não supria mais as necessidades relacionadas ao custo da logística produtiva visto que as empresas não estariam apenas comercializando a mercadoria pronta, mas sim, somando valor aos produtos com a transformação da matéria prima (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007). Diante da necessidade de novas abordagens para aplicação de valor nos produtos, a contabilidade de custos surge em um momento evolutivo na área da administração (CARIOCA, 2012). Com isso, a contabilidade de custos entrou no ramo empresarial em um momento de desenvolvimento, embasada na contabilidade financeira, de maneira mais completa para precificar os produtos com finalidade da obtenção de lucro, além de direcionar essas empresas nessa nova fase.

Contudo, a contabilidade de custos se manifestou com uma maneira melhorada para o cálculo de gastos em escala industrial, levando em consideração a transformação da matéria prima em produtos de mercado no período da Revolução Industrial, que até o momento não necessitava de um método operativo mais efetivo por se tratar de artigos com construção própria e artesanal. Além disso, o advento das indústrias gerou a indispensabilidade no refinamento das técnicas de produção, bem como do método de cálculo para os custos para a tomada de decisão.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos surgiu com o intuito de sanar problemas referentes a aferição monetária da produção e venda, sendo utilizada como uma ferramenta gerencial. Martins (2012) afirma que esta extensão da contabilidade possui duas funções, uma delas é auxiliar no controle, fornecendo informações para configurar um padrão de qualidade e controle financeiro de uma empresa. Conforme o autor, a outra função está ligada a tomada de decisões, configurando o abastecimento de dados, estimando o preço de mercado a curto e longo prazo, estabelecendo alternativas para compra e fabricação dos produtos.

Para Santos (2017), a contabilidade de custos é formada por normas, regras e princípios para o armazenamento e a concentração de análise de dados para compreender as carências internas e externas de uma empresa. Contabilidade de custos é a vertente das ciências contábeis que exibe uma maneira eficaz para analisar os gastos de uma instituição de modo que permita o reconhecimento de melhorias, auxiliando na tomada de decisões. Esses custos podem ser classificados em diretos que são aqueles utilizados nos insumos para a fabricação dos produtos, e indiretos, que são aqueles mais difíceis de identificar e que necessitam de critérios para a divisão dos custos (SCHIER, 2006). O autor ainda cita que os custos fixos não sofrem alterações com o volume produzido, e que quanto maior a produção, menor serão os custos fixos unitários. Por outro lado, os custos variáveis aumentam com a elevação do volume produzido.

Estes, são empregados na identificação do registro para mensurar e informar os gastos provenientes dos produtos ou serviços vendidos, de forma que seja aplicado os princípios contábeis, com intuito de aprimorar os resultados e valorizar os estoques (SILVA, 2008). O autor ainda afirma que a contabilidade de custos surgiu com a deficiência na administração das organizações, com o objetivo de controlar os custos das suas atividades, como também na busca por lucro.

Por conseguinte, entende-se que essa ramificação atua na logística, fornecendo dados que tencionam a avaliar processos e estoques tanto durante a produção como nos métodos finais, analisando os resultados, logo, a contabilidade de custos é uma ferramenta de grande valor para o funcionamento das empresas. Nas últimas décadas, a contabilidade de custos incorporou sua função, auxiliando na análise dos estoques e lucros, se tornando um agente fundamental na decisão gerencial (MARTINS, 2019).

Derivando dessa ideia, as instituições fazem uso da Contabilidade de Custos como forma de estarem cada vez mais atraentes, gerando retorno positivo para às modificações que ocorreram no campo interno e externo de sua organização (CUNHA; FERNANDES, 2007). Para Horngren *et al.* (2004), a contabilidade de custos é a ferramenta que mensura e expõe referências financeiras e não financeiras com ligação a movimentação dos recursos pela instituição. Assim, essa vertente pode ser base fundamental para a estruturação e o bom desempenho financeiro da empresa.

O ofício principal da contabilidade de custos era de apresentar informações sobre o estoque e o desfecho da empresa, porém com o tempo, foi de grande utilidade na contabilidade gerencial auxiliando no controle e nas tomadas de decisões (VICECONTI; NEVES, 2003). Visto que, a coleta e a separação desses dados beneficiam grandemente as empresas, essa ramificação permite a entrada segura no mercado competitivo, otimizando os processos de produção.

2.3 SISTEMA DE CUSTOS

A influência da implementação do sistema de custos numa empresa é de grande relevância principalmente na tomada de decisões, controle de estoque, como também de todo

o processo produtivo. Para Silva (2008), os relatórios gerados, cujo a sustentação são os custos, possui a utilidade de ferramenta para o comando dos custos nas etapas de produção, para comprovar a contabilidade, estabelecer preço de venda, bem como uma gama de utilidades do mundo contábil. Já para Koliver (2000), a organização da empresa por meio do conhecimento de seus processos aliados com a prática, possui objetivo de racionar os custos entre os bens, a produção e as despesas geradas em determinado tempo.

Essa implementação tem particularidades que favorece que o sistema, como um todo, atue de maneira estimada, desde que, sejam utilizados métodos complementares coerentes (MALTEZ, 2020). Para isso, tem-se os métodos de custeio, que são utilizados para melhorar o financeiro e delegar esses custos aos bens e serviços (GOMES; FRAZZON, 2014).

O primeiro método abordado é o de custeio por absorção, que embasa na adequação do financeiro ligado a produção por um determinado tempo. De acordo com Martins (2019), este tipo de custeio deriva da aplicabilidade dos princípios da contabilidade correspondendo a distribuição dos produtos confeccionados e a prestação de serviço em determinado período. De acordo com Visintin (2014), excepcionalmente esse é o método permitido pela auditoria externa e pelo imposto de renda. Para Beulke (1998), esse método serve na compreensão dos custos inclusos no processo produtivo dos bens e serviços. Conforme Cardoso (2011), a implementação desse objeto resulta na ascensão dos custos administrativos, e que para isso, depende de uma equipe engajada.

Para Martins (2019), a problemática existente no método de custeio por absorção devido a função nos custos fixos, dar-se pelo parâmetro de destinação e divisão dos bens, já que possuem critérios que facilitam a distorção dos dados, complicando a tomada de decisão. Por mais que esse seja o método mais utilizado, o fato de trabalhar apenas com os custos indiretos deixa a desejar, pois os dados armazenados podem conter informações duvidosas entre os setores e os artigos (CARDOSO, 2011).

Por conseguinte, tem-se o método de custeio variável, onde sua finalidade é dominar as decisões e proporcionar a visibilidade da empresa, com análises relacionadas a custo, volume e lucro, utilizando como fator para a criação dos preços, o comprador final (VISINTIN, 2014). Conforme Dutra (2017), o surgimento deste método sucedeu devido as empresas possuírem seus custos fixos independentemente do nível de produção, bem como pela necessidade da obtenção de lucro em cada produto ou serviço ofertado. Ainda de acordo com o autor, nesse método, somente os custos variáveis são direcionados a mercadoria onde é descontado junto com os custos variáveis da receita final originando o que se denomina por margem de contribuição. Nesse método, os itens recebem apenas os custos derivados da produção, isto é, os custos variáveis (MEGLIORINE, 2007).

O custeio padrão é o método independe do custeio por absorção e do custeio variável. Nele, os custos são aferidos e estimados para que possam ser empregues no processo de produção, comparando a realidade de custos dos processos de fabricação. Conforme Bernardi (2004), o custeio padrão deve ser introduzido na instituição independente do método já abordado, de forma que auxilie no controle de estoque dos produtos com a construção de uma tabela de consumo do padrão ideal. O benefício da adoção dessa técnica, está na gerência da redução de gastos mantendo a produção eficiente.

Por fim, o custeio ABC, que se baseia nas tarefas realizadas na fabricação. Para Visintin (2014), esse é o método mais melindroso, no qual segue as funções que mais visam os recursos utilizados na produção, para que o valor final do produto possa ser adequado ao seu consumo de recursos. Conforme Nakagawa (2008), esta é uma particularidade que facilita a análise estratégica de custos com relação aos serviços com maior impacto no consumo de recursos de

uma empresa. Cogan (1999) declara que uma das vantagens da utilização desse método é o melhoramento das decisões, devido a clareza de informações.

Com isso, dos métodos apresentados, o custeio por absorção, apresenta desenvolvimento suficiente nos projetos de grande porte, e o custeio variável, pode ser implantado em instituições menores. Além disso, sabe-se que a implementação do sistema de custo é de grande importância para que seja estabelecido o preço de venda, pois é através desses métodos que se conhecerá os custos desenvolvidos no processo de logística dos produtos, facilitando a tomada de decisões para impulsionar a empresa, sem que essa tenha prejuízos.

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

A metodologia é o método de estudo que analisa a ideia discorrida sobre o tema, diferenciando o que é real do que é ficção (OLIVEIRA, 2011). Para Richardson (1989), o método de pesquisa indica a preferência de procedimentos ordenado para descrever e explicar o caso. A vista disso, o embasamento teórico discorrido nesse estudo fundamenta o plano de pesquisa, referente a disciplina de contabilidade de custos, que comprovará a sua importância para a amostra entrevistada.

O objeto deste estudo são os discentes do Curso de Ciências Contábeis da cidade de Mossoró-RN que já cursaram a disciplina de Contabilidade de Custos. Com isso, a abordagem descritiva, quantitativa, foi coletada de forma virtual por meio de questionário respondido por uma amostra de 127 estudantes. Para a coleta de dados aplicou-se, no período de maio/2021, o questionário com 21 perguntas fechadas sobre a percepção e expectativas acerca das disciplinas Contabilidade de Custos, obedecendo a uma escala de respostas de 1 a 5, onde 1 representa discordo totalmente e 5 concordo totalmente.

Quanto ao método de pesquisa, o estudo é definido como descritivo, segundo Gil (2002), a pesquisa descritiva despreza a análise e a comparação de conhecimentos, nela é observada a descrição do que ocorre, sendo utilizada com várias finalidades como obtenção de opinião de determinada amostra de pessoas, retratar características culturais ou até mesmo descrever acontecimentos. Para Hymann (1967), o método de pesquisa descritivo relata a situação, descrevendo a forma que a mesma ocorre. O estudo descritivo apresenta componentes que fundamentam uma comparação entre o material estudado (GIL, 2012). A pesquisa descritiva está agregada a análise quantitativa devido a escolha para o levantamento de dados (BRAGA, 2004).

O estudo se caracteriza com a forma de abordagem quantitativa, para POLIT *et al.* (2004), este método age de forma objetiva na coleta e análise de dados numéricos através de métodos estatísticos. De acordo com Diehl (2004), a análise quantitativa ocorre pela quantificação, desde a coleta ao tratamento das informações, fazendo uso de métodos estatísticos, delineando resultados que fujam de possíveis erros na análise e interpretação dos dados, promovendo uma margem de segurança maior.

Para realização do tratamento dos dados, foi utilizado o software IBM SPSS Statistics versão 20.0.0. Foi realizada uma análise multivariada de dados, em que foram operacionalizados diversos testes e análises, dentre eles: Teste de esfericidade e Barlett, comunalidades, anti-imagem e variância total explicada, os quais se mostraram satisfatórios afim de viabilizar uma análise fatorial exploratória.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A fim de alcançar o objetivo do estudo, foi realizado uma análise multivariada dos dados, levando em consideração diversos testes e análises, com foco na análise fatorial exploratória. A análise fatorial parte de uma suposição em que a correlação entre as variáveis ocorre porque estão relacionadas na composição de um fator latente (CRAWFORD; LOMAS, 1980). Na realidade, a nomenclatura Análise Fatorial é utilizada de modo genérico para um grupo de métodos estatísticos multivariados, que tem como finalidade a estruturação de uma matriz de dados (HAIR Jr, 1999).

A análise fatorial exploratória é a mais indicada quando as relações das variáveis observáveis do estudo não estão claras. Assim, a mesma define uma estrutura de fatores compostos pelas variáveis observáveis.

Inicialmente, foi realizada uma primeira rodada da análise fatorial com as 21 variáveis do questionário, após análise, a comunalidade da variável 03, teve um valor de 0,432, abaixo do ideal aceitável 0,500, corroborando com Hair Jr (1999), que preceitua que comunalidades de 0,4 é aceitável para amostra acima de 200 respondentes. Como também foi levado em consideração resultado superiores com a exclusão da variável acima citada, por exemplo o poder de explicação acumulado dos fatores.

Tabela 01 – Comunalidades – 1º Rodada

	Initial	Extraction
V. 01	1,000	,767
V. 02	1,000	,766
V. 03	1,000	,432
V. 04	1,000	,626
V. 05	1,000	,682
V. 06	1,000	,804
V. 07	1,000	,652
V. 08	1,000	,762
V. 09	1,000	,832
V. 10	1,000	,758
V. 11	1,000	,853
V. 12	1,000	,898
V. 13	1,000	,869
V. 14	1,000	,637
V. 15	1,000	,618
V. 16	1,000	,522
V. 17	1,000	,706
V. 18	1,000	,781
V. 19	1,000	,719
V. 20	1,000	,648
V. 21	1,000	,612

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Diante das inconformidades apresentadas anteriormente, foi realizada uma segunda rodada da análise fatorial, em que foram analisados diversos testes e técnicas, que compõe a análise fatorial exploratória. Dentre eles estão os testes KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) e o de esfericidade de Barlett. Após a mensuração o teste de KMO indica se os dados são adequados para a realização de uma análise fatorial e o mesmo apresentou um resultado de 0,926, considerado por Friel (2009) um resultado excelente.

Já o teste de esfericidade de Barlett indica se é possível a realização da análise fatorial, diante da análise da correlação entre as variáveis. Segundo Hair *et al.* (2009) o teste deve apresentar um ($p < 0,05$). Após a realização do teste, foi identificado um ($p < 0,00$), considerado estatisticamente significativo. Assim, ambos os testes descritos na tabela 02, sugerem que os dados são adequados para análise fatorial.

Tabela 02 – Teste KMO e esfericidade de Barlett

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,926
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2358,206
	df	190
	Sig.	0,000

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Já as comunalidades representam as variâncias (correlações) das variáveis unitariamente na composição dos fatores. Logo, quanto maior a comunalidade das variáveis, maior o poder de explicação de variável na composição do fator, conforme a Tabela 03.

Tabela 03 – Teste de Comunalidades

	Initial	Extraction
V. 01	1,000	,769
V. 02	1,000	,762
V. 04	1,000	,631
V. 05	1,000	,685
V. 06	1,000	,802
V. 07	1,000	,653
V. 08	1,000	,776
V. 09	1,000	,837
V. 10	1,000	,761
V. 11	1,000	,837
V. 12	1,000	,909
V. 13	1,000	,879
V. 14	1,000	,644
V. 15	1,000	,616
V. 16	1,000	,522
V. 17	1,000	,704
V. 18	1,000	,789
V. 19	1,000	,711
V. 20	1,000	,650
V. 21	1,000	,603

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Na tabela 03 encontram-se as comunalidades das 20 variáveis na segunda rodada da análise fatorial, conforme Schawb (2007), usualmente o mínimo que deve ser aceito é de 0,50, mesmo havendo discordâncias na literatura. Assim, é possível perceber que a variável com menor comunalidade é a V.16 com 0,522, o que é devidamente aceitável.

A tabela 04 retrata a anti-imagem das variáveis em estudo. Tal análise expõe em relação a cada variável analisada, o poder de explicação das dimensões. É através da diagonal da principal da anti-imagem que está localizado o índice de Medida de Adequação de Amostra (Measure of Sampling Adequacy – MSA) (FÁVERO *et al.*, 2009).

O índice MSA apresentado pode variar de 0 a 1, podendo alcançar o 1 quando a variável é visível sem erros diante das demais variáveis. Assim, a anti-imagem das variáveis em estudo

alcançaram valor acima de 0,80, demonstrando um resultado “Ótimo” para realização da análise fatorial, conforme descreve Hair *et al.* (2009).

Tabela 04 – Anti-imagem das variáveis

	V. 01	V. 02	V. 04	V. 05	V. 06	V. 07	V. 08	V. 09	V. 10	V. 11	V. 12	V. 13	V. 14	V. 15	V. 16	V. 17	V. 18	V. 19	V. 20	V. 21	
Anti-image	V. 01	,946 ^a	-,332	-,244	-,177	-,231	,139	,044	-,065	,029	-,065	,115	-,015	-,090	-,149	-,110	-,168	,047	,047	,138	,070
Correlation	V. 02	-,332	,933 ^a	-,114	-,220	-,009	,127	-,218	,072	,039	-,211	,021	,083	,007	-,122	,065	-,047	-,212	,143	,115	-,398
	V. 04	-,244	-,114	,947 ^a	-,031	-,160	-,096	,139	-,194	,038	,011	-,140	-,099	-,117	,112	-,008	,201	,068	-,057	-,124	,186
	V. 05	-,177	-,220	-,031	,939 ^a	-,213	-,034	,048	-,091	,188	-,040	-,131	-,007	,199	,102	,084	-,205	,211	-,207	-,178	,042
	V. 06	-,231	-,009	-,160	-,213	,927 ^a	-,286	-,261	,269	-,001	,247	,010	-,021	-,151	-,094	-,023	,097	-,327	,099	-,127	-,117
	V. 07	,139	,127	-,096	-,034	-,286	,948 ^a	-,133	-,154	-,031	-,176	,206	-,135	-,189	-,037	-,033	-,153	,120	-,024	,055	-,026
	V. 08	,044	-,218	,139	,048	-,261	-,133	,912 ^a	-,534	-,145	-,031	-,100	,073	,081	,057	-,072	,142	-,179	-,103	-,075	,344
	V. 09	-,065	,072	-,194	-,091	,269	-,154	-,534	,902 ^a	-,200	,061	,173	-,091	-,209	-,148	,175	-,048	-,085	-,155	,166	-,283
	V. 10	,029	,039	,038	,188	-,001	-,031	-,145	-,200	,931 ^a	-,144	-,241	,159	-,037	,141	,144	-,124	-,012	-,050	-,120	-,056
	V. 11	-,065	-,211	,011	-,040	,247	-,176	-,031	,061	-,144	,918 ^a	-,208	-,307	-,050	,061	-,237	,211	,013	-,114	-,001	,076
	V. 12	,115	,021	-,140	-,131	,010	,206	-,100	,173	-,241	-,208	,837 ^a	-,701	-,109	-,224	-,231	,155	-,013	,104	,159	-,063
	V. 13	-,015	,083	-,099	-,007	-,021	-,135	,073	-,091	,159	-,307	-,701	,867 ^a	,109	,059	,301	-,213	-,047	-,005	-,169	-,043
	V. 14	-,090	,007	-,117	,199	-,151	-,189	,081	-,209	-,037	-,050	-,109	,109	,962 ^a	,009	-,164	-,101	,001	,008	-,156	,044
	V. 15	-,149	-,122	,112	,102	-,094	-,037	,057	-,148	,141	,061	-,224	,059	,009	,949 ^a	,068	-,126	,023	-,076	-,325	,109
	V. 16	-,110	,065	-,008	,084	-,023	-,033	-,072	,175	,144	-,237	-,231	,301	-,164	,068	,920 ^a	-,187	-,102	-,028	-,182	-,201
	V. 17	-,168	-,047	,201	-,205	,097	-,153	,142	-,048	-,124	,211	,155	-,213	-,101	-,126	-,187	,931 ^a	-,317	-,062	-,074	,071
	V. 18	,047	-,212	,068	,211	-,327	,120	-,179	-,085	-,012	,013	-,013	-,047	,001	,023	-,102	-,317	,950 ^a	-,161	-,082	,051
	V. 19	,047	,143	-,057	-,207	,099	-,024	-,103	-,155	-,050	-,114	,104	-,005	,008	-,076	-,028	-,062	-,161	,942 ^a	,031	-,483
	V. 20	,138	,115	-,124	-,178	-,127	,055	-,075	,166	-,120	-,001	,159	-,169	-,156	-,325	-,182	-,074	-,082	,031	,942 ^a	-,143
	V. 21	,070	-,398	,186	,042	-,117	-,026	,344	-,283	-,056	,076	-,063	-,043	,044	,109	-,201	,071	,051	-,483	-,143	,892 ^a

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A Tabela 05 evidencia a variância total explicada da composição dos 3 fatores identificados, compostos pelas 20 variáveis em estudo. É possível assim identificar o poder de explicação individual e acumulado dos fatores identificados na análise fatorial. Os três fatores alcançaram um poder de explicação de 72,7% do total das variáveis. De acordo com Hair *et al.* (2009), o percentual mínimo aceitável de explicação acumulada dos fatores é de 60%, demonstrando um excelente resultado dos dados em estudo.

Tabela 05 – Variância total explicada

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
	1	11,735	58,675	58,675	11,735	58,675	58,675	6,850	34,250
2	1,698	8,489	67,164	1,698	8,489	67,164	4,182	20,911	55,160
3	1,108	5,541	72,705	1,108	5,541	72,705	3,509	17,545	72,705

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

A tabela 06 da matriz de correlação, expõe a composição dos fatores identificados pelas variáveis observáveis do estudo. Foram identificados 3 fatores, compostos pelas 20 variáveis. Hair *et al.* (2009) descreve que um fator deve ser composto um mínimo de três variáveis, o que foi alcançado pelo estudo, conforme a tabela 06. Se faz relevante ainda, descreve que Hair *et*

al. (2009) preceitua que os fatores devem ser compostos por variáveis que tenham neles suas maiores cargas ou melhor se identifiquem, considerando o quantitativo das cargas. Assim, é possível visualizar que os 3 fatores são compostos por variáveis que dedicaram uma maior carga a eles, todas com cargas acima de 0,5.

O fator 01 é composto pelas variáveis V. 01 A disciplina de contabilidade de custos têm grande importância para mim, V. 02 As disciplinas da área são interessantes, V. 04 Eu cursaria as disciplinas desta área, mesmo que não fossem obrigatórias, V. 05 A disciplina desta área desenvolve uma estratégia de contabilidade de custos, V. 06 As disciplinas da área destacam aspectos importantes relacionados ao resultado das organizações, V. 14 A aprendizagem gerada na área desenvolve nos estudantes o pensamento crítico e científico, V. 15 Entendo que todos devem cursar as disciplinas desta área, V. 16 A sociedade espera que minha instituição de ensino incentive a formação de seus alunos para esta área, V. 17 O que aprendo nas disciplinas desta área será importante para minha formação como cidadão com responsabilidade no custeio de diversas atividades e serviços, V. 18 O aprendizado das disciplinas desta área pode ser considerado de grande relevância para minha formação profissional e pessoal, V. 20 O conteúdo aprendido nas disciplinas da área será útil no meu dia-a-dia e V. 21 Os conteúdos das disciplinas, quando do término de cada período, atingem ao proposto pelo curso.

Tabela 06 – Matriz de componentes

	Component		
	1	2	3
V. 01	,820		
V. 02	,742		
V. 04	,547		,534
V. 05	,725		
V. 06	,806		
V. 07			
V. 08	,497	,604	
V. 09	,449	,785	
V. 10		,807	
V. 11			,846
V. 12			,912
V. 13			,860
V. 14			
V. 15	,587	,491	
V. 16	,627		
V. 17	,734	,402	
V. 18	,694	,531	
V. 19	,506	,645	
V. 20	,687		
V. 21	,538	,511	

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

O fator 02 foi composto por 5 variáveis, são elas: V. 07 A disciplina trabalha aspectos relacionados à medição de desempenho das instituições no tocante a área de contabilidade de custos, V. 08 A disciplina ajuda a planejar e implantar ações de controle dos custos, V. 09 A disciplina estimula o planejamento e implementação de melhorias relacionadas ao desempenho e transparência para as instituições, V. 10 A disciplina articula as atividades de contabilidade de custos com outras atividades (tributária, administração, direito tributário, etc.) e V. 19 As disciplinas da área conduzem os estudantes a aliar teoria e prática.

E, por último, o fator 03 é composto por três variáveis ligadas a carreira na área de custos. As variáveis que compõe esse fator são: V. 11 A carreira nesta área é uma boa opção para mim, V. 12 A carreira na área de contabilidade de custos para mim é desejável e V. 13 Uma carreira nesta área desperta bastante o meu interesse.

Quadro 01 – Determinantes da Contabilidade de Custos

Fator identificado	Variáveis componentes
A aprendizagem em Custos contribui para o desenvolvimento crítico e científico, é de grande relevância na formação profissional e pessoal, como também o cidadão detém a responsabilidade no custeio de diversas atividades e serviços no dia a dia.	V. 01 A disciplina de contabilidade de custos tem grande importância para mim
	V. 02 As disciplinas da área são interessantes
	V. 04 Eu cursaria as disciplinas desta área, mesmo que não fossem obrigatórias
	V. 05 A disciplina desta área desenvolve uma estratégia de contabilidade de custos
	V. 06 As disciplinas da área destacam aspectos importantes relacionados ao resultado das organizações
	V. 14 A aprendizagem gerada na área desenvolve nos estudantes o pensamento crítico e científico
	V. 15 Entendo que todos devem cursar as disciplinas desta área
	V. 16 A sociedade espera que minha instituição de ensino incentive a formação de seus alunos para esta área
	V. 17 O que aprendo nas disciplinas desta área será importante para minha formação como cidadão com responsabilidade no custeio de diversas atividades e serviços
	V. 18 O aprendizado das disciplinas desta área pode ser considerado de grande relevância para minha formação profissional e pessoal
	V. 20 O conteúdo aprendido nas disciplinas da área será útil no meu dia-a-dia
V. 21 Os conteúdos das disciplinas, quando do término de cada período	
A disciplina de Custos através da articulação com outras atividades da empresa, contribui para a implementação de controles de custos e por consequência para melhoria do desempenho e transparência nas instituições.	V. 07 A disciplina trabalha aspectos relacionados à medição de desempenho das instituições no tocante a área de contabilidade de custos
	V. 08 A disciplina ajuda a planejar e implantar ações de controle dos custos
	V. 09 A disciplina estimula o planejamento e implementação de melhorias relacionadas ao desempenho e transparência para as instituições
	V. 10 A disciplina articula as atividades de contabilidade de custos com outras atividades (tributária, administração, direito tributário etc)
	V. 19 As disciplinas da área conduzem os estudantes a aliar teoria e prática
A carreira na área de Custos é uma opção assertiva e bastante desejada.	V. 11 A carreira nesta área é uma boa opção para mim
	V. 12 A carreira na área de contabilidade de custos para mim é desejável
	V. 13 Uma carreira nesta área desperta bastante o meu interesse

Fonte: Dados da pesquisa (2021)

Assim, conforme exposto no quadro 01, o fator 01 foi denominado de “A aprendizagem em Custos contribui para o desenvolvimento crítico e científico, é de grande relevância na

formação profissional e pessoal, como também o cidadão detém a responsabilidade no custeio de diversas atividades e serviços no dia a dia”, pela influência das variáveis o compõe. Conforme descreve Hair *et al.* (2009), a denominação dos fatores pode ser influenciada pelos fatores de maiores cargos ou conforme a predileção da literatura de base.

O fator 02 é composto por variáveis que influenciaram sua denominação a “A disciplina de Custos através da articulação com outras atividades da empresa, contribui para a implementação de controles de custos e por consequência para melhoria do desempenho e transparência nas instituições” e, por último, o fator 03 é composto por três variáveis e foi denominado de “A carreira na área de Custos é uma opção assertiva e bastante desejada”, conforme o quadro 01.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade de Custos originou para suprir uma lacuna deixada pela contabilidade financeira diante do crescimento da estrutura produtiva e das relações empresariais, o que passou a gerar uma alta complexidade na aplicação dos custos dos artigos produzidos, o que é realidade intensificada nos dias atuais em grandes empresas de produção de bens e de prestação de serviço.

O presente estudo buscou identificar os fatores determinantes da contabilidade de custos sob a ótica de discentes de IES de Mossoró/RN. Diante do exposto, entende-se que o objetivo foi atendido. Para análise dos dados foram identificados três fatores determinantes da contabilidade de custos, conforme a luz da ótica dos discentes de instituições de ensino superior.

O primeiro fator identificado é composto por 12 variáveis (V1, V2, V4, V5, V6, V14, V15, V16, V17, V18, V20 e V21), denominado aprendizagem e custos essa variável contribui para o desenvolvimento crítico e científico, sendo de grande relevância profissional e pessoal como também na forma que o cidadão detém a responsabilidade no custeio de diversas atividades e serviços no dia a dia. O segundo fator é composto por cinco variantes (V7, V8, V9, V10, V19) foi denominado de: a disciplina de custo através da articulação com outras atividades da empresa contribui para a implementação de controles de custos e por consequência para melhoria do desempenho e transparência das instituições. O terceiro fator é composto pelas variáveis V11, V12, e V13, foi denominado de: a carreira na área de custos é uma opção assertiva e bastante desejada.

Com isso, podemos descrever que foram identificados três fatores determinantes em custos, um retratando sobre a área de custos, outro sobre a disciplina de custos e por fim o retrato sobre o aprendizado na contabilidade de custos, podendo assim, o resultado ser caracterizado como muito bom.

As limitações presentes nesse estudo estão ligadas à sua forma de aplicação, por ter sido aplicado em apenas três instituições de ensino superior localizadas na cidade de Mossoró-RN e realizada através de estudo multivariável com foco na análise fatorial. Recomenda-se que seja aplicado em uma população maior, bem como, sejam realizadas outras análises estatísticas acerca dos resultados obtidos.

REFERÊNCIAS

BATISTA, A. **Processos de trabalho: da manufatura à maquinaria moderna**. Serviço Social & Sociedade, [S.L.], n. 118, p. 209-238, jun. 2014.

- BERNARDI, L. A. **Manual de Formação de Preços: Políticas, Estratégicas e Fundamentos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BEULKE, R. **Custos e estratégias de resultado**. Sagra. Porto Alegre, 1998.
- BOENTE, A.; BRAGA, G. **Metodologia científica contemporânea**. Rio de Janeiro: Brasport, 2004.
- BRUNI, Adriano Leal. **A Administração de Custos, Preços e Lucros com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão De Custos e Formação De Preços**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARDOSO, J. F. **Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte**. Revista Hospitalidade, São Paulo, v 8, n 2, p. 103-120, 2011.
- CARIOCA, V. **Contabilidade de custos**. Campinas: Alínea, 2012
- CARVALHO, M. P.; MOTA K. M. **Análise de custos e formação de preço de venda: estudo aplicado em uma indústria de ração**. XXVI Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, 2019.
- CIAMBELLI, J. C. **Contabilidade de custos aplicada no preço de venda dos produtos**. Revista Gestão em Foco, [s. l.], ed. 9, 2017.
- COGAN, S. **Custos e Preços: Formação e Análise**. Pioneira. São Paulo, 1999.
- CUNHA, M. C. F.; FERNANDES, M. S. A. **A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda**. Anais. João Pessoa, 2007.
- DIEHL, Astor Antonio. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2017.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- FREZATTI, AGUIAR F.; GUERREIRO, A. B. **Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países**. Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22. 2007.
- FRIEL, C. M. **Notes on Factor Analysis**. Criminal Justice Centre, Sam Houston State University. 2009
- FUNIBER. **Fatores que influenciam em uma empresa**. 2014. Disponível em: <<https://blogs.funiber.org/pt/empresas-e-rh/2014/02/24/fatores-externos-que-influenciam-em-uma-empresa>>. Com acesso em 10/12/2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2012.

GOMES, A. A.; FRAZZON, E. M. **Custos logísticos na importação: uma abordagem teórica com aplicação de diferentes métodos de custeio**. Produção em Foco. Santa Catarina, 2014.

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

HANSEN, J. E. **A Evolução da Contabilidade: da Idade Média a Regulamentação Americana**. Pensar Contábil. Rio de Janeiro. Vol. 04, Nº 13, pág. 13-20. agosto de 2001.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. PrenticeHall 12ª edição. São Paulo, 2004.

HYMANN, H. **Planejamento e análise da pesquisa: princípios, casos e processos**. Rio de Janeiro: Lidaador, 1967.

KOLIVER, O. **Os Custos dos Portadores Finais e os Sistemas de Custeio**. 2000.

MALTEZ, E. **Implantação de sistemas de custos no setor público: um caso real antes da lei de responsabilidade fiscal**. XXVII Congresso brasileiro de custos. São Leopoldo. 2020.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MEGLIORINI, E. **Custos: Análise e gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, L.M. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Enfoque em sistema de informação contábil**. 5 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

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

POLIT, D. F.; BECK, C. T.; HUNGLER, B. P. **Fundamentos de pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Artmed Editora, 2004.

PISTORE, G. C.; FOSCARINI R.; PHILERENO D. C.; SILVA I. A.; FACCIN K. **Contabilidade de custos para formação de preço de venda: um estudo de caso em uma indústria de suspensões pneumáticas de Caxias do Sul-RS**. Revista Produção e Desenvolvimento, v.01, n.1, p.31-49, 2015.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, J. J. **Manual de contabilidade e análise de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SCHAWB, A.J. **Eletronic Classroom**, 2007.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibpex, 2006.

SILVA, B. A. **Custos e Estratégias de Gestão**. Apostila de pós-graduação, 2008.

SILVA F. L. L. **Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do Estado de Pernambuco**. Dissertação de mestrado em ciências contábeis, Universidade Federal de Pernambuco. Pernambuco, p 108, 2014.

VICECONTI, P.E.V.; NEVES, S. das. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. Ed. São Paulo: Frase, 2003.

VISINTIN A.; MOREIRA K. R.; ANDREAN V. **A utilização da contabilidade de custos para a formação do preço de venda em um micro e pequena empresa**. Revista de Ciências Gerenciais Anhanguera, v.16, n.24, p.87-106, 2014.