



Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul

Costs, prices and results management: a study conducted in fruit canning companies located in Rio Grande do Sul

Daniele Penteado Gonçalves Braga¹, Alexandre Xavier Vieira Braga²,
Marcos Antonio Souza³

RESUMO

O objetivo do estudo é analisar as questões relacionadas à gestão dos estoques, do capital de giro, do processo de formação de preços, e da gestão de custos em indústrias conserveiras do estado do Rio Grande do Sul. As práticas de gestão pesquisadas têm sido abordadas com frequência pela literatura na forma de instrumentos da eficiência e eficácia empresarial. A pesquisa, realizada no ano de 2008, envolveu um estudo empírico com as oito empresas conserveiras do estado do Rio Grande do Sul cujo faturamento anual situa-se acima de R\$ 12 milhões. Para coleta de dados, utilizou-se de entrevista estruturada, realizada com os gestores financeiros das empresas, cuja análise foi desenvolvida com o uso técnicas estatísticas descritivas e de correlação entre variáveis. Os principais resultados indicam que: (a) a maioria das empresas forma os estoques de insumos para períodos de curto prazo, dadas as limitações de capital de giro e de endividamento; (b) a maioria delas usa sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos, com tradicionais técnicas de mensuração e gestão dos custos do processo produtivo; (c) o principal método utilizado na formação do preço de venda é o *mark-up*, aplicado sobre o custo total de produção; (d) as correlações mais significativas e relevantes foram observadas entre os métodos de custeio utilizados e a adoção do conceito de margem de contribuição, assim como dos métodos de custeio com a técnica do ponto de equilíbrio; (e) foram identificadas diversas inconsistências conceituais nas respostas dos gestores, revelando suas limitações de formação.

Palavras chave: Gestão de custos. Formação de preços. Gestão financeira.

ABSTRACT

This study examines questions related to the practices used in management of stocks, working capital, price formation and costs in companies operating in the fruit canning segment in the Brazilian state of Rio Grande do Sul. Instruments for achieving greater efficiency and effectiveness of the management practices in these areas have often been dealt with in the literature. This empirical study was carried out during 2008 with the eight largest companies fruit canning companies domiciled in Rio Grande do Sul, those having annual sales of more than R\$12 million. Structured interviews were conducted with the financial managers of the companies studied. Data analysis involved the use of descriptive statistical techniques and correlation between variables. The principal results suggest that: (a) the majority of the companies have a short-term timeframe for stockpiling materials for short periods due to limited working capital and capacity to assume debt; (b) the majority use some form of cost structure analysis, employing traditional techniques for measuring and managing production costs; (c) mark-up applied to total production costs is the preferred method for calculating sales prices; (d) the most significant correlations observed were between the costing system used and adoption of the marginal contribution technique and between costing system and the break-even point technique; (e) Many conceptual inconsistencies were observed in the responses viewed, suggesting weaknesses in the professional preparation of those interviewed.

Keywords: Cost management. Price formation. Financial management.

¹ Faculdade Atlântico Sul - daniele.braga@unianhanguera.edu.br

² Universidade Federal de Pelotas - axvb@terra.com.br

³ Universidade do Vale do Rio dos Sinos- Unisinos- marcosas@unisinos.br

1. INTRODUÇÃO

Num cenário econômico de acirrada concorrência, as empresas precisam, cada vez mais, buscar novas formas de executar suas atividades e de gerenciar seus recursos, objetivando reduzir custos, aumentar a produtividade e, ao mesmo tempo, atender as exigências de seus clientes. Neste caso, o termo custo é tratado de forma ampla, ou seja, além dos tradicionais custos operacionais de produção, consideram-se também aqueles gastos classificados como despesas operacionais e despesas financeiras. Decorre daí que a manutenção de ativos operacionais, entre eles os estoques, reflete a utilização de recursos e a geração de custos financeiros decorrentes.

Um exemplo neste contexto é dado por Gomez-Bezares (1999). Trata-se da gestão de estoques, dado que, mediante a otimização do uso desse investimento, racionaliza o uso dos recursos disponíveis na empresa. Sobre essa mesma questão manifesta-se Dias (1987), para o qual a empresa deve minimizar o capital investido em estoques, pois ele é um dos principais geradores de custos, ou seja, o seu aumento contínuo aumenta na mesma proporção a incidência dos custos financeiros. Contudo, sem estoques no momento correto é impossível que uma empresa atue, pois a sua falta compromete a realização das vendas. Dias (1987) acrescenta que é essa complexidade que exige a adoção de técnicas e atividades apropriadas de gestão.

De acordo com Martins (2003), a atividade de controle está inserida nessa temática, dado que é ele que possibilita fazer o planejamento dos recursos, conhecer os custos incorridos, verificar se estes estão consistentes com o planejado e, a partir da análise dos possíveis desvios, direcionar ações de correção de rumos. Martins (2003) destaca ainda que, por mais completo e sofisticado que seja nenhum sistema de controle de custos é capaz de atingir seus objetivos se não contar com o pleno comprometimento de todos da empresa, a começar por sua alta direção.

Outro aspecto relevante, no contexto do estudo, refere-se à formação e à gestão dos resultados. Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2008), os preços dos produtos devem considerar fato-

res externos à empresa, mas não podem desconsiderar os custos internos, pois esta comparação permite decisões adequadas quanto à conveniência ou não de praticar preços de mercado, e direcionar ações que potencialize alcançar maior eficiência interna. De fato, desconsiderar tais aspectos da gestão pode comprometer a lucratividade e, conseqüentemente, a continuidade dos negócios.

A breve contextualização até aqui realizada, aplicada às empresas em geral, aplica-se especialmente à realidade do conjunto de empresas selecionadas para realização deste estudo, ou seja, as indústrias de conservas sediadas no pólo conserveiro, da região de Pelotas, no estado do Rio Grande do Sul.

O estudo de Madail e Raseira (2008) esclarece que este segmento industrial surgiu ao final do século XIX e consolidou-se na década de 1970, quando houve a instalação de grandes empresas. Na década de 1980, foi possível presenciar o fechamento de muitas indústrias do setor, em função da chamada crise sistêmica que o atingiu. Porém, conforme acrescenta Madail e Raseira (2008), já na década seguinte, as empresas que permaneceram consolidaram-se no mercado e, das 40 indústrias que havia na década anterior, apenas 12, em 2007, atingiram um marco de produtividade relevante no ramo, sendo hoje, responsáveis por 98% da produção de comotas de pêssego, no Brasil.

Algumas empresas do setor reestruturaram-se, incrementaram seu parque produtivo e adotaram mudanças organizacionais, em um movimento semelhante ao verificado em diferentes ramos produtivos, enquanto outras combinaram novos e velhos processos. O fechamento de empresas do setor, no momento de crise, ocasionou um intenso desemprego nessa região gaúcha de Pelotas, mas serviu também como desafio aos gestores para a reestruturação e modernização das práticas de gestão (Badejo e Callegaro, 2001).

Isso é tão relevante quanto a constante ameaça provocada pela entrada de produto estrangeiro, particularmente da Argentina. A esse respeito, conforme destacado por Santos (2009, p.18), "A caixa importada com 24 latas sai por 15 dólares, o que representa R\$ 1,12 a

unidade, considerando-se o dólar a R\$ 1,80. Mas, no Brasil, as indústrias precisam comercializar a lata a pelo menos R\$ 2,00 para cobrir o custo de produção”.

Considerando o contexto apresentado e o setor escolhido para a realização desta pesquisa, o objetivo do estudo é identificar e analisar como as indústrias de conservas de doces estão gerenciando seus custos, seus estoques e seus preços de venda. Conforme destacado no início desta introdução, custos é tratado de forma ampla, incluindo aí os decorrentes das práticas de gestão do capital de giro, com destaque para os estoques.

Além desta introdução, o estudo apresenta um breve referencial teórico sobre o tema, seguido da apresentação dos aspectos metodológicos da pesquisa. Na sequência, tem-se a apresentação e análise dos dados, seguida das conclusões e referências.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Formação do preço de venda

De acordo com Sardinha (1995) o preço pode ser definido como a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto, e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo. A partir desta definição, pode-se dizer que preço é o valor monetário pago pelo consumidor visando satisfazer suas necessidades, enquanto o fornecedor o recebe na expectativa de obter lucro com a transação.

Horngren, Foster e Datar (2000) abordam outro aspecto a esse respeito, argumentando que o preço de um produto ou serviço depende da oferta e da procura. Acrescentam que há três influências principais que incidem sobre as decisões de preços: os clientes, os concorrentes e os custos. Os clientes influenciam na formação dos preços, na medida em que analisam o valor cobrado pelo bem ou serviço e os benefícios que poderão vir a ter se adquiri-los, comparativamente a alternativas de aquisição no mercado. Os concorrentes têm reações aos preços praticados por outras empresas e podem forçá-las a reduzi-los na tentativa de manterem-se competitivas. Os preços são fixados na expectativa de recuperarem os custos e gera-

rem lucro; nesse sentido, o estudo do comportamento dos custos proporciona a compreensão da sua influência nos preços e dos impactos resultantes das combinações de preços e volume de venda dos produtos.

Kotler e Armstrong (1993), em um contexto de análise mercadológica, enfatizam que, no final das contas, é o consumidor quem irá decidir se o preço de um produto é correto. Em todo caso, o melhor não é cobrar preços mais baixos, mas diferenciar o produto ofertado, para que ele valha um preço mais alto. Bruni e Famá (2002) apresentam quatro elementos classificados como os principais objetivos na formação de preços: (1) proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível; (2) permitir a maximização lucrativa da participação de mercado; (3) maximizar as capacidades produtivas, evitando ociosidade e desperdício operacional; (4) maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado. É nessa abordagem de maximizar o capital empregado que se insere o foco dado neste estudo a respeito da gestão do capital de giro e dos custos financeiros decorrentes.

Num entendimento que procura combinar a força de mercado com os objetivos da empresa, Sardinha (1995) comenta que, no curto prazo, o preço cobrado pela venda de um bem ou prestação de um serviço pode ser influenciado pelo mercado, mas a sobrevivência de uma empresa, no longo prazo, depende de suas decisões sobre políticas consistentes de preço e de gestão de custos. Assim, os preços devem considerar a capacidade produtiva da empresa, pois preços baixos tendem a aumentar as vendas, podendo ocasionar problemas quanto à qualidade do atendimento e prazo de entrega. Por outro lado, preços elevados podem reduzir as vendas, acarretando na ociosidade da estrutura produtiva e de pessoal, ou seja, na ociosidade e desperdício operacional.

Bruni e Famá (2002) destacam que o retorno do capital dá-se por meio de lucros auferidos ao longo do tempo. Assim, somente por meio da capacidade de gestão de custos e da fixação de preços de venda, que seja aceito pelo mercado e que gere lucro, é possível assegurar o correto retorno do investimento efetuado.

Para Santos (2005), os métodos de formação de preço são: método baseado no custo; método baseado nos concorrentes; método baseado nas características do mercado; e o método misto.

O método baseado nos custos é o mais tradicional e o mais comum no mundo dos negócios. Este método costuma empregar os seguintes elementos: custo pleno, custo de transformação, custo marginal, taxa de retorno exigida sobre o capital aplicado e custo-padrão. Se a base usada for o custo total, deve ser aplicada uma margem de lucro desejada sobre os custos totais dos produtos. Sendo utilizados os custos e despesas variáveis, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os custos e despesas fixas, além dos lucros desejados. Esse processo de considerar uma margem fixa a um custo-base é conhecido como *mark-up*.

A segunda metodologia de formação de preços emprega a análise da concorrência. Sobre esta metodologia, Bruni e Famá (2002) afirmam que as empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda – a concorrência é que determina os preços a praticar. Os preços podem ser de oferta – quando a empresa cobra mais ou menos que os concorrentes, ou de proposta – quando a empresa determina seu preço, segundo seu julgamento, sobre como os concorrentes irão fixar o preço deles.

Para o terceiro método, o do preço baseado nas características do mercado, o preço é estabelecido tomando como base o valor percebido do produto pelo mercado consumidor. Conforme destacam Zuccoloto e Colodeti Filho (2008), esse método exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa, pois isso irá direcionar a adoção de ações mercadológicas corretas e ideais para a empresa diante da batalha imposta pela concorrência. Portanto, o conhecimento do mercado permite decidir se o produto será vendido a um preço mais alto, atraindo as classes economicamente mais elevadas, ou a um preço popular, atendendo as camadas de menor poder aquisitivo.

A quarta e última metodologia, o método misto, é a combinação dos três fatores discutidos nos métodos apresentados anteriormente: custo, concorrência e mercado. Bruni e Famá

(2002) destacam que neste método a formação de preços deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor, a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

2.2 Gestão de Estoques

De acordo com Assaf Neto (2003), podem-se dividir os estoques em quatro tipos, ou seja: (1) mercadorias e produtos acabados; (2) produtos em elaboração; (3) matérias-primas e embalagens; (4) materiais de consumo e almoxarifados.

Cada um desses tipos de estoques possui causa própria para que as empresas invistam na sua manutenção. Scherr (1989, p.281-282) enumera os principais motivos para os três primeiros tipos de estoques supracitados:

- a) A manutenção de estoques de mercadorias e produtos acabados significa fornecer um serviço imediato aos consumidores da empresa, procurando atender um maior nível de satisfação do cliente, por disponibilizar os produtos para pronta-entrega.
- b) A manutenção de produtos em elaboração é motivada por propiciar uma reserva flexível para as empresas, reduzindo a dependência das fases do fluxo de produção.
- c) A manutenção de estoques de matérias-primas e embalagens torna mais fácil a programação da produção, evita a aquisição de itens em períodos de preços altos e representa uma proteção contra as deficiências da oferta.

Em relação à manutenção de estoques de material de consumo e almoxarifados, Assaf Neto (2003) cita que o volume de investimento nesse tipo de estoque varia em função das características básicas e peculiaridades operacionais e administrativas de cada empresa.

Por outro lado, e de acordo com Rogers, Ribeiro e Rogers (2004), o administrador financeiro não deve considerar essas abordagens de

manutenção de estoques como as únicas possíveis para solucionar os problemas enumerados. Exemplificando, os autores apontam estratégias alternativas que objetivam evitar o risco da flutuação dos preços de matérias-primas, situação em que a empresa poderá realizar contratos de longo prazo com os fornecedores, os quais deverão especificar os preços a serem pagos e as quantidades a entregar, ou ainda, para estabilizar a demanda, a empresa poderá conceder descontos.

Há que se destacar que a gestão dos estoques no segmento conserveiro tem contornos especiais dada a perecibilidade e sazonalidade da principal matéria prima, ou seja, os frutos. De fato, a não disponibilidade de produção da fruta durante todo o ano e o curto prazo útil para sua utilização ensejam a necessidade de técnicas e planejamento mais acurados, além de investimento em estrutura especial de armazenamento.

2.3 Conceitos e práticas relacionadas à gestão de custos

Segundo ressalta Horngreen (1978), a terminologia de custos deve ser pensada como medida no sentido contábil convencional, ou seja, valor pago por bens e/ou serviços. Na contabilidade gerencial, diversas bases de medição podem ser usadas como unidade. Além disso, a unidade não está necessariamente sempre relacionada a um produto físico. A figura do objeto de custo, conforme enfatizado por Hansen e Mowen (2001) torna facilmente definível que há entidades de custeio que melhor se ajustam em função da necessidade e objetivo do custeio.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), para a fabricação de qualquer produto, a empresa é obrigada a fazer uma série de gastos relativos a itens como matéria-prima, mão-de-obra, energia elétrica, aluguel de galpões para a instalação da fábrica entre outros. Estes gastos são denominados custos de produção ou simplesmente custos.

Segundo Souza e Diehl (2009, p.10) custo “É a parte do gasto que se agrega ao produto. É a parcela do esforço produtivo que é transferida ao produto”. Portanto, custo é o gasto voluntário feito pela empresa para a elaboração de

seus produtos. Há na empresa outros gastos voluntários que não se referem diretamente à elaboração de produtos: são despesas, e podem ser classificadas, conforme sua natureza, em despesas administrativas, comerciais ou financeiras. Além dos custos, das despesas, existem ainda os gastos voluntários relativos à aquisição de bens (imobilizado) ou a investimentos, os quais são registrados no ativo permanente.

Os custos também podem ser considerados em função de diversas outras classificações. Conforme Martins (2003), custos diretos são passíveis de direta apropriação aos objetos de custeio, bastando para isso haver uma medida de consumo (quilograma de materiais diretos consumidos, horas de mão-de-obra utilizadas) para que possam ser mensurados e facilmente identificados com o objeto de custeio. Já os custos indiretos, por outro lado, são aqueles que não são facilmente identificados com o objeto de custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos do custeio através de rateios.

Os custos também podem ser classificados em fixos ou variáveis. Essa classificação tradicional é abordada por Cashin e Polimeni (1982). Para eles, custos fixos são aqueles que se mantêm inalterados no total para um período, apesar de flutuações no volume ou atividade de produção realizada, considerada uma capacidade instalada. Já os custos variáveis são aqueles que variam direta e proporcionalmente em relação com o volume das atividades.

Além dessas classificações de custos e despesas, no âmbito das atividades produtivas de operações e gestão, há também aqueles encargos que decorrem da utilização de recursos ativos no desenvolvimento das operações. São os custos financeiros dos investimentos em giro e investimentos permanentes.

Com relação aos métodos de custeio, o custeio variável surgiu da necessidade de solucionar os problemas acarretados pela dificuldade de apropriação dos custos fixos indiretos aos produtos e da grande utilidade da mensuração isolada do custo variável.

O custeio variável considera a apropriação de todos os custos variáveis, diretos e indiretos, e tão somente variáveis, aos produtos,

sendo que os custos fixos são considerados integralmente ao resultado do período – ou seja, são custos da estrutura e não dos produtos. No entendimento de Leone (2000), o custeio variável está relacionado com a utilização dos custos como fatores de apoio para a tomada de decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornaram-se relevantes, a exemplo da aplicação das análises baseadas na margem de contribuição e no ponto de equilíbrio. O seu surgimento ocorreu em função do reconhecimento das limitações do custeio por absorção para fins gerenciais.

A respeito do método de custeio por absorção, Martins (2003) enfatiza que ele consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos elaborados.

De acordo com Machado e Souza (2006), 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. Deve-se ter em conta que não há um método considerado o melhor para ser utilizado de maneira indiscriminada e para todas as finalidades pelas empresas. De fato, e dependendo do objetivo e uso da informação desejada, deve-se escolher um ou até mais de um método concomitantemente. Assim é que outros métodos, como o baseado em atividades - ABC, ou unidade de esforço de produção UEP (Souza e Diehl, 2009) e pleno, entre outros, podem ser privilegiados em função dos objetivos do custeio e da utilidade da informação a ser gerada.

Dentro do viés do planejamento de custos, a metodologia do custo-alvo, ou custo-meta, segundo Sakurai (1997), é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto. É útil nos estágios de desenvolvimento de um produto, e incentiva a inovação, concentrando os esforços de todos os setores da organização em busca de um lucro programado para ser alcançado através de produtos que satisfaçam níveis de qualidade, tempo de entrega e preço exigidos pelo mercado. A lógica implícita nesse método é que o custo é determinado por

duas outras variáveis, ou seja, pelo preço de venda praticado no mercado e pela expectativa de lucro implícita no planejamento da empresa.

Em complemento ao planejamento estabelecido no custo-meta tem-se o método do custo-padrão, direcionado ao controle da eficiência no consumo de recursos planejado na mensuração do custo-meta (Sakurai, 1997). Kraemer (1995) apresenta uma visão histórica, enfatizando que o custo-padrão é um método de origem americana, que visa estabelecer medidas de comparação (padrões) determinadas a partir do histórico médio ou teórico de produção ou, ainda, através de produção-piloto. Os padrões são estabelecidos no processo produtivo a partir de uma situação normal de trabalho a ser atingida dentro de condições operacionais eficientes. Uma visão mais contemporânea sobre o planejamento e controle de custos traz um entendimento da integração entre o custo-meta e o custo padrão, sendo este último elaborado com base nos objetivos estabelecidos pelo primeiro. A comparação entre o custo real e o custo-padrão reflete as variações de custos ocorridas, as quais devem ser analisadas visando à correção das causas que as originaram, sejam tais variações favoráveis, sejam desfavoráveis.

2.4 Gestão do capital de giro

A expressão capital de giro diz respeito aos ativos de curto prazo da empresa, tais como estoques, duplicatas a receber, bem como a seus passivos de curto prazo, representante de dívidas com fornecedores, impostos, despesas diversas etc. A administração do capital de giro é uma atividade diária que visa assegurar que a empresa tenha recursos suficientes para continuar suas operações e evitar interrupções muito caras.

Teló (2001) cita que examinar detidamente cada um dos itens que compõem o capital de giro, de forma contínua, é prioritário para o administrador. O instrumento mais utilizado dentro das empresas para gerenciar o capital de giro é o fluxo de caixa, tanto estrategicamente, quando suporta tomada de decisões, quanto taticamente, quando ligado ao horizonte mais restrito.

Há que se destacar, no contexto do capital de giro, a relevância da gestão dos créditos con-

ceditos a clientes nas vendas a prazo, dos estoques em suas mais diversas modalidades e das políticas de compras adotadas nos relacionamentos com fornecedores. A respeito dessas questões, há uma vasta literatura que trata das práticas de gestão destes principais elementos do capital de giro, tais como Assaf Neto (2003); Gitman (2001); Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001); Jaffe, Westerfield e Ross (2002). Em todos esses elementos, o que atualmente tem sido um desafio aos gestores é a adoção de práticas que tem no adequado dimensionamento temporal um aspecto relevante.

Assim, receber o valor das vendas no menor prazo possível, realizar as compras com o prazo mais dilatado e equalizado com o das vendas, além de manter o menor nível de estoque, otimizando sua rotação sem prejudicar o fluxo produtivo. A prática do *Just-in-time* é um exemplo dessas práticas. A busca do equilíbrio desses prazos operacionais tem, no âmbito da gestão financeira, como seu resultado mais transparente o equilíbrio, ou desequilíbrio, do fluxo de caixa, impactando na maior ou menor dimensão dos custos financeiros decorrentes da captação de recursos. Em tese, quanto menor for a eficiência da gestão do capital de giro maior a necessidade de recursos adicionais e dos respectivos custos financeiros.

Assim, dado que os investimentos são efetuados para dar sustentação à execução das atividades da empresa, é lógico concluir que as ineficiências do processo de consumo de recursos (custos de produção além do planejado, manutenção desnecessária de estoques, perda de venda devido a preços irrealistas com o mercado, decisões incorretas sobre a aceitação ou não de pedidos especiais etc.) conduzem à necessidade de recorrer às fontes de capital de giro (de terceiros ou próprios), implicando em custos financeiros adicionais, sejam eles na forma de juros ou de dividendos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com base nas definições estabelecidas por Gil (1999), quanto aos fins a presente pesquisa reveste-se de características exploratórias e descritas. Os aspectos exploratórios estão presentes

tendo em vista que o estudo visa ampliar o conhecimento sobre a formação de preços e custos nas empresas pesquisadas. Já as características descritivas revelam-se na descrição do grau de percepção dos gestores das empresas quanto ao uso que é feito das práticas pesquisadas.

Ainda de acordo com Gil (1999), quanto aos meios, trata-se de uma pesquisa de campo, cujas informações foram coletadas nos locais onde os eventos acontecem, ou seja, nas indústrias gaúchas de pequeno e médio porte, localizadas nas cidade de Pelotas e região, no Estado do Rio Grande do Sul.

Por fim, quanto à abordagem do problema e análise dos dados, e com base em Raupp e Beuren (2003), a pesquisa apresenta características qualitativas e quantitativas. Ao realizar a análise preliminar das respostas aos quesitos formulados, utiliza-se a abordagem qualitativa. Na sequência, ao atribuir valores numéricos às respostas obtidas e buscando identificar correlações estatisticamente significativas entre as mesmas, adota-se uma abordagem quantitativa de análise.

O universo da pesquisa é constituído por 13 indústrias conserveiras, de pequeno e médio porte, sediadas no Rio Grande do Sul, cadastradas no Sindicato das Indústrias de Conservas de Pelotas e Região, conforme cadastro publicado em 2008. Estas empresas desenvolvem preponderantemente as atividades de industrialização de pêssego, figo, ameixa e abacaxi em calda.

O critério para definição da amostra foi o valor do faturamento anual declarado, informado pelo Sindicato das Indústrias de Conservas de Pelotas e Região. Foi estabelecido o limite mínimo de R\$ 12 milhões em 2008; foi verificado que a partir da nona empresa, por ordem de faturamento, este indicador apresenta-se acentuadamente reduzido, revelando empresas de porte muito inferior às demais, o que caracterizaria falta de homogeneidade na amostra, prejudicando análises comparativas. Assim, adotou-se o critério intencional, em função do qual foi pesquisada uma amostra de oito empresas, pertencentes ao setor identificado no parágrafo anterior. As oito empresas participantes representam, aproximadamente, 82% do faturamento total do setor na região.

A coleta de dados deu-se pela utilização de entrevista estruturada, realizada com os gestores financeiros das empresas.

Para a análise dos dados, primeiramente apresentam-se as respostas aos questionamentos realizados. As respostas obtidas foram interpretadas, permitindo uma análise qualitativa dessas informações junto aos gestores das empresas pesquisadas.

Na sequência, para que fosse possível obter conclusões mais significativas na pesquisa mediou-se o grau de correlação existente entre as variáveis selecionadas, visando identificar, a partir da definição de Stevenson (1981), até que ponto as respostas obtidas estão relacionadas entre si, o que permite inferir se há ou não coerência nas mesmas.

Para proceder a estas análises, as variáveis qualitativas (respostas) foram transformadas em variáveis quantitativas, utilizando-se para tanto, o recurso da criação de variáveis *dummy*. As variáveis *dummy* são variáveis binárias, que podem assumir apenas valores 0 ou 1, e que, dessa forma, podem ser correlacionadas ou mesmo incluídas em modelos. O *software* utilizado nas análises de correlação foi o MS Excel.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Interpretação e análise qualitativa das respostas aos questionamentos

Na presente seção, apresentam-se as respostas às questões formuladas, seguidas de uma interpretação e breve análise. Para propiciar melhor compreensão do leitor, apresenta-se a questão formulada e, em seguida, procede-se à respectiva análise.

1º. - *Se a empresa é exportadora ou realizou exportação recentemente (nos últimos três anos)*

Embora a pesquisa buscasse identificar a gestão de compras, custos e preços, entendeu-se necessário identificar se as empresas realizavam operações com o mercado externo, pois isso possibilita melhor identificar o ambiente competitivo a que a empresa está exposta. Identificou-se, pelas respostas dadas, que 50% das empresas são exportadoras ou realizaram exporta-

ções nos últimos três anos, porém com valores não representativos.

2º. - *Formação acadêmica dos gestores*

Nesta questão, buscou-se identificar a área de conhecimento na qual os gestores possuíam sua formação. Verificou-se que dos oito entrevistados, cinco responderam possuir graduação na área das ciências econômicas (economia/contabilidade/administração). Os demais afirmaram não possuir ensino superior ou que sua formação acadêmica não havia ocorrido na área referida.

A partir das respostas, percebe-se que a maioria dos gestores possui formação na área das ciências econômicas, embora fosse desejável que todos os gestores tivessem formação nesta área. Cabe, no decorrer deste estudo, verificar se há alguma influência da formação nas formas de gestão e controle adotados nas empresas.

3º. - *Experiência do gestor na função que exerce*

Buscando identificar a experiência do gestor em sua função, observou-se que, à exceção de um dos entrevistados, todos os demais afirmaram possuir mais de dez anos de experiência na função de gestão, o que revela bom conhecimento para exercer as atividades que desempenham. A experiência, aliada a uma boa formação acadêmica são fatores relevantes para uma boa gestão.

4º. - *Estratégia adotada para o momento de realização das compras*

Cinco dos oito respondentes revelaram que as compras são realizadas quando existe a necessidade imediata dos insumos; os outros três respondentes declararam que efetuam as compras quando o preço praticado está nos níveis mais baixos, independentemente da existência ou não de necessidade imediata.

Interpretando as respostas, percebe-se que aproximadamente 63% dos respondentes, realizam as compras quando há a necessidade imediata de insumos. Esta conduta está de acordo com as melhores práticas de gestão do capital de giro investido em estoques. Contudo, é necessário analisar se esta conduta está relacio-

nada com o nível de capitalização das empresas, situação a ser avaliada na seção seguinte.

5º. - Políticas de manutenção dos estoques

Nesta indagação buscou-se avaliar o prazo médio de estocagem praticado. As respostas revelaram que em cinco empresas os gestores mantêm estoques somente para atender as demandas de curto prazo (até um ano/safra). As demais respostas indicam que o volume de estoques mantido visa atender às demandas de curto e médio prazos (1 a 2 anos/safra).

As respostas obtidas neste quesito parecem coerentes com aquelas obtidas na questão anterior, pois, os mesmos 63% dos respondentes revelaram que os estoques são mantidos para atender as demandas de curto prazo. Esta resposta é percentualmente coerente com o número de empresas que declararam comprar seus insumos somente quando há necessidade dos mesmos.

6º. - Método de custeio adotado para a tomada de decisão

Esta questão buscou identificar o método de custeio empregado pelas empresas. Verificou-se que das oito empresas pesquisadas, cinco responderam utilizar o custeio por absorção para tomar suas decisões, enquanto que as demais (três) responderam fazer uso do custeio variável.

Observa-se, pelas respostas obtidas, que a maioria das empresas toma decisões com base nos custos totais absorvidos pelos produtos no processo produtivo. Isto pode revelar que estas empresas priorizam a visão de todos os custos absorvidos pelos produtos, no momento da tomada de decisões. Nota-se aqui uma inconsistência em relação à literatura da área, a qual enfatiza as limitações das informações geradas pelo método de custeio por absorção quando utilizadas para finalidades gerenciais.

7º. - Critérios de formação do preço de venda

Na sequência, indagou-se com os gestores sobre os critérios utilizados para a formação dos preços de venda. Observou-se que seis empresas fazem uso do *mark-up* sobre os custos totais de produção para calcular o preço de venda; outras duas empresas formam o preço de venda de acordo com a média do mercado.

Interpretando as respostas, percebe-se coerência com o que foi respondido na questão anterior, pois as empresas tendem a utilizar como base de formulação dos seus preços de venda, os custos totais de produção, o que guarda relação com o custeio por absorção. Mesmo assim, cabe verificar se existe correlação entre estas questões, o que ocorre na seção seguinte.

8º. - Utilização do conceito de margem de contribuição

No intuito de identificar a utilização do conceito de margem de contribuição na gestão, observou-se que três empresas responderam utilizar tal conceito para a tomada de decisão, enquanto cinco empresas responderam não fazer uso dessa técnica.

Analisando as respostas obtidas, verifica-se que a minoria das empresas (37%) utiliza o conceito de margem de contribuição. As respostas são coerentes com o método de custeio adotado pelas empresas, pois conforme resposta à questão 7, três empresas revelaram utilizar o custeio variável, ao qual melhor se aplica o conceito de margem de contribuição.

9º. - Cálculo do ponto de equilíbrio (por produto, linha de produtos ou total)

Nesta indagação buscaram-se informações sobre o cálculo do ponto de equilíbrio nas empresas. As respostas revelaram que todos os gestores calculam o ponto de equilíbrio total na empresa e não por produto. Percebe-se que as empresas pesquisadas buscam atingir o ponto de equilíbrio global, mesmo que isto signifique perdas ou ganhos menores em alguns segmentos ou produtos.

10º. - Método de cálculo do ponto de equilíbrio

Nesta questão, que serviu como validação da questão anterior, foram obtidos dois tipos de respostas distintas. Três empresas responderam calcular a soma dos custos e despesas fixos, para dividir esta soma pela margem de contribuição média ponderada. As outras cinco empresas responderam calcular subtraindo os desenhos totais das receitas totais, em um determinado período de tempo.

Analisando as respostas dadas a esta questão, e comparando-as com as da anterior, percebe-se existir equívoco conceitual na maioria das empresas (63%), pois subtrair das receitas totais os desenhos totais, mais se assemelha a um fluxo de recursos no regime de caixa do que propriamente do ponto de equilíbrio. Esta constatação é corroborada pela evidência surgida da questão oito, ocasião em que três empresas responderam utilizar o conceito de margem de contribuição para a tomada de decisão e cinco empresas responderam não utilizar a margem de contribuição.

11°. - Cálculo da lucratividade (por produto ou família de produtos)

O objetivo desta questão foi verificar se as empresas calculam sua lucratividade individualmente por produto ou por famílias de produtos. Observou-se que o número de empresas que calculam a lucratividade por produto é igual ao número daquelas que calculam por família de produtos.

Nas respostas a esta questão, surge um aspecto contraditório. É coerente que as empresas optem por calcular sua lucratividade por produto ou segmento, mas estas respostas não corroboram o que foi referido na 9ª questão, quanto àqueles respondentes que revelaram calcular o ponto de equilíbrio total da empresa.

12°. - Utilização do custo-padrão e do custo-alvo/custo-meta

Nesta questão, que buscou informações sobre a utilização do custo-padrão ou custo-meta, cinco empresas responderam utilizar padrões de custos para acompanhamentos e ensaios de produção (lançamentos de produtos) e concomitante metas de alcance de custos quando do andamento do processo de produção. As demais três empresas participantes responderam utilizar somente o custo padrão para acompanhamento de custos.

Pelas respostas obtidas, percebe-se novamente certa incoerência conceitual, principalmente no que se refere ao próprio termo utilizado pelos respondentes, ou seja, padrões de custos e não custo padrão. Assim, mesmo que os gestores tenham revelado em sua maioria, pos-

suir formação acadêmica na área das ciências econômicas, não se pode afirmar que os mesmos entendam os diferenciais dos conceitos inerentes a custo-padrão e custo-meta.

13°. - Proporção de capital próprio e de terceiros utilizado pelas empresas (alavancagem)

Para esta questão foram obtidas respostas distintas, sumarizadas no Quadro 1, identificando a proporção de capitais próprios utilizados pelas mesmas. Por solicitação das empresas, sua identidade foi ocultada.

Quadro 1 - Proporção de capital próprio utilizado pelas empresas em relação a total em giro.

Empresa	Proporção de capital próprio	Empresa	Proporção de capital próprio
1	30%	5	30%
2	35%	6	80%
3	100%	7	40%
4	50%	8	90%

Analisando os dados do Quadro 1, percebe-se que a maioria dos respondentes (cinco) informou que a empresa tem uma estrutura financeira significativamente alavancada por recursos de terceiros, dado que nelas os recursos próprios representam entre 30% e 50% de suas fontes de capital.

14°. - Implementação de parcerias com clientes, fornecedores e concorrentes

O objetivo, com esta questão, foi identificar se as empresas mantêm parcerias com clientes, fornecedores e/ou concorrentes. Observa-se pelas respostas dadas que todas as empresas desenvolvem algum tipo de parceria com clientes e fornecedores, mas nenhum tipo de parceria com seus concorrentes.

Como essas respostas não foram incluídas no quadro de análises de correlação, considerou-se conveniente analisar as respostas obtidas nesta parte da pesquisa. Pelas respostas dadas, todas as empresas afirmaram possuir algum tipo de parceria com clientes e fornecedores, e nenhuma parceria com os concorrentes, o que pode ser evidência da acirrada competição do

setor e a falta dos benefícios de uma atuação conjunta entre eles.

Chiamulera (2002, p.2) comenta que “desde que iniciamos no mundo dos negócios fomos preparados para ‘odiar’ nossos concorrentes, para querer vê-los derrotados”. O mundo corporativo na atualidade parece estar despertando para uma prática de gestão que, embora não seja nova, ainda é pouco praticada. Conhecida, dentre outras denominações, como acordos operacionais, parcerias, redes de cooperação ou acordos para transferência de tecnologias, é realizada entre empresas que sempre se mostraram ferrenhas concorrentes. Uma prática que está se tornando comum no mercado são acordos de cooperação de empresas não concorrentes, mas que têm necessidades comuns. É bastante frequente, no momento, conforme referem Olave e Amato Neto (2007), que empresas se unam para lançar portais de compras na *internet* e, assim, reduzirem os custos de aquisição de matérias-primas para suas operações.

Este aspecto pode ser um fator a ser fomentado nas empresas pesquisadas, que poderiam buscar a implementação desta prática no setor, para mútuo benefício de crescimento.

4.2 Análise das correlações significativas nas respostas dos gestores

Para avaliar as possíveis relações entre as respostas obtidas na pesquisa (ou a não existência delas), elaborou-se a Tabela 1, apresentada na sequência.

Antes de interpretar os dados da Tabela 1, cabe ressaltar que os coeficientes de correlação considerados como estatisticamente relevantes foram aqueles que se mostraram superiores a 70%, o que representa um nível comumente adotado em termos de significância estatística. As análises dos coeficientes se realizam em tópicos, conforme segue:

1 - Empresa exportadora

Nas respostas obtidas verificou-se que 50% das empresas são exportadoras. Esta situação não revelou correlação significativa com as demais respostas. O maior coeficiente de correlação (0,5774) está relacionado ao critério de formação dos preços de venda, o que não guarda grande coerência, pois considerar que os preços também na exportação sejam calculados a partir dos custos totais não reflete a competitividade do mercado internacional. Além disso, o grau

Tabela 1 - Correlações entre as respostas dos gestores

Item	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	1											
2	0,2582	1										
3	-0,2582	0,4667	1									
4	0,2582	1,0000	0,4667	1								
5	0,0000	0,7746	0,2582	0,7746	1							
6	0,2582	0,6000	0,6000	0,6000	0,2582	1						
7	0,5774	0,1491	0,1491	0,1491	0,0000	0,4472	1					
8	0,2582	0,6000	0,6000	0,6000	0,2582	1,0000	0,4472	1				
9	0,2582	0,6000	0,6000	0,6000	0,2582	1,0000	0,4472	1,0000	1			
10	0,0000	-0,2582	0,2582	-0,2582	-0,5000	0,2582	0,5774	0,2582	0,2582	1		
11	0,5000	0,2582	0,2582	0,2582	0,0000	0,7746	0,5774	0,7746	0,7746	0,5000	1	
12	-0,5000	-0,7746	-0,2582	-0,7746	-0,5000	-0,2582	0,0000	-0,2582	-0,2582	0,5000	0,0000	1

Legenda

Item	Descrição	Item	Descrição
1	Empresa Exportadora	7	Crítérios Formação Preço de Venda
2	Formação dos Gestores	8	Utilização da Margem de Contribuição
3	Experiência do Gestor na Função	9	Ponto de Equilíbrio - Método
4	Estratégia para Compras	10	Cálculo Lucratividade (produto ou família)
5	Manutenção Estoques	11	Utilização Custo Padrão / Custo Meta
6	Método de Custeio para Decisões	12	Proporção de Capitais Próprios

de correlação existente não pode ser considerado muito relevante.

2 – Formação dos gestores na área das ciências econômicas

As respostas revelaram que a maioria dos gestores (cinco entre oito) tem formação acadêmica na área das ciências econômicas. As respostas a esta questão revelaram correlação de 100% (coeficiente de 1,0000) com a estratégia de compras, ou seja, os gestores com formação na área declararam comprar quando necessário enquanto que os sem formação superior ou com formação em outras áreas revelaram comprar quando os preços estão mais baixos. Este grau de correlação é coerente e revela a adoção prática dos conceitos formativos na gestão de compras enfatizados pela literatura.

Também se percebe correlação significativa (0,7746 ou 77,46%) entre a formação dos gestores e a estratégia de manutenção dos estoques, o que permite concluir que os gestores formados na área das ciências econômicas tendem a manter os estoques segundo as demandas de curto prazo, o que guarda coerência com o domínio de conceitos de gestão financeira de curto prazo a qual enfatiza a menor manutenção possível de estoques.

Outra correlação relevante, mas de sinal negativo, ou seja, -0,7746, pode ser observada entre formação e utilização de recursos próprios para financiar o giro das empresas. Assim, os gestores com formação na área das ciências econômicas revelaram trabalhar com maior alavancagem, ou seja, com menor proporção de recursos próprios. A coerência ou não deste grau de correlação depende de outro fator não analisado nessa pesquisa que é a taxa de juros. A literatura tem revelado que quanto menor ela for maiores são os potenciais benefícios da utilização de recursos de terceiros.

Para concluir, cabe ressaltar a não existência de correlação significativa entre a formação dos gestores e as questões relativas a critérios de formação do preço de venda, cálculo de lucratividade e utilização de custo padrão e custo meta. Esta não correlação corrobora o que já foi comentado nas análises das questões 10, 11 e 12 da seção 4.1, revelando uma incoerência concei-

tual entre a formação dos gestores e a adoção de instrumentos de gestão na prática. Mostra-se aqui uma oportunidade de realizar pesquisas com maior profundidade para esclarecer essas questões.

3 – Experiência do gestor na função

Verificou-se que à exceção de um, todos os demais gestores detinham significativa experiência em suas funções. Esta situação não revelou correlação muito significativa com as demais respostas, embora haja coeficientes de correlação 0,6000 (60%) com o método de custeio para decisões, utilização da margem de contribuição e método de cálculo de ponto de equilíbrio. Cabe ressaltar que estes coeficientes de correlação também não guardam grande significado em termos de relação conceitual, até mesmo por não haver correlação significativa entre formação e experiência dos gestores. Aparentemente, a formação dos gestores não os tem conduzido à utilização de práticas de gestão reconhecidas pela literatura como de grande utilidade.

4 – Estratégia adotada para o momento de realização das compras

Nas respostas a esta questão, cinco gestores revelaram que as compras são realizadas quando existe a necessidade imediata dos insumos, enquanto que os outros 3 respondentes, declararam que efetuam as compras quando o preço praticado está nos níveis mais baixos.

As respostas a esta questão revelaram correlação de 77,46% (coeficiente de 0,7746) com a estratégia manutenção dos estoques, o que significa que a maioria dos gestores que compram estoques quando necessário, tendem a manter os níveis destes segundo as demandas de curto prazo, o que guarda coerência com o domínio de conceitos de gestão financeira de curto prazo e com as análises já realizadas na seção 4.1. Contudo, era de se esperar que esta correlação fosse maior, próxima mesmo de 100%, o que revela certa incoerência nas respostas obtidas, passível de outra pesquisa com maior profundidade.

Também, a partir da Tabela 1, percebe-se que as respostas a esta questão revelam um coeficiente de correlação negativo de 77,46% (-0,7746),

com a proporção de capitais próprios utilizados pela empresa. Esta correlação é coerente, pois as empresas menos capitalizadas, tendem a realizar suas compras somente quando necessário.

5 - Políticas de manutenção dos estoques

Sobre esta questão, cinco gestores revelaram que as empresas mantêm estoques para atender às demandas de curto prazo. Esta situação não revelou correlação muito significativa com as demais respostas. Mesmo assim, há que destacar a correlação negativa de 50% (-0,5000) com a proporção de capitais próprios utilizados pelas empresas. Neste caso, dever-se-ia esperar um grau de correlação negativo de 100%, pois de acordo com Campos, *et al* (2002), a ampliação dos estoques repercute no aumento da NCG (Necessidade de Capital de Giro), e por consequência no endividamento, caso não existam momentaneamente fontes próprias de recursos.

Portanto empresas mais alavancadas em seu giro tendem a suprir seus estoques de insumos somente quando necessário, para não extrapolar seu endividamento; contrariamente, as empresas mais capitalizadas podem ter condição de comprar quando o momento está mais propício, em termos de custos, obtendo vantagem competitiva em relação aos demais.

Percebe-se uma incoerência entre as respostas obtidas e o grau de correlação calculado, o que pode revelar uma situação inadequada na gestão dos níveis de estoques das empresas ou, até mesmo, uma inconsistência conceitual na percepção dos gestores.

6 - Método de custeio utilizado para tomada de decisões

Cinco gestores responderam utilizar o custeio por absorção para tomar suas decisões enquanto que os três restantes responderam fazer uso do custeio variável. Estas respostas apresentaram correlação de 100% (1,0000) com a utilização do conceito de margem de contribuição e com o critério adotado para calcular o ponto de equilíbrio. Assim, todos os gestores que revelaram utilizar o método de custeio por absorção, informaram que calculam o ponto de equilíbrio de forma inadequada, ou seja, subtraindo das receitas totais os despesas totais,

ao mesmo tempo em que revelaram não utilizar o conceito de margem de contribuição.

Com base neste coeficiente, conclui-se que aqueles três gestores, que responderam fazer uso do custeio variável, informaram que calculam o ponto de equilíbrio pela soma dos custos fixos e despesas fixas, para dividir esta soma pela margem de contribuição média ponderada, ao mesmo tempo em que declararam utilizar o conceito de margem de contribuição.

Percebe-se coerência quanto aos coeficientes de correlação, embora as respostas advindas desta questão pareçam conceitualmente contraditórias.

Estas respostas também apresentaram correlação significativa (77,46%) com a adoção dos conceitos de custo-padrão e de custo-alvo/custo-meta. Assim, a maioria dos gestores, que responderam utilizar o custeio por absorção para tomar suas decisões, revelaram que adotam padrões de custos para acompanhamentos e ensaios de produção (lançamentos de produtos) e concomitante metas de alcance de custos, quando do andamento do processo de produção. Conforme já referido na seção 4.1, percebe-se certa incoerência conceitual, principalmente no que se refere ao próprio termo utilizado pelos respondentes, ou seja, padrões de custos e não custo padrão.

7 - Critérios de formação do preço de venda

Nesta questão, seis empresas responderam fazer uso do *mark-up* sobre os custos totais de produção para calcular o preço de venda, enquanto outras 2 empresas declararam formar o preço de venda de acordo com a média do mercado. Esta situação não revelou correlação muito significativa com as demais respostas. Mesmo assim, há que se destacar a correlação negativa de 57,74% (0,5774) com a forma de cálculo da lucratividade e com a adoção dos conceitos de custo-padrão e de custo-meta.

A pouca significância destas correlações aponta para um problema conceitual, pois, embora se reconheça que a formação de preço por meio do *mark-up*, primeiramente vise precificar o produto internamente, para que após seja comparado com o mercado, calcular o preço também é necessário não podendo o gestor somente precificar pela média do mercado, sem

saber qual a sua margem líquida, evidenciada pela formação de preços com o *mark-up*. Utilizando-se somente da média de mercado, o gestor pode deduzir que seus custos também são médios de mercado, o que pode não representar a realidade, ou seja, pode um concorrente estar lucrando com a venda, a um determinado preço, e a empresa estar tendo prejuízos ao equiparar o preço de venda.

8 - Utilização da margem de contribuição

Quanto a esta questão, observou-se que três gestores responderam utilizar a técnica de margem de contribuição para a tomada de decisão, enquanto cinco declararam não utilizá-la. Estas respostas apresentaram correlação de 100% (1,0000) com o critério adotado para calcular o ponto de equilíbrio e de 77,46% (0,7746) a adoção dos conceitos de custo-padrão e do custo-meta.

Assim, para esses três gestores, as correlações encontradas mostram coerência conceitual com os critérios de custeio adotados referidos pelos gestores.

9 - Método de cálculo do ponto de equilíbrio

Nesta questão, as respostas revelaram que todas as empresas calculam o ponto de equilíbrio total da empresa, o que revela uma correlação de 77,46% (0,7746) a adoção dos conceitos de custo-padrão e do custo-meta, ou seja, a maioria dos gestores revelou adotar estes conceitos de custo.

Cabe ressaltar que o método de cálculo do ponto de equilíbrio também apresentou correlação de 100% com o método de custeio para decisões e com a utilização da margem de contribuição, conforme já analisado nestes dois itens.

Concluindo a análise de correlações, conforme os dados constantes da Tabela 1, cabe destacar que os critérios de cálculo de lucratividade não apresentaram correlação significativa com nenhuma das outras questões analisadas. As demais correlações significativas foram objeto de análise nos itens anteriores.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa teve por objetivo analisar a gestão de custos e o processo de formação de

preços das agroindústrias de conservas do Rio Grande do Sul. Primeiramente, observou-se, que a maioria das empresas possui um sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos e de análise do ponto de equilíbrio. Constatou-se que o principal critério utilizado no processo de formação do preço de venda das empresas é o *mark-up*, aplicando-o sobre o custo de produção, e que parcela reduzida das empresas utiliza unicamente o critério de mercado para definir os seus preços.

Os resultados obtidos, apesar das limitações apontadas, revelam que os gestores adotam práticas que podem ser consideradas adequadas, quanto à gestão de estoques, custos e preços. Por outro lado, a evolução nestes aspectos e a resolução das incoerências apontadas, quanto à sistemática de custo-padrão e cálculo de ponto de equilíbrio, pode levar as indústrias conserveiras a avançarem para uma gestão que utilize instrumentos e técnicas mais adequadas, conforme conteúdo apresentado no referencial teórico. Ou seja, os procedimentos adotados na atualidade pelas empresas acham-se algo distante das melhores práticas recomendadas pela literatura da área.

Conforme enfatizado pela literatura reportada no referencial teórico, o atual estágio da concorrência mercadológica impõe que as empresas utilizem, cada vez mais, novas formas de gerenciar seus recursos de maneira que consigam diminuir seus custos, aumentar a produtividade e ainda atender as exigências de seus clientes. A evolução histórica do segmento conserveiro gaúcho, com o fechamento de diversas empresas, sinaliza que no passado algumas empresas podem não ter dado a devida atenção a práticas mais apropriadas de gestão. Essa sinalização do passado pode servir de impulso a mudanças da atual realidade. O retrato atual da ameaça dos produtos argentinos, apresentado por Santos (2009), conforme tratado na introdução deste estudo é uma realidade que não pode ser desprezada.

As práticas de gestão de estoques, bem como os métodos e sistemas de planejamento e controle de custos e a formação de parcerias com concorrentes estão inseridos neste contexto, o que sinaliza um expressivo potencial de novos

estudos. Nesse sentido, estudos em profundidade, talvez nos moldes de estudo de caso único, podem viabilizar que novas descobertas ocorram sobre a gestão das empresas do segmento em análise, inclusive abordando o porquê da não utilização de práticas recomendadas pela literatura. Além disso, é recomendável que se avance inclusive nos aspectos histórico-culturais que têm, ao longo do tempo, direcionado a formatação do modelo de gestão adotado pelas empresas.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A. (2003). *Finanças corporativas e valor*. São Paulo: Atlas.
- BADEJO, M. S., Callegaro & Daniela. (2001). Agregação de valor ao cliente e formação de preço: um estudo da cadeia produtiva de pêssego de Pelotas RS. *Anais do III Congresso Internacional de Economia e Gestão de Negócios Agroalimentare*, Ribeirão Preto.
- BRIGHAM, Eugene F., GAPENSKI, Louis C. & EHRHARDT, Michael C. (2001). *Administração financeira*. São Paulo: Atlas.
- BRUNI, A. L; FAMÁ, R. Gestão de custo e formação de preço. São Paulo: Atlas, 2002.
- CAMPOS, L; STAMFORD, A; CAMPOS, M. (2002). Otimizando a capacidade de crescimento numa cadeia produtiva supermercadista. *Revista Produção*. (12), 6-17.
- CASHIN, J. A & POLIMENI, R. S. (1982). *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: McGraw-Hill.
- CHIAMULERA, C. (2002). Acordo entre concorrentes traz benefícios para as empresas envolvidas e para o consumidor. *Revista FAE Business*, (2), 14-16.
- DIAS, M. P. (1987). *Manual da administração de materiais: planejamento e controle de estoques*. São Paulo: Atlas.
- GIL, A.C. (1999). *Métodos e Técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- GITMAN, Lawrence J. (2001). *Princípios de administração financeira*. Porto Alegre: Bookman.
- GOMEZ-BEZARES, F. (1999). *Las definiciones financieras en la práctica*. Bilbao: Desclée de Brouwer.
- HANSEN, D.R. & MOWEN, M.M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- HORNGREN, Charles T. (1978). *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. Vol. 1. São Paulo: Atlas.
- HORNGREN, C. T., FOSTER, G. & DATAR, S.M. (2000). *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC.
- JAFFE, Feffrey F., WESTERFIELD, Randolph W. & ROSS, Stephen A. (2002). *Administração financeira*. São Paulo: Atlas.
- KAPLAN, R. S. & COOPER, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura.
- KOTLER, P. & ARMSTRONG, G. (1993). *Princípios de marketing*. Rio de Janeiro: Prentice Hall.
- KRAEMER, T. (1995). *Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre.
- LEONE, G. S. G. (2000). *Curso de contabilidade de custos* (2a. ed). São Paulo: Atlas.
- MACHADO, D. & SOUZA, M.A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras no RS. *Revista Universo Contábil*, (2)1, 42-60.
- MADAIL, João C.M. & RASEIRA, Maria C.B. (2008). Aspectos da produção e mercado do pêssego no Brasil. Circular Técnica 80. Recuperado em 30 de setembro, 2009, de: http://www.cpact.embrapa.br/publicacoes/download/circulares/Circular_80.pdf.
- MARTINS, Eliseu. (2003). *Contabilidade de custos* (9a. ed.). São Paulo: Atlas.
- OLAVE, M.E.L. & AMATO NETO, J. (2007). Redes de cooperação produtiva: uma estratégia de competitividade e sobrevivência para pequenas e médias empresas. *Gestão & Produção*, (8), 289-318.

- PEREZ JR., J. H., OLIVEIRA, L. M. de & COSTA, R.G. (2008). *Gestão estratégica de custos* (5ª. ed.). São Paulo: Atlas.
- RAUPP, F.M. & BEUREN, I.M. (2003). Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I.M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- ROGERS, P., RIBEIRO, K. & ROGERS, D. (2004). Avaliando o risco na gestão financeira de estoques. *Anais do VII Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI*, São Paulo.
- SAKURAI, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas.
- SANTOS, J. J. (2005). *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro* (5ª.ed). São Paulo: Atlas.
- SANTOS, L. (2009). Concorrência Argentina faz sobrar pêssego no RS. *Jornal Correio do Povo*, p. 18.
- SARDINHA, J. C. (1995). *Formação de preço: a arte do negócio*. São Paulo: Makron Books.
- SCHERR, F. C. (1989). *Modern Working capital management*. New York: Prentice-Hall.
- SINDICATO DAS INDÚSTRIAS DE CONSERVAS DE PELOTAS (2008). *O setor de conservas em Pelotas-RS: Relatório de pesquisa*. Pelotas: SINDOCOPEL.
- SOUZA, M.A. & DIEHL, C.A. (2009). *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração*. São Paulo: Atlas.
- STEVENSON, W. J. (1981) *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harper & Row do Brasil.
- TELÓ, A. (2001). Desempenho organizacional: planejamento financeiro em empresas familiares. *Rev. FAE*, (4)1, p.17-26.
- ZUCCOLOTTO, R. & COLODETI, E. (2008). Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. *Reflexão Contábil*. (26), p. 39-52.