GESTÃO DE CUSTOS EM REDES DE EMPRESAS: UMA ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIOS UTILIZADOS PELO CONSÓRCIO *NATURAL FASHION* NA CIDADE DE CAMPINA GRANDE – PB – BRASIL

Maria de Fátima MARTINS
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
(Brasil)

Maria Silene ALEXANDRE LEITE
Universidade Federal da Paraíba - UFPB
(Brasil)

RESUMO

Este artigo busca identificar os métodos de custeio utilizados pela rede de empresas que formam Consórcio *Natural Fashion* na cidade de Campina Grande- Paraíba-Brasil. Objetiva-se evidenciar a necessidade da gestão de custos uniforme na rede de empresas, com a intenção de gerar informações de custos compatíveis a uma gestão compartilhada da rede. A metodologia consistiu numa pesquisa de campo e observação não-participante com visitas técnicas às empresas que formam o Consórcio. Conforme os resultados, não há uniformidade na gestão de custos da rede analisada, impossibilitando uma avaliação adequada quanto aos benefícios reais da redução dos custos na rede e nas empresas individualmente.

PALAVRAS-CHAVE: gestão de custos; rede de empresas; produtos ecologicamente corretos.

1 INTRODUÇÃO

Com a internacionalização da economia e as pressões globais que as empresas enfrentam atualmente para manter-se adequadamente posicionadas no mercado, surgem diversas formas de organização e estratégias que proporcionam às empresas condições mais favoráveis para atuar de forma competitiva ou sobreviver no mercado diante das inúmeras exigências globais.

Atualmente, uma das formas das empresas se manterem competitivas e fortalecidas no mercado é através da formação de arranjos empresariais. Neste artigo, discute-se um tipo de arranjo, representado pelo formato de redes de empresas que através da cooperação ou compartilhamento de alguns recursos estratégicos vão definindo novas arquiteturas organizacionais e novas formas de atuação. Um dos principais motivos para que essas empresas formem redes, consiste na perspectiva de reduzir custos relacionados à produção através da disponibilidade e compartilhamento de recursos.

A gestão de custos dessas empresas estabelecidas em redes é um dos aspectos de grande relevância na avaliação dos resultados e na eficiência das empresas, como forma de auxiliar à tomada de decisão em relação à necessidade de novas práticas organizacionais, redefinição de posicionamentos no mercado, expansão das atividades e atuação em novos nichos de mercado, entre outras ações a serem tomadas, tendo em vista que, a formação de redes objetiva a junção de forças individuais para atuar de forma mais competitiva no mercado.

Partindo dessa perspectiva, o artigo faz um estudo da gestão de custos no Consórcio *Natural Fashion*, tendo como objetivo identificar os princípios e métodos de custeio utilizados, visando conhecer se há uniformidade das informações de custos geradas pelas empresas e, consequentemente, se são avaliados de forma adequada os benefícios em relação à redução de custos a partir da formação da rede.

Dessa forma, o artigo está estruturado iniciando com uma base teórica explorando a temática: Gestão de Custos e Redes de Empresas. Em seguida é abordado os aspectos metodológicos, enfocando o tipo e as técnicas de pesquisa utilizadas e formas de tratamento dos dados coletados, para então apresentar os resultados e a análises do estudo, e por fim, as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 GESTÃO DE CUSTOS

No momento atual de grande concorrência e competitividade, diversas mudanças têm ocorrido no mercado, fato que leva as empresas a constantes adequações em suas estratégias e práticas gerenciais para atender as novas demandas de mercado e manter-se competitiva. Essas adaptações afetam diretamente a gestão de custos das empresas, tendo, muitas vezes, que reduzir seus custos para atuar de forma estratégica e competir com base também na liderança em custos.

Para as pequenas e médias empresas a gestão estratégica de custos pode ser considerada uma ferramenta para controle de gestão e o sistema de custos como fonte de informações auxiliando no processo de tomada de decisão, orientados

por princípios que normatizam métodos, que em conjunto fornecem informações para o gerenciamento dos custos (OLAVE e NETO, 2005).
Um sistema de acumulação de custos tem como produto um conjunto de dados organizados de custos, que podem ter diferentes objetos de custeio, tais como: unidade de um produto, lote de produtos, departamento, determinado centro de custo, atividades, processos, determinada ordem de fabricação (SANTOS; BONACIM**;** SILVA, 2005).
Os sistemas de custeios consistem na associação de um princípio e de um método de custeio, os quais devem ser analisado sob dois pontos de vista: o tipo de informação gerada para saber a adequação às necessidades da empresa e as informações importantes a serem fornecidas, ou seja, identificar qual o Principio de Custeio; e a forma como os dados são processados para a obtenção das informações que corresponde a visão operacional da gestão dos custos, ou seja, definição do Método de Custeio. Na seqüência, discute-se os princípios e métodos utilizados para avaliar e gerenciar os custos nas empresas.

2.2.1 PRINCÍPIOS E MÉTODOS DE CUSTEIO

A decisão sobre os métodos e princípios de custeio a serem utilizados pelas empresas está diretamente relacionado aos objetivos organizacionais, podendo ser combinado os diferentes princípios e métodos. Sendo assim, a parcela dos custos fixos ou variáveis considerados deve ser orientada por princípios ou filosofias, possibilitando identificar qual informação será gerada, sua adequação e relevância aos objetivos da empresa. Quanto aos métodos, deve ser considerado o tipo de informação que a empresa necessita a operacionalização e a viabilidade da implantação do método para identificar o mais adequado às condições da empresa.
Os princípios de custeio, que buscam avaliar e qualificar o conteúdo da informação trabalhada, dividem-se em: Custeio por Absorção Ideal, Custeio por Absorção Total e Custeio Variável. Os métodos de custeio, os quais ocupam-se da atribuição dessas informações aos bens ou serviços são diversos, dentre eles destacam-se: Custo-Padrão, Centro de Custos (RKW), Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Unidades de Esforço de Produção (UEP) (FILOMENA, LEMOS, KLIEMANN, 2004).

2.2.1.1 PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

- Custeio por Absorção ideal: tanto os custos fixos como as variáveis são alocados aos produtos, havendo uma identificação dos desperdícios, os quais não são alocados aos produtos. É empregado para o controle de custos e o apoio do processo de melhoria contínua da empresa (BORNIA, 2002).
- Custeio Integral ou Total: inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos fixos e variáveis, alocando-os aos produtos.
- Custeio Variável ou direto: considera a alocação apenas dos custos variáveis aos produtos, ficando os custos fixos como despesas do período.

Para apropriação dos custos dos fatores de produção aos produtos, torna-se necessário um tratamento adequado para identificar e alocar os custos diretos e indiretos adequadamente aos produtos. Para alocação desses custos de produção

aos produtos é imprescindível a utilização de métodos de custeio adequados ao sistema de acumulação de custos da empresa.
Serão apresentados, na seqüência, alguns métodos de custeio abordados na pesquisa.

2.2.1.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

- Custeio-padrão: objetiva a fixação de uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido, devendo ser utilizado como um método auxiliar que permita a comparação e as divergências existentes, sendo assim, a grande finalidade do custo-padrão é o planejamento e controle dos custos, apontando deficiências e defeitos na linha de produção (MARTINS, 2005). Sendo assim, a lógica do custo-padrão está intimamente relacionada a lógica do principio de custeio ideal por determinar um padrão eficiente de desempenho, com o qual será comparado o desempenho real do processo produtivo. O objetivo é chegar a uma variação que representaria a ineficiência relacionada ao item de custo analisado.
- RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*): também denominado centro de custos é um método que consiste no rateio tanto dos custos de produção quanto das despesas da empresa a todos os produtos, através da alocação dos custos e despesas aos diversos departamentos, para em seguida proceder várias formas de rateios até alocar todos os custos aos produtos (MARTINS, 2003). Sendo assim, o objeto de análise desse método consiste nos custos de transformação, a partir da divisão da empresa em centros de custos e alocação dos custos por meio de bases de distribuição que serão repassados para os produtos através de unidades de trabalho.
- Unidade de Esforço da Produção–UEP: esse método consiste na construção e utilização de uma unidade de medida dos esforços e recursos aplicados na produção de vários produtos. Essa medida deve ser homogênea, de forma que possa servir de denominador comum a todos os produtos (MARTINS, 2003).
- Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Costing*): tem com pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica, e os produtos surgem como conseqüências das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializa-los, e como forma de se entender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes (NAKAGAWA, 1994). De acordo com Martins (2003) o ABC é o método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Além disso, é uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos, tendo fins estratégicos e gerenciais.
Diante das diferenças apresentada por cada um dos métodos em relação a apropriação dos custos aos produtos, é importante ressaltar que, alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros para relatórios externos, outros são mais conservadores, outros mais abrangentes, com visão de curto ou longo prazo. Assim, não há um método considerado - o melhor - para ser utilizado de maneira indiscriminada e para todas as finalidades pelas empresas, pois de acordo com o objetivo e uso da informação desejada deve-se escolher um ou até mais de um método, de modo que permita a obtenção das informações consideradas relevantes para o embasamento de decisões e

utilidades específicas (MACHADO; SOUZA, 2005). Nessa perspectiva, será discutido, a seguir, as redes de empresas e os custos na formação dessas redes.

2.2 REDES DE EMPRESAS

Com as mudanças ocorridas na sociedade e a necessidade de novos posicionamentos no mercado, provocados pela internacionalização da economia e a abertura dos mercados, as empresas passam a atuar orientadas por diferenciais competitivos e buscando estabelecer uma presença mais atuante e fortalecida para competir a nível mundial. Com isso, buscam novas formas de organização e estruturação para se tornar mais competitivas no mercado, sendo a formação de redes de empresas uma das formas utilizadas.

Cândido e Abreu (2000) definem uma rede organizacional como uma estrutura na qual participam empresas que, em virtude de limitações de tamanho ou estrutura não podem assegurar isoladamente as devidas condições de sobrevivência e desenvolvimento, sendo formadas por uma estrutura celular não rigorosa e por atividades que introduzem constantemente novos materiais e elementos. Assim, as redes permitem que as empresas superem o individualismo e a busca da eficiência coletiva, como forma de se tornar e manter a competitividade.

Segundo Amato Neto (2005) a concepção de cooperação via redes de empresas não é recente no cenário das organizações, várias formas de organização como *joint-ventures*, consórcios, alianças oportunistas, terceirização, subcontratação, entre outras, já constituem em práticas organizacionais.

Para Julien (2000) as redes de empresas consiste em relações para obter os diversos recursos, sejam materiais, sejam imateriais, necessários para complementar os seus próprios recursos internos, podendo ser do tipo redes informacionais, pessoais, institucionais ou de negócios constituídos com fins comerciais. Outra caracterização das redes é dada por Maillat e Kebir (1999) apud Borges Jr. (2004), que apresenta duas formas principais de redes: redes de aprendizado viabilizadas pela troca de informações e conhecimentos e as redes de troca restrita ao processo de produção e de comercialização.

Com base em Porter (1986) Casarotto e Pires (1998) fazem uma relação entre estratégias empresariais, competitividade e redes, onde as empresas teriam que escolher entre ser pequena, competindo por diferenciação de produto, ou grande, competindo por liderança de custos, podendo ou não adotar um foco de mercado. No entanto, com as novas formas de atuação das empresas no atual ambiente de negócios surgiram duas estruturas de redes de empresas, sendo elas: 1) as redes *topdown*, que caracterizam-se pelas empresas de menor porte fornecem direta e indiretamente sua produção à uma empresa-mãe, através de subcontratações, terceirizações, parcerias e outras formas de repasse de produção. Neste caso, tanto empresa-mãe quanto suas dependentes competem pela liderança de custos; e 2) as redes flexíveis, como grupos de pequenas empresas que unem-se por um consórcio com objetivos amplos ou mais restritos, que simulam a administração de uma grande empresa, porém com maior flexibilidade e agregação de valor. Neste caso, as empresas competem por flexibilidade e custo (CÂNDIDO, ABREU, GOEDERT, et.al, 2000).

Conforme Hoffmann, Molina-Morales, Martínex-Fernandez (2005), as empresas se organizam em redes por algum tipo de benefício ou vantagem competitiva que a diferenciam das demais.

Diversos benefícios estão envolvidos e cada empresa tem uma função estratégica para fortalecer a rede e ampliar as vantagens competitivas frente às exigências globais, dentre elas, a possibilidade da ação coletiva resultar em menores custos de operação e transação. Olave e Neto (2005) discutem que as empresas buscam reduzir dificuldades que se traduzem em "custos de transação", que a partir da cooperação há uma possibilidade de dispor de tecnologias e redução de custos de transação relativos ao processo de inovação, aumentando eficiência econômica e competitividade.

Para Quandt (1997) as firmas procuram acordos de cooperação para obter acesso rápido a novas tecnologias ou mercados, beneficiar-se de economias de escala oriundas de P&D e produção em conjunto, obter recursos da capacitação externa e compartilhar riscos, acrescentando que as redes representam um tipo de arranjo com características específicas podendo ser analisadas em termos da teoria de custos de transação (OLAVE E NETO, 2005).

Santos (1998) parte do princípio de que as PME's isoladamente não têm condições de arcar com os investimentos necessários em aquisição de novas tecnologias e ao mesmo tempo incorporar novos métodos e técnicas de gestão, treinamentos, sendo assim, a solução seria uma forma de atuação conjunta e associativa, na qual pudessem compartilhar investimentos e benefícios resultantes de projetos conjuntos, envolvendo troca de informações, compartilhamento de custos e benefícios de projetos gerenciais e tecnológicos direcionados para a solução de problemas comuns.

Brito (2002) apud Santos, Diniz, Barbosa (2006), apresenta algumas externalidades em redes que refletem os efeitos das interdependências das decisões entre agentes que atuam na rede, dentre elas, as externalidades pecuniárias que refletem mudanças nos preços relativos dos fatores em modificações da estrutura de custos das empresas.

Diante das abordagens sobre tipos e alguns aspectos que influenciam a formação das redes, inclusive a redução de custos, pode-se afirmar que, a avaliação da gestão de custos em redes de empresas deve considerar a existência do contexto que englobe a individualidade das empresas e a coletividade da rede, e assim, as empresas que participam da rede precisam utilizar métodos e princípios de custeio semelhantes para que possibilite uma avaliação individual do desempenho da empresa, ao mesmo tempo que a própria rede precisa ser corretamente avaliada e isso só é possível a partir da utilização dos mesmos indicadores, tendo em vista que irão fornecer informações uniformes e passíveis de comparação e avaliação conjunta. Uma mudança na estrutura de custos de uma determinada empresa da rede afeta o desempenho de custos como um todo, e apenas a partir da avaliação coletiva e de forma integrada é possível perceber as modificações e assim, tomar decisões mais adequadas que ofereça benefícios para toda a rede. Dessa forma, para uma gestão de custos adequada torna-se necessário a utilização dos mesmos princípios e métodos de custeio por essas empresas, resultando em uniformidade das informações geradas. E nessa perspectiva que reside toda a discussão desse estudo.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada consistiu em uma pesquisa exploratória e descritiva, utilizando o método de estudo de caso nas empresas que compõem Consórcio *Natural Fashion* na cidade de Campina Grande – PB, Brasil. As técnicas de pesquisa utilizadas foram:

3.1 Documentação Indireta: pesquisa bibliográfica sobre conceitos, abordagens, princípios e métodos referentes à temática: Gestão de Custos e redes de empresas.

3.2 Documentação Direta: Observação não-participante através de visitas técnicas às empresas e a realização de uma pesquisa de campo com as empresas que formam Consórcio *Natural Fashion*, através da aplicação de um formulário semi-estruturado.

O Universo da pesquisa foram as 10 empresas que formam o Consórcio *Natural Fashion*, e a amostra selecionada foi composta pelas 5 empresas do Consórcio que estão ativas no mercado e atuando na produção dos produtos com a marca *Natural Fashion*.

A organização dos dados baseou-se na estatística descritiva e para algumas questões de múltipla escolha, foi permitido diversas respostas que na organização dos dados foram consideradas como alternativas independentes (impossibilitando um somatório de 100%). A consolidação das informações sobre uniformidade das informações de custos geradas pelas empresas e a avaliação adequada dos benefícios em relação à redução de custos a partir da formação da rede, foi obtida com o confronto dos dados da pesquisa de campo sobre os métodos de custeio utilizados e a base teórica rastreada no estudo.

4 RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA REDE DE EMPRESAS

A rede de empresas denominada Consórcio de Exportação *Natural Fashion* foi criada no ano de 2000 a partir da parceria firmada entre 10 empresas, cujo objetivo consistia em fortalecer as empresas têxteis e de confecções para competir no mercado externo. Com essa pretensão, membros do consórcio buscaram um produto **-o algodão colorido**- que pudesse servir como diferencial competitivo para este grupo de empresas.

O algodão colorido -principal matéria-prima utilizada- foi desenvolvido pela Embrapa-Pb-Brasil (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária), a partir de uma variedade nativa da região, conhecida como algodão mocó, resultando no algodão com plumas de cor Marrom, em 2000, cor Verde em 2003 e cor Safira e Rubi, em 2005, todas obtidas por meio de métodos de melhoramento genético convencionais. O algodão colorido além do diferencial da coloração das plumas, seu cultivo foi adaptado às condições de produção do Estado da Paraíba e uma parceria entre Embrapa-Pb, Sebrae (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), Emater-Pb (Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural do Estado da Paraíba), AMDE (Agência Municipal de desenvolvimento), Fundação Parque Tecnológico da Paraíba através do desenvolvimento de projetos possibilitou fortalecimento da cadeia produtiva do setor têxtil de Campina Grande - PB. É importante ressaltar que, o algodão colorido possibilita a redução

dos custos de produção para a indústria têxtil e o lançamento de efluentes químicos e tóxicos, por dispensar o uso de corantes.

Figura 01 e 02: Plantação de algodão colorido **Fonte:** Embrapa - Pb

A partir da utilização do algodão colorido como principal matéria-prima na confecção de diversos produtos, tais como: roupas infantis e adultos, artigos de decoração, calçados, bolsas e acessórios, o Consórcio *Natural Fashion* cresceu e foi necessária a criação de uma Cooperativa de produção para que a entrada de novos parceiros e a comercialização crescente dos produtos fosse viabilizada. As empresas através da CoopNatural - Cooperativa de produção têxtil e afins do algodão do Estado da Paraíba-Brasil, exportam seus produtos para Itália, Inglaterra, Espanha e França, além da grande participação no mercado interno brasileiro.

Todas as empresas que compõem a rede atuam no mercado a mais de seis anos e são, de acordo com a classificação do SEBRAE, micro e pequenas empresas. Atualmente, a rede contém ativas na produção dos produtos *Natural Fashion* 5 empresas como mostra o Quadro 1, na seqüência:

Empresas	Atividade
A	Confecção em malha - infantil
B	Calçados, bolsas e acessórios
C	Confecção em geral
D	Tecelagem e artigos de decoração
E	Confecção em malha - adulto

Quadro 1: Atividade das empresas. **Fonte**: pesquisa de campo, 2006

Os produtos da *Natural Fashion* representam para as empresas um percentual superior a 50% da produção e faturamento, possibilitando maior competitividade para atuar no mercado interno e externo através da comercialização de produtos de qualidade, o que confere grandes possibilidades de crescimento e expansão dessas empresas no mercado externo através da marca *Natural Fashion.*

A formação dessa rede de empresas foi impulsionada pela percepção de alguns empresários quanto a importância mercadológica da utilização do algodão colorido, até então não explorado no mercado, para a produção de produtos ecologicamente corretos (por utilizar matéria-prima natural - algodão colorido- e isento de processos, tecnologias e substâncias que agride o meio ambiente). Foi relatado na pesquisa, as dificuldades iniciais para a produção de um produto aceitável no mercado, cuja matéria-prima (algodão) que já nascia colorido, mas

que não era diversificado em termos de cor, tendo no início apenas a cor marrom. Assim, a partir da persistência para encontrar um conceito adequado e valorizado para o produto, pode-se atingir o conceito de um produto ecologicamente e socialmente correto com traços da cultura nordestina e que acompanhasse as tendências da moda nacional e internacional. Os modelos dos produtos *natural fashion* são desenvolvidos de acordo com as tendências da moda e que em virtude da cor e das estampas com pequenas aplicações com peças do artesanato (bonecas, sementes de plantas regionais, tranças, etc) do Estado da Paraíba, Nordeste do Brasil, os produtos passam a representar as características e a cultura nordestina.

Dessa forma, a formação da rede teve como principal motivo a busca de fortalecer as empresas em torno da exploração de uma matéria-prima exclusiva do Estado da Paraíba – algodão colorido - visando a comercialização de produtos acabados, ao mesmo tempo proteger a matéria-prima para não ser exportada in natura e com essa motivação surge a marca *Natural Fashion.* Os empresários que formam a rede de empresas, enfatizam que o real motivo para a formação dessa rede foi a possibilidade de exportar a produção para outros países, explorar um novo mercado com um produto natural, ampliar a produção e explorar novas possibilidades, redução na carga tributária e o crescimento em conjunto, já que seria inviável trabalhar com um produto novo em um mercado também novo e com uma matéria-prima que também impunha algumas limitações, tanto em relação a cor, quantidade produzida e custos ainda elevados, tanto para transformar quanto para comercializar.

Com isso, a rede de empresas compartilha através de uma cooperativa, alguns recursos e informações, que de acordo com a pesquisa realizada são informações sobre novos modelos/produtos novos/coleção nova, expansão de mercado e exportação, design, cursos, marketing e a matéria-prima que é o algodão colorido.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA GESTÃO DE CUSTOS NA REDE DE EMPRESAS

A análise da gestão de custos das empresas objetivou identificar os métodos de custeio utilizados e a uniformidade de informações de custos geradas, no sentido de analisar se são avaliados adequadamente os benefícios em relação a redução de custos pelas empresas que formam a rede. Como são pequenas ou micro empresas, verificou-se que a gestão de custos tem como base o empirismo, ou seja, os custos são identificados e classificados com base em critérios determinados pelos próprios proprietários, que enfatizaram ser uma forma eficiente de analisar os custos por oferecer dados e informações que permitem conhecer o desempenho da empresa, bem como a lucratividade e a produção necessária para manter a empresa atuando de forma competitiva no mercado interno e externo.

A pesquisa foi realizada com as 5 empresas que corresponde um percentual de 100%, sendo assim, a análise dos dados corresponde aos seguintes valores em termos unitários e percentuais em relação ao total das empresas consultadas

Número de Empresas	%
1	20%
2	40%
3	60%
4	80%
5	100%

Quadro 02: Número de empresas e percentual correspondente **Fonte:** elaboração própria.

A pesquisa realizada evidenciaram os seguintes resultados sobre a gestão de custos: das empresas consultadas, 60% faz a apropriação dos custos indiretos e diretos aos produtos de forma separada, isso evidencia um controle maior dos seus custos em relação às empresas que não utiliza essa classificação. Quanto aos princípios de custeio utilizados, foi identificado que 40% das empresas utilizam o princípio de custeio variável ou direto, onde os custos variáveis são relacionados aos produtos e os custos fixos considerados como custos do período e 60% afirmaram que utilizam o custeio por absorção integral, onde a totalidade dos custos fixos e variáveis são alocadas aos produtos, enquanto nenhuma afirmou utilizar o custeio por absorção ideal, onde são considerados os custos fixos e variáveis como custo do produto, excluindo-se os desperdícios. O gráfico 01mostra os resultados:

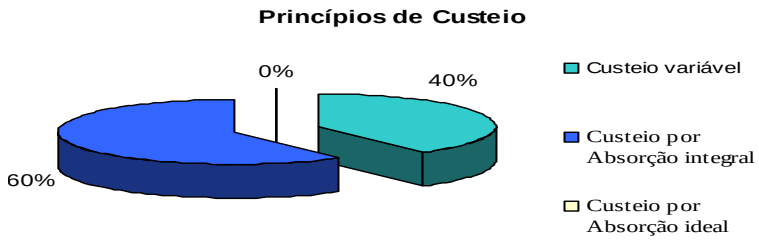

Gráfico 01: Princípios de custeio **Fonte:** pesquisa de campo, 2006

As empresas pesquisadas afirmaram utilizar as informações de custos para fins gerenciais, apresentando os seguintes resultados: 100% das empresas afirmam utilizar para determinação de preços; 80% para realizar orçamento; 80% para calcular lucro e 40% para estimar o ponto de equilíbrio. Em relação a utilização dos custos para a formação do preço de venda, todas as empresas enfatizaram que esse é um dos principais motivos para a identificação dos custos, afirmando que os principais custos considerados para a determinação do preço mínimo de venda é mão-de-obra (80%), custos fixos (80%) matéria-prima (100%), e uma margem de lucro (100%) que cubra os demais custos indiretos relacionados a produção, como mostra a tabela 01:

As empresas utilizam as informações de custos para que fins gerenciais	Percentual[1]
Determinação de preços	100%
Orçamento	80%
Calcular o lucro	80%
Estimar ponto de equilíbrio	40%

Tabela 01: informações de custos para fins gerenciais
Fonte: pesquisa de campo, 2006.

Custos considerados para determinação do preço de venda	%
Mão-de-obra	80%
Custos fixos	80%
Matéria-prima	100%
Margem de lucro	100%

Tabela 02: Custos para determinação de preço de venda
Fonte: pesquisa de campo, 2006.

Em relação a integração dos custos com a contabilidade, foi constatado que 20% das empresas não integram os dados de custos a contabilidade, das empresas que há uma alinhamento dos custos com a contabilidade, todas (80%) utilizam para fins tributários e 40% integram para fins gerenciais, ou seja, duas empresa utilizam para fins tributários e gerenciais e as outras duas utilizam apenas para fins tributários, como na tabela 03:

Integração dos custos com a contabilidade	Percentual[2]
Não integram os dados de custos a contabilidade	20%
Para fins gerenciais	40%
Para fins tributários	80%

Tabela 03: Integração dos custos com a contabilidade
Fonte: pesquisa de campo, 2006.

Quanto aos métodos de custeio utilizados pelas empresas foram investigados os seguintes métodos: ABC, RKW, UEP, Rateio Simples e Custeio Padrão. Das empresas pesquisadas 60% afirmaram utilizar de forma empírica o custeio padrão, servindo como base de comparação para o custo realmente ocorrido na produção. Com isso, é realizado um acompanhamento do custo da produção real com base nesse custo estimado, permitindo maior controle nos custos ocorridos ao longo dos períodos. O restante das empresas, 40% afirmaram que não utilizam o custeio padrão, mais o custo histórico com base de comparação e acompanhamento para identificar algumas distorções em relação aos custos ocorridos.
Também de forma empírica, 40% afirmaram que utilizam o rateio simples para determinar os custos. Uma delas afirmou que nem sempre recorre às planilhas para analisar ou extrair informações dos custos, em virtude do acompanhamento diário da produção que proporciona uma visão geral dos custos, justificando que

[1] A soma dos percentuais não corresponde a 100%, pois na tabulação dos dados foram consideradas cada alternativa como independente.
[2] Idem.

o fato de ser uma pequena empresa não há necessidade de muito detalhamento dos custos. As principais informações geradas e utilizadas consiste na eficiência da mão-de-obra e das despesas com energia, que exige controle. A empresa (B) afirmou que há uma classificação de todos os custos da empresa e o total mensal orienta na formulação de preços, através de uma média ou um percentual baseado em rateio simples. Além disso, alguns custos também estão separados por funções (administração, serigrafia, produção, etc.) servindo como uma orientação superficial do consumo de cada função para acompanhar as variações mensais e tomar as decisões para ajustes.

Das empresas consultadas, 40% afirmaram ter sistemas de custeio, mas que não utilizam para apropriar os custos aos produtos, por realizar um cálculo que leva a custos muito elevados e que não são condizentes com a realidade dos preços de venda praticado pela empresa, afirmam que quando utilizados para fixar preço de venda, torna-se impraticável a nível do mercado que atuam. Essas empresas afirmam que as informações importantes e que realmente são utilizadas são referentes aos custos fixos em relação a quantidade mínima a ser produzida para manter a fábrica funcionando, bem como, conhecer o lucro obtido.

Das empresas da rede, 20% não tem método de custeio, enfatizando que não há necessidade de métodos mais sofisticados, pois a forma atual como apropria os custos aos produtos garantem a lucratividade para manter a empresa atuando e expandindo no mercado ao longo dos anos, tendo uma gestão de custos que considera eficiente para a empresa. As informações de custos geradas e utilizadas por essa empresa são para formação de preços e orçamentos. O gráfico 02, mostra os métodos de custeio utilizados pelas empresas:

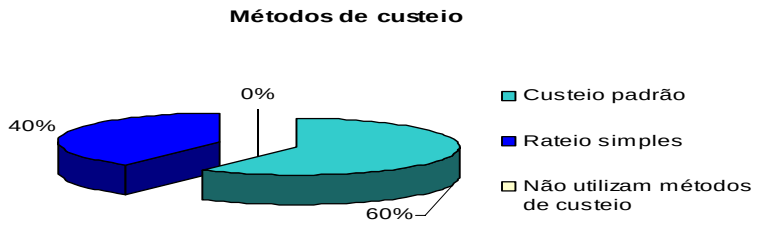

Gráfico 02: Métodos de custeio **Fonte:** pesquisa de campo, 2006

A seguir, o Quadro 03 mostra os resultados obtidos junto às empresas pesquisadas em relação aos princípios e métodos de custeio utilizados, a finalidade e os resultados obtidos com os métodos utilizados.

Amostra	Princípio	Método	Finalidade	Resultado
Empresa A	Custeio variável	Rateio Simples	(1)Formação de preços dos produtos, utiliza o custo histórico como base de comparação dos custos ocorridos no	Controle dos custos (análise, correções e reduções) e informações para a tomada de decisão.

			período; (2) Orçamento (3) Margem de Lucratividade.	
Empresa B	Custeio variável	Custeio Padrão	(1) Formação de preços; (2) Orçamento; (3) Margem de Lucratividade.	Acompanhar as variações ocorridas nos custos da produção
Empresa C	Custeio por Absorção integral	Rateio Simples e Custeio Padrão	(1) Formação de preços; (2) Acompanhar os custos de mão-de-obra e energia, buscando comparar com um custo estimado – padrão; (3) Determinação do ponto de equilíbrio.	Eficiência em mão-de-obra e energia.
Empresa D	Custeio por Absorção integral	-	(1) Formação de preços; (2) Manter os custos que permitam o funcionamento da empresa e uma margem de lucro; (3) Orçamento; -(4) Margem de Lucratividade.	Controle dos custos para manter a produção
Empresa E	Custeio por Absorção integral	Custeio Padrão	(1) Formação de preços:(2) Orçamento; (3)Determinação do ponto de equilíbrio.	Equilibrar os custos em relação às variações de produção, especialmente informações sobre custos fixos para manter a capacidade produtiva da empresa.

Quadro 03: Resumo dos princípios e métodos de custeio utilizados pela rede de empresas
Fonte: Pesquisa de campo, 2006.

Diante do exposto, foi identificado que as empresas que compõem a rede utilizam métodos de custeio diferenciados e que mesmo as que utilizam o mesmo método, utilizam as informações com propósitos distintos. Além disso, todas as empresas pesquisadas afirmaram não ter conhecimento dos métodos de custeio

utilizados pelas outras empresas da rede. Assim, as informações que a gestão de custos dessas empresas, estão orientadas para objetivos bem distintos, ou seja, há uma diversidade de informações como a determinação de preços, orçamento, controle dos custos fixos para garantir o ponto de equilíbrio, eficiência na mão-de-obra, gastos com energia e a lucratividade.

Outro aspecto de grande relevância é que para a formação da rede não foi exigido (até o momento não é exigido) nenhuma mudança na gestão de custos das empresas, isso foi relatado por todas as empresas que formam a rede e que participaram da pesquisa. Mesmo assim, foi enfatizado por todas as empresas que a participação na rede possibilitou grande crescimento e aumento da lucratividade, o que garante a utilização da capacidade produtiva e melhores rendimentos para as empresas. Foi constatado também que com a formação da rede, houve mudanças em relação aos custos, devido o aumento significativo na produção, não havendo resultados ou acompanhamento que possibilite uma avaliação mais detalhada em relação a esses custos, o que foi bem enfatizado é que houve um significativo e progressivo aumento na lucratividade dessas empresas.

Nesse contexto, pode-se constatar que a rede de empresas não tem uma gestão de custos uniforme e não há uma preocupação em uniformizar as informações de custos entre elas, tendo em vista que a gestão é realizada individualmente através de avaliações diferenciadas e por princípios e métodos diferentes, não havendo um compartilhamento de informações de custos na rede. Sendo assim, torna-se impossível avaliar com detalhe e de forma precisa os benefícios em termos de redução de custos com a formação da rede, já que as empresas se baseiam mesmo que empiricamente em princípios de custeio diferenciados, resultando em informações distintas em relação aos custos realmente ocorridos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A rede de empresas estudada está focada em oferecer produtos com um conceito de ecologicamente e socialmente corretos e com isso, mantém o algodão colorido como sua principal matéria-prima na fabricação de confecções, calçados, bolsas, acessórios e decoração, assim, é possível, atuar no mercado com um diferencial competitivo.

Diante dos resultados apresentados, pôde-se constatar que a rede de empresas compartilha informações sobre tendências do mercado, novos produtos (modelos e design) e decisões sobre novas coleções e produtos a serem colocados no mercado e, principalmente, estratégias para divulgar e expandir a produção dos produtos no mercado nacional e internacional.

A rede de empresas analisada atingiu um crescimento significativo em termos de aumento na produção e na lucratividade, resultando em produtos, cuja matéria-prima é o algodão colorido que leva a marca *natural fashion*. Esses resultados foram obtidos ao longo dos anos a partir da formação do consórcio de exportação *natural fashion* e posteriormente com a formação da Coopnatural, que através da percepção e exploração desse nicho de mercado todas as empresas da rede conseguiram utilizar sua capacidade produtiva e aumentar a participação de seus produtos no mercado e obter grandes possibilidades de crescimento.

A expansão dessas empresas no mercado e a possibilidade de crescimento com maior participação nesse nicho de mercado já é uma realidade para essas

empresas. Porém, o gerenciamento dos custos de forma adequada para acompanhar as mudanças e o crescimento, ainda é uma questão que não é tratada e compartilhada por essas empresas. Foi constatado que as empresas gerenciam seus custos de forma diferenciada com a utilização de forma empírica de princípios e métodos de custeios que, de acordo com eles, são adequados a realidade da empresa e que fornecem as informações necessárias para manter a empresa atuante no mercado, sendo citado também que métodos muito sofisticados não representam a realidade dessas empresas (micro e pequena), oferecendo informações de custos que não possibilitam determinar preços competitivos no mercado.

Não há uma preocupação conjunta e integrada em relação ao melhor gerenciamento dos custos, como forma de avaliar possíveis reduções dos custos, através da uniformidade nas informações e os benefícios com a formação e ingresso de novas empresas. Conhecer essas informações torna-se imprescindíveis para avaliar os benefícios oferecidos pela rede no ingresso de novas empresas, quanto aos benefícios oferecidos pelas novas empresas à rede. Só é possível avaliar esses benefícios em termos de custos quando todas as empresas passarem a utilizar os mesmos princípios e métodos de custeio, sendo assim, serão geradas informações de custos uniformes possibilitando uma avaliação adequada da gestão de custos na rede. A partir dessa adequação torna-se possível gerenciar e controlar os custos de forma estratégica para melhorar o desempenho da rede, bem como, buscar novas parcerias que resulte em maiores benefícios, possibilitando atender as crescentes demandas de mercado.

REFERÊNCIAS

AMATO NETO, João. **Redes dinâmicas de cooperação**. *In:* AMATO NETO, João. Rede entre organizações: domínio do conhecimento e da eficácia operacional. São Paulo: Atlas, 2005.

BEBER, S. J. N.; SILVA, E. Z.; DIÓGENES, M. C.; KLIEMANN, F. J. N. (2004)- **Princípios de custeio: uma nova abordagem.** Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Florianópolis, SC.

BORGES JR., C.V., **Características e contribuições das redes para o desenvolvimento das pequenas e medias empresas**, Anais EnANPAD 2004, EnANPAD 2004. Curitiba/PR, 2004.

BORNIA, Antonio Cezar. Análise Gerencial de Custos em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman,2002.

CÂNDIDO, G. A., ABREU, A. F., GOEDERT, A. R. et. al. **Metodologia para formação de redes de inovação entre pequenas e médias empresas.** In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA, 21. 2000, São Paulo. **Anais .** São Paulo: USP, 2000. 1 CD

CÂNDIDO, G.A.; ABREU, A.F. **Os conceitos de redes e as relações interorganizacionais: um estudo exploratório**. In: **Anais** ENANPAD, 24, 2000. Florianópolis.

FILOMENA, T. P.; LEMOS, F. O.; KLIEMANN, F. J. N. (2004) - **Aprimoramento do sistema de custos de uma empresa do setor metal-mecânico.** Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Florianópolis, SC.

LEITE, Mª Silene A. Notas de aulas. Disciplina: **Estrutura e Análise do Custo da Produção**. UFPB. João Pessoa, 2006.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2000.

HOFFMANN, V. E.; MOLINA-MORALES, F. X.; MARTÍNEZ-FERNÁNDEZ, M. T. **Competitividade na Indústria de Vestuário: uma avaliação a partir da perspectiva das redes de empresas. 2005**

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. **Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLAVE, M. E. L.; AMATO NETO, J. **A formação de redes de cooperação e clusters em países emergentes: uma alternativa para PMEs no Brasil.** *In:* AMATO NETO, J. **Rede entre organizações**: **domínio do conhecimento e da eficácia operacional.** São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, J. F.**;** LEMBECK, M.; WERNKE, R. **Determinação do custo de fabricação em indústria de confecções aplicando o método UEP.** IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

SANTOS, G. A. G. DINIZ, E. J. BARBOSA, E, K. **Arranjos produtivos locais e desenvolvimento. BNDES. Disponível em:** http://www.bndes-exim.com/conhecimento/seminario/apl.pdf. Acesso em novembro de 2006.

SANTOS, R. V.; BONACIM, C. A. G.**;** SILVA, L. P. **Sistemas e métodos de custeio em empresas de alta tecnologia: um estudo de multicasos em empresas que compõem o índice Nasdaq e o cubo de custos.** IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil – 2005.

SANTOS, S. A. **Modernização gerencial e tecnológica de pequenas empresas industriais**. In: SIMPÓSIO DE GESTÃO DA INOVAÇÃO TECNOLÓGICA**. Anais**. São Paulo, 1998.

WEGNER, D.; DAHMER, L. V. **Ferramenta para avaliação de desempenho em redes de empresas: uma proposta metodológica.** VII Semead. Trabalho científico. Política dos negócios e economia de empresas, 2005.