

Informações de custos utilizadas no processo decisório de uma empresa salineira do Rio Grande do Norte

José Ribamar Marques de Carvalho

Mestrando do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação
UnB/UEPB/UFPE/UFRN

Instituição: Universidade Federal de Campina Grande

Endereço: Rua, Dom Pedro II, 54, Bairro da Estação, Sousa, PB, CEP: 58.803-400

E-mail: profribamar@gmail.com

Cícero Caldas Neto

Mestrando do Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação
UnB/UEPB/UFPE/UFRN

Endereço: Rua, Dom Pedro II, 85, Bairro da Estação, Sousa, PB, CEP: 58.803-400

E-mail: cicero@jfpb.gov.br

Aneide Oliveira Araujo

Doutora em Ciências Contábeis pela USP

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Endereço: Rua Neuza Farache, 1895 Aptº 602 Capim Macio

Natal/RN CEP: 59082-100

E-mail: aneide@ufrnet.br

Resumo

A competição existente no atual cenário econômico força as organizações a buscarem técnicas gerenciais que possam direcionar com mais rapidez as decisões no ambiente em que se encontram inseridas como forma de alcançar estratégia competitiva. A partir do exposto, buscou-se analisar um setor de produção no qual a bibliografia disponível não tem enfatizado estudos de natureza empírica, o setor salineiro. O objetivo deste estudo concentra-se em verificar como as informações de custos são utilizadas no processo decisório de uma empresa salineira no estado do Rio Grande do Norte. Procurou-se efetuar uma caracterização da empresa desde a extração do produto, o seu beneficiamento e conseqüentemente a produção acabada, tendo como principal foco a análise dos custos existentes. O instrumento de trabalho utilizado partiu de um questionário que buscou captar dados relevantes necessários para o conhecimento dos custos utilizados pela empresa investigada. Detectou-se quais os custos mais relevantes e quais técnicas utilizadas no processo produtivo no tocante a tomada de decisões, efetuando uma comparação à luz da teoria existente.

Palavras-chave: Custos; Processo decisório; Empresa salineira.

1. Introdução

No atual cenário econômico é cada vez mais complexa a atuação das empresas. Nesse ambiente de competição, as organizações buscam adotar estratégias inovadoras e de forte relevância para viabilizar a tomada de decisões.

O gerenciamento dessas práticas, principalmente às relacionadas aos custos empresariais, precisa a cada momento ser revisto e aperfeiçoado para garantir que a utilização das informações gerenciais sejam eficazes e capazes de satisfazer as necessidades daqueles que estão inseridos no processo decisório.

O segmento salineiro no estado abrange um percentual de 97% da produção nacional, entretanto, a competitividade existente entre as empresas do setor é um tanto quanto acirrada por envolver questões relacionadas a redução de custos, investimentos, qualificação da mão-de-obra etc. Para isso é preciso acompanhar o surgimento de novas práticas de gerenciamento e de informações que possam conseguir vantagem competitiva do mercado.

A empresa em estudo de acordo com levantamento efetuado pela secretaria de tributação do estado do RN em 2003, que ora denominamos como Companhia do Sal, encontra-se entre os sessenta e cinco maiores contribuintes do ICMS, mostrando a relevância desta empresa, bem como do setor na economia estadual.

Detectou-se que há uma escassez de estudos relacionados à área do setor salineiro na bibliografia disponível, o que mostra a importância desta pesquisa para esta atividade específica.

O estudo teórico-empírico tem por objetivo verificar como as informações de custos são utilizadas no processo decisório de uma empresa salineira, no estado do Rio Grande do Norte.

2. Referencial Teórico

Sabe-se que diversas são as ferramentas utilizadas pelas empresas para auxiliar o seu processo de decisão. Com intuito de facilitar o entendimento acerca das informações utilizadas e práticas adotadas, são apresentadas a seguir algumas definições de acordo com a literatura especializada, efetuando desta forma uma comparação entre a teoria e a prática.

Para Marion (1998, p.27):

“A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisões.”

Chama a atenção nesta definição o fato de considerar a Contabilidade como um sistema de informação. Sob esse aspecto, destaca-se, a importância que as informações obtidas por esta ciência podem oferecer aos empresários para auxiliar em suas decisões.

As empresas que queiram adotar um sistema de informação gerencial devem buscar a utilização de boas ferramentas como o planejamento e controle de suas atividades.

Conforme afirma Sanvicente (2000, p.16):

“Planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado, para que sejam alcançados satisfatoriamente os objetivos porventura fixados para uma empresa e suas diversas unidades.”

Ainda na afirmação do autor:

“É lógico que a fixação de objetivos é um passo inicial indispensável a todo o processo, mas a tarefa em si mesma só tem sentido diante de uma espécie de “exame prévio de viabilidade”, em que a empresa, através de sua administração – particularmente os mais altos executivos encarregados da tarefa de planejar – verifica e procura identificar a existência de oportunidades e restrições tanto no âmbito interno da organização quanto externamente. (2000, p.16).”

Partindo-se disso, para projetar uma organização com um sistema de informações contábeis que possa criar relatórios concisos de controle com base nos seus objetivos, o empresário deve saber quais tipos de decisões devem ser tomadas.

O alcance global das atribuições que deverá tomar dentro de uma empresa decorre assim dessa posição de gerador de informações para decisão, exigindo o conhecimento de toda a cadeia de valor da organização, com intuito de adquirir considerável soma de conhecimentos sobre praticamente todas as funções da empresa.

No tocante aos custos, faz-se necessário mostrar que, o controle e direcionamento dos custos nas empresas facilitam a gestão de um conjunto de questões estratégicas. Sob esse enfoque definir o sistema de custeio utilizado para mensurar os custos, faz parte de uma das estratégias que precisam ser definidas pela gerência.

2.1. Sistemas e métodos de custeio

O método de custeamento das empresas é a maneira pela qual se atribuem os custos aos serviços ou produtos fabricados. Existem três metodologias de custeio empregadas nas empresas para auxiliar a gerência de custos e a tomada de decisão: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades.

Dependendo do ambiente em que está inserido o processo de fabricação dos produtos a empresa pode adotar qualquer um dos métodos de acordo com o sistema de acumulação de custos, ou seja, por processo, por ordem de produção e ainda misto.

No sistema por processo de acordo com Correia (2003) há um acompanhamento dos custos de unidades produzidas através de estágios de produção uniformes. No que se refere ao sistema por ordem de produção é realizado um acompanhamento dos custos individuais do produto, ou lotes de produtos específicos (produtos feitos por encomenda). Já sobre o sistema de acumulação de custos mistos é uma junção dos dois anteriores.

Fica evidente que no sistema por processo o custo dos produtos são obtidos através dos custos totais e a quantidade de produtos que foram fabricados.

Para Horngren (2000, p.67) no sistema por ordem de produção “os custos são acumulados a uma determinada unidade ou lote de um produto ou serviço.” Em outras palavras, a definição acima mostra que os custos relativos ao lote de produção ou serviço devem ser alocados neste lote.

A literatura da área de custos enfatiza vários métodos de custeio, dentre eles, o custeio por absorção, o custeio variável e o *Activity Based Cost*, também conhecido como custeio baseado em atividades.

O sistema de custeio por absorção é um método que se caracteriza por ser realizado de acordo com princípios de contábeis geralmente aceitos. Conforme Guimarães (2003, p.33) esse sistema “[...] considera na apuração do CPV (Custo dos Produtos Vendidos) todos os custos de produção – Diretos e Indiretos, exceto as despesas”. Essas serão confrontadas diretamente na apuração do resultado sem ao menos integrar o custos dos produtos acabados.

Como resultado, os custos de produção serão transferidos para a conta estoques, onde serão ativados, só para posteriormente no momento da venda serem confrontados ao resultado.

Os critérios de rateio são arbitrários e podem ser feitos por departamentos ou por mão-de-obra. Todavia, na literatura existem outros critérios e por não serem oportunos ora não será abordado.

É importante destacar que devidos às inovações tecnológicas, os custos indiretos foram se acentuando com uma maior participação nos custos totais, o que foi provocando maiores problemas de informação, isso levou estudiosos a procurarem melhores métodos de custeio. Por volta dos anos quarenta, surgiu o custeio direto, ou melhor, ainda o custeio variável, pois segundo Cogan (1999) é mais apropriado chamá-lo de custeio variável por

tratar de todos os custos variáveis seja direto ou indireto, se falarmos apenas custeio direto dá a entender que serão apenas os custos diretos do processo de produção.

No seu funcionamento, apropriam-se os custos diretos variáveis ao produto e os custos fixos são jogados como gastos do período. Com a dedução de todas as despesas e custos variáveis da receita total do período, obtém-se a margem de contribuição, cuja ferramenta é de grande importância, no custeio variável, para se obter a rentabilidade de cada produto de todo o sistema de produção.

Em relação ao método de custeio ABC (*Activity Based Cost*), Nakagawa (1994, p.40) advoga que:

“ [...] conceitualmente, o ABC é algo simples. Trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. [...] a relação de causa e efeito e a eficiência e eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes de uma empresa constituem o objetivo da análise estratégica de custos do ABC.”

Maher (2001, p. 280) diz que: “O custeio baseado em atividades é um método em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos.”

O problema relacionado nestas definições envolve a questão de como detectar as atividades do processo organizacional, a *priori* aparenta ser uma ferramenta de fácil aplicação, entretanto, o que a literatura mostra é uma ausência de estudos empíricos que comprovem a utilização desse modelo.

As necessidades poderão ser as mais variadas possíveis dentro da organização no tocante a forma de utilizar as práticas de gerenciamento, logo, surge um questionamento: Qual o método a ser adotado? Sob esse aspecto conforme assevera Nakagawa (1994, p.36):

“Os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários, tendo em vista a necessidade de se elaborar demonstrações contábeis e fiscais, e tem sido continuamente aperfeiçoados através do tempo. Entretanto, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência das operações de suas áreas funcionais as informações precisas e oportunas que eles necessitam para a gestão de mensuração de custos e desempenhos de atividades em um ambiente de mudanças, tanto no âmbito interno como externo.”

O que pode perceber na definição do autor é que os sistemas tradicionais se preocupam muito com dados históricos, dificultando desta forma a sobrevivência das empresas. Foi a partir dessa deficiência que os pesquisadores buscaram outros métodos e/ou ferramentas em busca de novas práticas que pudessem melhorar o desempenho das empresa.

2.2. Análise diferencial dos custos

Oliveira (2001, p. 145-146) conceitua o processo de decisão de acordo com cinco momentos:

“Momento 1: monitoramento do processo, que corresponde à identificação de uma situação que exige uma tomada de decisão. Momento 2: análise do processo decisório, que corresponde à verificação da situação. Momento 3: concepção do processo decisório, que compreende ao estabelecimento dos cursos de ações possíveis. Momento 4: delineamento do processo decisório, que corresponde à escolha de um curso específico de ação. Momento 5: aplicação do processo decisório, que corresponde à implementação do curso de ação escolhido.”

Paralelamente a isso, sabe-se que para gerenciar uma organização é preciso conhecer todo o seu processo produtivo, administrativo, financeiro para só a partir desse momento buscar definir estratégias para os respectivos setores. Horngren *et al.* (2000, p.270) mostra que “cada gerente tem um método, freqüentemente chamado de modelo de decisão, para decidir entre diferentes linhas de ação. O modelo de decisão é o método formal de se fazer escolha, freqüentemente envolvendo a análise quantitativa e a análise qualitativa.”

A gestão estratégica da organização está diretamente ligada a esses fatores. Sendo assim, Martins (2000, p.315) afirma que essa expressão “vem sendo utilizada nos últimos tempos para designar a integração que deve haver entre o processo de gestão de custos e o processo da empresa em sua totalidade”

No processo de gestão estratégica é preciso um sistema que possa apoiar a decisão, auxiliando na escolha das melhores alternativas para o sucesso do empreendimento. Desta forma Anthony e Govindarajan (2001, p.766) dizem que “a expressão sistemas de apoio a decisões é amplamente usada para designar sistemas que auxiliam na tomada de decisões, respondendo a questões do tipo “o que acontecerá se...”. Por esse aspecto, incluem sistemas inteligentes [...]”

Maher (2001) comenta que os relatórios contábeis podem ser parte integrante das práticas contábeis, beneficiando a organização através de uma técnica que consiste em analisar os custos empresariais estimando as receitas e custos de cursos de ação alternativos, e de comparando essas alternativas com o *status quo*, ou seja, com a situação atual. Para o autor este processo que é conhecido por análise diferencial é utilizado tanto para decisões de curto prazo como para decisões de longo prazo. No que diz respeito às decisões de curto prazo é aplicada a horizontes de decisão durante os quais a capacidade de uma empresa não muda.

O mesmo autor assegura que nesta análise diferencial ou conhecida como análise dos custos relevantes o gestor deve desconsiderar os custos irrelevantes e considerar apenas os custos que tenham sua relevância no processo decisório.

De acordo com Garrison e Noreen (2001, p.432):

“Somente os custos e os benefícios que se comportam de modo diferente nas alternativas interessam à decisão. Se o custo permanecer o mesmo, independentemente da alternativa escolhida, a escolha não tem qualquer efeito sobre os custos e ele pode ser ignorado.”

Os mesmos autores asseguram ainda que:

“[...] misturar custos relevantes e custos irrelevantes pode causar confusão e desviar a atenção dos assuntos realmente críticos. Além disso, sempre existe o perigo da utilização imprópria de um dado irrelevante, propiciando uma decisão incorreta.”

Nesse sentido, a melhor maneira de analisar os custos, conforme essa definição é deter-se sobre os custos relevantes, descartando os que são irrelevantes.

3. Procedimento Metodológico

Procurou-se adotar uma metodologia em que fosse realizada uma pesquisa de natureza qualitativa e exploratória, por meio de questionário com intuito de captar dados relevantes que serão necessários para o conhecimento dos modelos utilizados pela empresa investigada.

No que se refere à coleta de dados, foram utilizados três procedimentos técnicos: entrevista, pesquisa descritiva e documental. De acordo com Rampazzo (2002, p.108) "A entrevista é um encontro entre duas pessoas a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional."

A pesquisa foi realizada tendo em vista que o entrevistado (*controller*) teve liberdade de adaptar suas respostas durante a entrevista. Outras fontes de informação foram às análises dos documentos primários cedidos pela empresa.

No tocante a pesquisa documental conforme Gil (1991, p.51):

“A pesquisa documental assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.”

Observou-se ainda a disponibilidade do entrevistado como maneira de fazer com que o fluxo de informações fosse obtido da forma mais transparente possível de acordo com o objetivo da pesquisa.

4. Descrição e Análise dos Resultados

4.1. Caracterização da empresa

O estudo de caso procurou envolver uma empresa produtora de sal do estado do Rio Grande do Norte que tem como atividades do seu processo a extração, o armazenamento, a moagem, o beneficiamento e a comercialização de produtos oriundos do sal marinho.

A empresa produz sua matéria-prima (sal marinho), através de duas salinas, não precisando adquirir de terceiros seu insumo de maior relevância. O produto é de superior qualidade, porém, ainda assim se preocupa com a qualidade sanitária dos mesmos, higiene de seus funcionários, do local de trabalho, como também em atender quaisquer reclamações que possam advir de seus clientes internos e externos. Zelando sempre por seu histórico que a mais de meio século se perpetua.

A implantação da colheita mecanizada, pode ser considerada uma grande inovação no processo produtivo que permitiu uma drástica redução nos custos de produção, bem como o aumento no volume produzido e mais agilidade no processo de transporte, lavagem e empilhamento/estocagem das salinas.

Hoje após um longo processo de reestruturação administrativa e industrial, o grupo solidificou cada vez mais sua capacidade de produção e industrialização do sal marinho, devido a modernização e renovação das salinas instalando uma moderna refinaria com capacidade de produzir sal refinado da mais alta qualidade para as várias necessidades da indústria alimentícia, frigorífica, siderúrgica, farmacêutica etc, e para o consumo humano. Ficou destacado ainda no estudo que todas as logomarcas de sal da empresa são devidamente registradas no ministério da saúde. Contando com um laboratório equipado, onde são realizadas todas as análises necessárias a verificação da qualidade do sal produzido e industrializado.

4.2. Processo produtivo

A empresa em estudo possui o processo de extração que é realizado em torno dos meses de agosto a fevereiro, uma vez que, esse é o período da safra do sal marinho, visto que, só há extração na época do verão. Durante os meses de março a julho, período conhecido como entre safra, na qual as atividades da empresa ficam direcionadas para o beneficiamento, acondicionamento, controle de qualidade e comercialização do sal marinho.

O processo é iniciado a partir da água do mar quando esta é introduzida nas salinas através do bombeamento por ocasião da elevação das marés, momento em que há um forte consumo de energia, que alavanca os custos indiretos da organização. De maneira geral o processo de produção é constituído de dois estágios. No primeiro estágio de concentração ou mais popularmente conhecido como evaporação, a água é transferida para os tanques da salina, ficando em decomposição nos evaporadores, área que correspondem a 90% da área ocupada pela empresa. No segundo estágio que é o de cristalização, onde o objetivo é a produção de sal, a salmoura saturada de cloreto de sódio é derretida em tanques chamados de cristalizadores. O sal se precipita, ficando então, depositado sendo posteriormente colhido de forma mecanizada, sendo necessário colhedoras que removem a lajagem do sal. Existe ainda um transporte, ocasionado pelo elevador e trens que fazem o encaminhamento para a lavagem da matéria-prima. O processo de lavagem é realizado por transporte hidráulico, uma vez que, promove uma turbulência no fluxo de salmoura existente. Esse processo faz com que o sal possam ter o nível de qualidade eficiente e de acordo com as exigências do consumidor.

Posteriormente o produto é empilhado ao ar livre com o objetivo de perder a umidade, processo conhecido como cura, no qual as pilhas de sal alcançam volumes bastante elevados (300 toneladas). Após alcançado o grau de umidade, o sal é transferido para as unidades de beneficiamento.

As máquinas que antes faziam a extração são desmontadas e guardadas após aplicação de tintas especiais que favorecem a conservação das mesmas, buscando amenizar os efeitos ocasionados na época da extração da matéria-prima.

4.3. Beneficiamento produtivo

De acordo com a pesquisa e visita realizada detectou-se que 100% da matéria-prima dos produtos é produzida pela própria empresa. O beneficiamento envolve o sal moído, desde a trituração até a fase final. A empresa possui em suas instalações vários estágios de moagem, **Custos e @gronegocio on line** - v. 2 - n.2 – Jul/Dez - 2006. ISSN 1808-2882
www.custoseagronegocioonline.com.br

com máquinas modernas de boa capacidade produtiva que fazem do sal um produto de acordo com a necessidade do cliente. Os produtos atingem as empresas farmacêutica, frigorífica, têxtil e siderúrgica.

4.4. Os produtos

Dentre os produtos oriundos da exploração do sal, efetuou-se um levantamento dos itens que são produzidos pela empresa salineira. Dentre os quais estão relacionados abaixo:

Sal refinado 1 kg

Sal moído

Sal para churrasco iodado

Sal refinado em bigbag

Sal moído/triturado/grosso

Sal micronizado

Sal granulado

Sal refinado sem iodo

As variedades dos produtos ainda são especificadas por quantidades (kg) que variam de 1kg a 50 kg.

4.5. Informações de custos da empresa pesquisada

Na pesquisa empírica realizada verificou-se que a empresa produtora de sal possui uma contabilidade fundamentada em registrar todos os fatos contábeis que possam auxiliar a tomada de decisões.

O sistema de acumulação de custos que a empresa utiliza é o misto, tendo em vista, a acumulação dos seus custos por processo e por ordem de produção. As informações de custos são obtidas através dos relatórios contábeis que são elaborados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

O método de custeio adotado é por absorção por ser o único permitido pela legislação, sendo o que considera todos os custos de produção como os custos dos produtos, independente dos custos serem fixos ou variáveis. Não foi possível detectar nas informações

fornecidas a presença de análises diferenciais de custos que pudessem favorecer o processo decisório a curto prazo e longo prazo.

Decidir com base nas informações do método por absorção a curto prazo pode direcionar a organização a cometer erros devido à influência dos rateio na apropriação dos produtos.

Há o conhecimento por parte dos gestores do método de Custeio Variável que é melhor aplicado no curto prazo, fornecendo informações como a margem de contribuição dos produtos, mostrando quais os produtos mais rentáveis, todavia, não existe uma mensuração adequada para favorecer a implantação desse método.

Sobre o Método ABC (*Activity Based Cost*) o *controller* da organização demonstrou conhecer o método, entretanto, destacou que no momento a companhia precisa reestruturar algumas atividades, mostrando a sua limitação no assunto. Porém, há um interesse de tentar implantar um novo sistema de custeio que possa favorecer a tomada de decisões. Nas informações de custos a organização utiliza os custos e receitas passados que estão registrados na contabilidade, representando o que aconteceu anteriormente, ou seja, a sistemática dos custos históricos e custos correntes.

Na organização não há realização de previsões de custos futuros que se possam oferecer diferentes ações alternativas baseadas em dados de custos passados, ou seja, não existem demonstrativos contábeis projetados para direcionar as atividades no espaço de tempo futuro.

No tocante ao controle de gestão empresarial são utilizados controles de contas a receber, contas a pagar, controle de estoques, controle de caixa, controle de vendas etc. Os *softwares* existentes permitem fazer uma integração entre os vários setores, todavia, percebeu-se que os mesmos são subutilizados, o que gera uma ineficiência na análise estratégica dos componentes existentes, prejudicando desta forma a busca por informações de custos que possam favorecer o processo decisório. Logo, existe uma preocupação em diminuir esses gargalos que ora dificultam o processo de emissão dos relatórios de forma integrada e ágil.

Buscando identificar quais são as informações de custos que auxiliam na tomada de decisão da empresa consultada, inicialmente procurou-se detectar quais os custos de maior relevância no processo produtivo. Essas informações estão no gráfico 1 demonstrado a seguir:

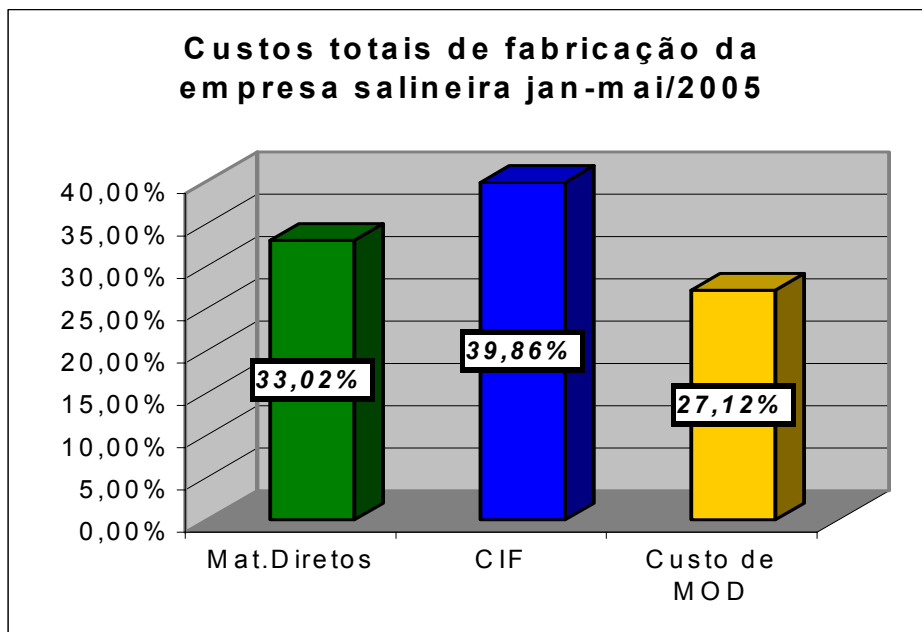


Gráfico 1: Distribuição dos custos totais de fabricação jan-mai/2005.

Fonte: Pesquisa realizada no segmento salineiro no RN, 2005.

Observando-se os custos relevantes do setor produtivo da empresa salineira durante os meses de janeiro a maio de 2005, pode-se afirmar que:

- I. Os custos de maior relevância da empresa consultada foram os custos indiretos de fabricação (CIF) por representar 39,86% dos custos totais, dentre os quais se destacam os custos de manutenção dos equipamentos e das salinas, o energia elétrica e os combustíveis e lubrificantes.
- II. O segundo item de maior relevância dos custos no setor produtivo da empresa foram os materiais diretos com 33,02% dos custos totais, por estarem diretamente ligados ao acondicionamento dos produtos, já que, grandes quantidades (toneladas) do sal marinho são estocadas na época da produção e beneficiados na entre safra.

III. Já o terceiro item de maior relevância dos custos industriais deste setor produtivo foram os custos com a mão-de-obra direta, correspondendo a 27,12% dos custos totais de produção.

Fica evidente que após o processo de mecanização da produção (informação obtida na entrevista) houve uma redução considerável dos custos com mão-de-obra direta, tendo como consequência o aumento dos custos indiretos de fabricação, conforme demonstrado acima.

Detalhando melhor os custos percebeu-se que os de maior destaque são os explanados conforme o gráfico 2, demonstrado a seguir:

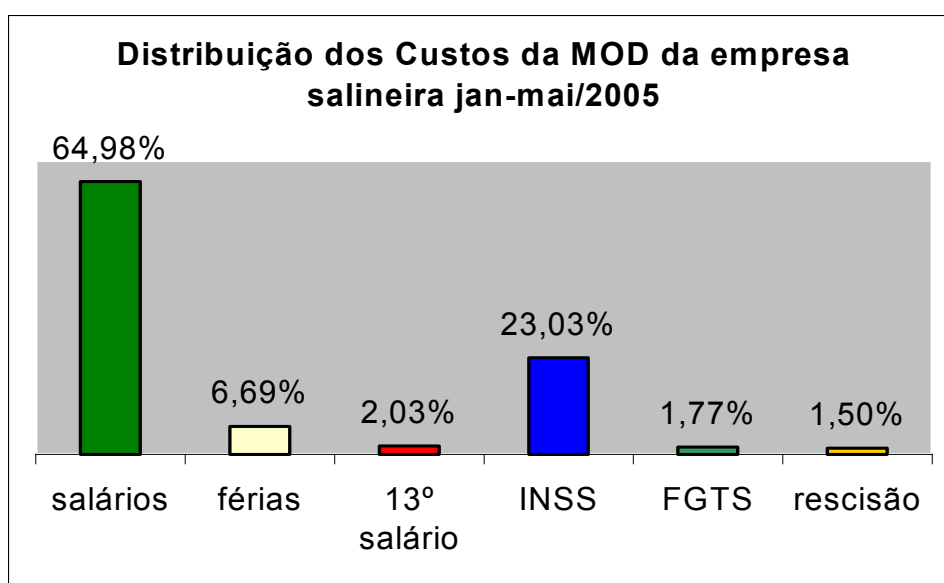


Gráfico 2: Distribuição dos custos de mão-de-obra direta jan-mai/2005.

Fonte: Pesquisa realizada no segmento salineiro no RN, 2005.

Observando-se a distribuição dos custos da mão-de-obra direta, os custos diferenciais são referentes aos salários (64,98%), seguidos dos encargos com INSS (23,03%), os demais como férias (6,69%), 13º salário (2,03%), FGTS (1,77%) e rescisão contratual (1,50%).

No tocante ao comportamento dos custos indiretos de fabricação, de acordo com o gráfico 3, a empresa apresentou a seguinte distribuição:

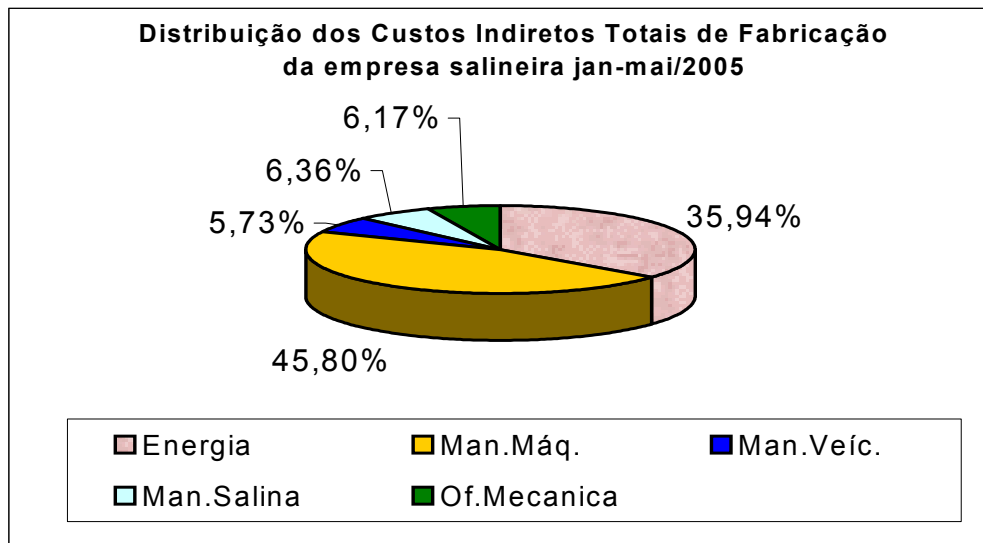


Gráfico 3: Distribuição dos custos indiretos totais de fabricação jan-mai/2005.

Fonte: Pesquisa realizada no segmento salineiro no RN, 2005.

Na análise dos custos indiretos de fabricação conforme o gráfico 3, pode-se dizer que a manutenção das máquinas se destaca com proporção de 45,80% dos custos indiretos totais, ocasionado pelo montante de máquinas fabris, que durante e após a época da extração recebem tratamento especial para evitar o desgaste do produto salineiro. Um detalhe importante percebido refere-se à desmontagem desses equipamentos, realizada após a extração. Mostrando que a empresa concentra suas atividades após esse processo no beneficiamento dos produtos.

Posteriormente, a energia elétrica com percentual de 35,94% sobre os custos indiretos totais, demonstrando que este consumo tem como consequência os motores da salina que fazem a transferência da água do mar para os tanques de evaporação, além de existir boa parcela dos outros setores como beneficiamento por exemplo.

Logo em seguida, a manutenção das salinas com 6,36%; os custos com a oficina mecânica com 6,17%. Seguidos ainda, da manutenção dos veículos da fábrica com um percentual de 5,73% dos custos totais de produção.

5. Considerações Finais

A constante mudança no cenário econômico é cada vez mais complexa, fazendo com que a atuação das empresas em busca da redução de custos, na tentativa de adquirir vantagem competitiva. Nesse ambiente de competição, as organizações buscam adotar estratégias inovadoras e de forte relevância para viabilizar a tomada de decisões.

Esta pesquisa buscou verificar como as informações de custos são utilizadas no processo decisório de uma empresa salineira no estado do Rio Grande do Norte, demonstrando as características da organização. Foi demonstrado que a relevância do setor salineiro é bastante expressiva por corresponder a um percentual de 97% da produção nacional do sal, paralelamente a isso, detectou-se que o mercado é competitivo por envolver questões relacionadas aos custos, investimentos, e por estar inseridos neste mercados empresas de faturamento elevado.

O estudo faz uma comparação à luz da teoria contábil, demonstrando as técnicas utilizadas, pela empresa denominada neste trabalho por Companhia do Sal, como o critério de custeamento por absorção, os controles empresariais, demonstrando ainda quais os custos de maior relevância no processo de industrialização como mão-de-obra, insumos, embalagens (custos diretos); manutenção dos equipamentos, mão-de-obra, manutenção de veículos, conservação das salinas, energia elétrica, depreciação das máquinas (custos indiretos). Percebeu-se claramente que apesar da forma de apuração e utilização das informações de custos a empresa busca em curto prazo estruturar um novo modelo de mensuração.

Finalmente, espera-se que este trabalho ajude aos interessados que procuram entender o processo de alocação dos custos de forma mais clara neste setor, dado a limitação existente nesta área, mostrando que a necessidade de realizar pesquisas direcionadas a produção do sal, tem forte relevância se realizadas analisando a natureza empírica destas atividades.

6. Referências

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001

COGAN, Samuel. *Custos e preços: Formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 2002.

CORREIA, Marta Verônica de Souza. *Custos relevantes para tomada de decisões: um estudo no setor têxtil do segmento de fiação e tecelagem alagoano*. Dissertação de Mestrado – Unb/UFPB/UFPE/UFRN. João Pessoa, 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade gerencial*. Trad. José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles; FOSTER, George & DATAR, Srikant. *Contabilidade de Custos*. Trad. José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos Criando Valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1988.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas 1994.

_____. *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

O desempenho da arrecadação do ICMS e a participação dos 200 maiores contribuintes no RN em 2003. Disponível em: <<http://www.set.rn.gov.br/set/arrecadacao/maiores2003.htm> >
Acesso em: 10 de junho de 2005

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

RAMPAZZO, L. *Metodologia científica para os alunos dos cursos de graduação e pós-graduação*. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

SANVICENTE, Antonio Z. A. *Contabilidade e a Teoria da Informação*. Caderno de estudos. São Paulo, FIPECAFI, v.11, nº22, p.9-15, set./dez.1999.

_____. *Orçamento na Administração de Empresas*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

SOUZA, M. A. et al. *Práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. Revista Contabilidade & Finanças – USP, nº 32, p.41-54. mai./ago. 2003.