

Formação do preço e do lucro em indústrias exportadoras de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos

Lucileni Pereira Da Silva
Roberto Vatan dos Santos

Resumo:

O objetivo principal deste trabalho é identificar o processo de formação de preços e cálculo do lucro utilizado pelas empresas exportadoras. São objetivos secundários abordar suas práticas de contabilidade para geração de informações gerenciais para outras tomadas de decisão. O trabalho é baseado em um estudo multicase feito em quatro empresas exportadoras do setor de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos, que responderam a questões sobre suas práticas relacionadas aos métodos de custeio e formação de preços. Assim, analisa-se o processo de formação de preço para exportação a partir de um exame dos conceitos teóricos relativos aos métodos de custeio, já que o custo é sua base, mostrando-se como os critérios de cada método podem influenciar na formação de preços e no cálculo do resultado. A análise qualitativa dos dados permite verificar que, embora as empresas elaborem o cálculo da determinação de preços corretamente, esse tem por base o preço de mercado interno, para o qual na maioria das vezes é utilizado o rateio de custos e despesas fixas aos produtos. Conclui-se que as empresas pouco aplicam os conceitos difundidos em favor da adoção de práticas de contabilidade gerencial e que não dispõem de informações adequadas para as diversas tomadas de decisões.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Formação do preço e do lucro em indústrias exportadoras de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos

Lucileni Pereira da Silva (Universidade de São Paulo – FEA – Brasil) lucileni@fearp.usp.br

Roberto Vatan dos Santos (Universidade de São Paulo – FEA – Brasil) yatan@usp.br

Resumo

O objetivo principal deste trabalho é identificar o processo de formação de preços e cálculo do lucro utilizado pelas empresas exportadoras. São objetivos secundários abordar suas práticas de contabilidade para geração de informações gerenciais para outras tomadas de decisão. O trabalho é baseado em um estudo multicase feito em quatro empresas exportadoras do setor de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos, que responderam a questões sobre suas práticas relacionadas aos métodos de custeio e formação de preços. Assim, analisa-se o processo de formação de preço para exportação a partir de um exame dos conceitos teóricos relativos aos métodos de custeio, já que o custo é sua base, mostrando-se como os critérios de cada método podem influenciar na formação de preços e no cálculo do resultado. A análise qualitativa dos dados permite verificar que, embora as empresas elaborem o cálculo da determinação de preços corretamente, esse tem por base o preço de mercado interno, para o qual na maioria das vezes é utilizado o rateio de custos e despesas fixas aos produtos. Conclui-se que as empresas pouco aplicam os conceitos difundidos em favor da adoção de práticas de contabilidade gerencial e que não dispõem de informações adequadas para as diversas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Custos, Formação de Preços, Exportação.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

1. Introdução

Como todo país em desenvolvimento, o Brasil necessita de mecanismos para atrair poupança externa de modo a agregar a sua capacidade de investimento e poder desfrutar de níveis de crescimento maiores, e o aumento das exportações é um dos mecanismos que possibilitam isso. Hoje, a cultura exportadora começa a surgir em empresas que estão iniciando sua introdução no comércio exterior em seus planos estratégicos.

A atividade exportadora oferece algumas vantagens para a empresa, dentre as quais pode-se citar: o aumento de sua escala de produção; redução da dependência das vendas internas pulverizando o risco de crises econômicas em geral; *hedge* natural para empresas que necessitam importar insumos ou possuem empréstimos em dólar; aperfeiçoamento dos processos industriais e comerciais dada a necessidade de enfrentar a concorrência estrangeira no Brasil e no exterior; possibilidade de compensar o recolhimento dos impostos internos, já que os produtos exportados não sofrem incidência de IPI, ICMS, COFINS, PIS/PASEP; e imagem de empresa exportadora, associando a empresa a mercados externos que geralmente são mais exigentes (MANUAL de Exportação Passo a Passo).

Percebe-se que um grande fator de competitividade do produto nacional no mercado externo é o próprio câmbio, já que a conversão da moeda nacional pelo dólar resulta em

baixos preços de venda no exterior, visto sua condição de desvalorização perante este. Porém, verifica-se a necessidade de as empresas manterem-se competitivas com ações estratégicas sólidas para que o aumento das exportações não seja apenas um fenômeno passageiro, nem tão dependente de taxa de câmbio.

O controle de custos é uma ferramenta que pode ajudar as empresas a serem mais competitivas. Com a acirrada concorrência, elas precisam manter um criterioso controle de seus gastos e uma eficaz análise de seu desempenho para que possa garantir sua própria sobrevivência. A contabilidade gerencial, com base num sistema de informações bem estruturado, é a principal ferramenta de apoio aos gestores no planejamento e controle das empresas, atividades nas quais se baseia a tomada de decisão.

Com o crescimento do nível de vendas causado pelas exportações, as empresas estão se deparando com a urgente necessidade de adaptação de suas bases de informação e controle a fim de serem capazes de tomar decisões adequadas e com a inevitável missão de serem mais competitivas. Dessa forma, no âmbito da contabilidade gerencial, verifica-se a demanda por variados tipos de informações para tomada de decisões:

- Estudo dos mercados a serem explorados e dos preços passíveis de serem praticados;
- Gerenciamento eficaz de custos para fins de decisão de produção, *mix* de produtos e formação de preço;
- Conhecimento dos fatores inerentes à exportação que geram custos e despesas para formação do preço e do lucro;
- Avaliação da necessidade de investimentos;
- Adequado cálculo do lucro.

O processo de formação de preço deixou de ser um mero cálculo de custos mais margem de lucro, e transformou-se num processo de decisão estratégica dentro das empresas, passando a ser, portanto, elemento fundamental no seu dia a dia. A decisão de preço deve atender às necessidades de todas as áreas da empresa, já que impacta em todas elas, e ao mesmo tempo focar o ambiente externo, já que o mercado é que valida e aprova esse preço.

Dessa forma, o objetivo fundamental deste trabalho é “identificar qual o processo utilizado para a formação de preços para exportação da indústria brasileira do segmento de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos, quais fatores que influenciam nessa decisão e os seus objetivos, oferecendo dessa forma uma contribuição aos estudos desse tema”. O objetivo secundário trata da identificação do nível de informações gerenciais que as empresas possuem para fins não só de formação de preço, mas também para planejamento e cálculo do lucro, fator decisivo para a decisão de exportar e para a escolha de mercados.

Pressupõe-se que as empresas exportadoras do setor a ser estudado utilizam, para determinação de seu preço de venda, o processo de primeiro verificar a concorrência e os preços que o cliente está disposto a pagar, com base em uma análise dos preços de mercado. Em seguida, o preço de venda praticado no mercado externo é formado com base no preço de mercado interno, subtraindo-se elementos não pertinentes a exportações, como impostos e algumas despesas, e somando-se outros, específicos para as vendas externas, como despesas com transportes e despacho etc.

2. Metodologia

Adotou-se o método de Estudo Multicasos com uma abordagem qualitativa para o tratamento dos dados, buscando descrever os comportamentos de diferentes empresas mediante as variáveis colocadas. Os estudos de casos, segundo interpretação de Yin (2001, p. 19) “[...] representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisado tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Segundo Gil (1996), o estudo de casos caracteriza-se pelo estudo profundo de um ou de poucos objetos, buscando seu amplo e detalhado conhecimento. Dessa forma, sua maior utilidade é justamente verificada nas pesquisas exploratórias.

O questionário estruturado foi o instrumento de coleta de dados utilizado, com questões previamente formuladas, não permitindo que o respondente alterasse a questão. Apenas foi permitido que fizesse observações quanto a sua resposta. O questionário apresenta questões com alternativas de respostas fixas e outras, dependendo do elemento a ser analisado, oferecendo um conjunto de opções às quais o respondente é solicitado a atribuir, a cada uma, uma nota de 0 a 10, conforme o grau de importância daquela variável para a sua empresa.

Neste trabalho estuda-se as indústrias do setor de equipamentos médico-hospitalar e odontológicos, cujo setor possui instaladas na cidade e região de Ribeirão Preto cerca de 15 empresas que estão despontando no mercado interno e, principalmente, tornando-se empresas globais, atuando também no mercado externo. A grande maioria é de empresas pequenas, sendo que apenas duas das empresas, ambas fabricantes de equipamentos odontológicos, possuem médio porte segundo os critérios da FIESP. No presente trabalho propõe-se estudar as empresas de pequeno porte, visto ser sua maioria. Dessa forma, onze dentre essas empresas foram selecionadas para aplicação do questionário a partir de um levantamento das empresas do setor médico-hospitalar e odontológico que iniciaram, recentemente ou não, suas exportações, instaladas na cidade de Ribeirão Preto e Região. Quatro dentre as onze empresas responderam ao questionário. As empresas participantes não têm seus nomes divulgados devido a um acordo entre as empresas e os pesquisadores, de forma que são denominadas numericamente sempre na mesma ordem.

3. Formação de preços

Estipular o valor de venda de produtos exportados exige uma criteriosa averiguação dos custos e despesas inerentes a vendas a outros mercados. Além dos custos de fabricação, deve-se considerar o custo da embalagem especial, despesas e taxas de aduaneiras, custo do transporte conforme os termos do contrato feito com o importador, as despesas mercadológicas tais como viagens e promoções de vendas, preparação de documentos, financiamentos e seguros, impostos internos do país de destino, além de uma possível comissão de vendas do agente.

Considerando que o custo é o valor mínimo aceitável para determinação do preço, procede-se aqui uma breve descrição das características básicas dos métodos de custeio que se destacam por terem marcado o desenvolvimento da Contabilidade de Custos:

No **Custeio por Absorção**, segundo Martins (2000), são adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos e todos os gastos relativos à produção, diretos ou indiretos com relação a cada produto. Garrison & Noreen (2001) explicam que o método atribui a todas as unidades não só os custos indiretos de fabricação variáveis mas também os fixos, que não possuem relação com o nível de atividade, e o faz por meio de rateios, pois embora sejam

relacionados aos produtos, não podem ser apropriados de forma direta e objetiva. Para tais rateios utiliza-se critérios que pressupõem proporcionalidade de custos indiretos aos objetos de custos. Segundo explica Mota (2000), os custos diretos são identificados e alocados diretamente, e que o método aloca os custos indiretos aos produtos por meio de rateios, cujos critérios pressupõem proporcionalidade de custos indiretos aos produtos. Esse é o método aceito pela legislação para fins fiscais e societários, porém, conforme destaca Martins (2000), não tem grande utilidade para fins gerenciais o uso de um valor em que existam custos fixos apropriados.

O método do **Custeio Pleno** consiste em ratear (dividir) tanto os custos de produção, diretos e indiretos, fixos e variáveis, como também todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, de comercialização, de distribuição e de administração, a todos os produtos, com base na alocação de custos e despesas aos diversos departamentos seguidos de várias séries de rateio, até que todos os custos e despesas, o que não inclui os investimentos em ativos fixos, estejam recaindo exclusivamente sobre os produtos. Dessa forma, acredita-se que o preço de venda, estabelecido a partir do custo gerado, recupera todos os custos e despesas incorridas.

As críticas da utilização dos métodos que praticam rateio de custos fixos aos produtos sofrem críticas pois, conforme Santos (1995), os custos unitários sofrem influência por um maior ou menor nível de atividade da empresa, além de que os critérios de alocação e rateio podem ser subjetivos, permitindo a manipulação dos custos unitários. No caso do custeio pleno, ocorre ainda a apropriação de itens que não fazem parte da produção. Tal subjetividade apresenta conseqüências na aplicação dos custos para exportação, pois na divisão de todos os custos de produção para todos os produtos, inclusive para os que são exportados, corre-se o risco de desconsiderar custos específicos, por exemplo, com as adaptações de produtos destinados a exportação. No caso do custeio pleno, desconsidera-se ainda que a atividade exportadora pode ter despesas fixas específicas de administração, de vendas, comercialização e distribuição, certificações, e financeiras, onerando os produtos para exportação com despesas do mercado interno que não lhe seria pertinente. Da mesma forma, as despesas com exportação podem acabar onerando os produtos do mercado interno pelo mesmo motivo.

No **Custeio Baseado em Atividades** (ABC – *Activity Based Costing*), segundo Mota (2000), as atividades são o elemento principal, onde os recursos consumidos são identificados e descreve-se o que a empresa faz e em quanto tempo, mostrando os resultados dos processos. Para cada atividade relevante que a empresa opera para transformar recursos em produtos são determinados os custos incidentes, e então estes custos são alocados a cada produto. Para tanto são utilizados direcionadores de custos a partir do estabelecimento de uma relação entre tais atividades e os produtos. Para Hansen & Mowen (2001, p.392) “A premissa teórica do custeio baseado em atividade é que este atribui os custos de acordo com o padrão de consumo de recursos dos produtos”. Para Martins (2000), o ABC é uma ferramenta de gestão de custos mais do que de custeio de produtos, pois enfoca a visão econômica do custeio quando apropria os custos segundo as atividades realizadas em cada departamento, e visa à otimização de processos, pois permite que esses sejam analisados, custeados e aperfeiçoados pela melhoria do desempenho das atividades. Conforme o autor, a grande diferença do ABC está no tratamento dado ao rateio dos custos indiretos, já que esse método procura reduzir as distorções da sua arbitrariedade, permitindo uma visão adequada para análise do custo-benefício de cada atividade e processo.

Dentro do conceito de ABC, deve ser considerado que dentro de cada atividade podem existir custos e despesas de mercado externo e de mercado interno guiando a prática de identificar as atividades utilizadas para produção e o tempo gasto em cada uma. Os responsáveis por cada atividade necessitam identificar esses custos e despesas para cada produto.

No método de **Custeio Variável ou Direto**, conforme Martins (2000), apropria-se ao custo do produto todos os custos variáveis, quer diretos ou indiretos, mas somente os variáveis, de forma que os custos fixos são separados e considerados como despesas do período sendo contabilizados diretamente no resultado. Segundo Mota (2000, p. 33), a aplicação do método não resulta em um valor do custo do produto, mas identifica a contribuição que o produto traz à empresa. A Margem de Contribuição é a sobra da receita e dos custos e despesas variáveis que cada unidade trouxe à empresa, permitindo visualizar a potencialidade de contribuição para amortização de custos e despesas fixas e formar o lucro. Isso favorece a análise de encomendas consciente de que ao não aceitar uma encomenda com margem de contribuição positiva, o resultado potencial será reduzido no valor daquela margem de contribuição, já que os custos e despesas fixas continuarão a existir. Os custos e despesas fixos são diminuídos da margem de contribuição total, pois pertencem ao resultado global e não a produtos ou vendas específicas, resultando no lucro da empresa.

Com a possibilidade de identificar-se a contribuição que cada produto trouxe para o lucro da empresa por meio da separação de seus respectivos custos de produção, os produtos exportados podem receber corretamente todos os custos e despesas pertinentes à sua exportação não recebendo os custos e despesas de outras vendas internacionais nem os das vendas para o mercado doméstico, que podem ser bem diferentes.

A partir do conhecimento dos custos de produção e despesas da exportação a empresa deve determinar seus preços e calcular o retorno das vendas. Segundo Siqueira (1992), é necessário que a empresa seja consciente do que a sua política de preços representa para os mercados onde atua, ou seja, se ela decidir ser caracterizada por ter baixos custos deve vender a preços baixos, ou, do contrário, pode optar por oferecer aos clientes qualidade e tecnologia que diferenciem seu produto e justifiquem preços mais altos.

Assaf (1997) define três modelos para formação de preço:

- A partir da multiplicação de um fator de remarcação sobre os custos, o *mark-up*;
- A partir de preços praticados pelo mercado;
- A partir de análises mais profundas de percepção de atributos de seu produto/serviço, valorizados pelo consumidor.

Segundo o autor, embora os elementos consumidor e concorrente sejam de extrema importância, quando se trata de fixação de preços, na prática o cálculo com base nos custos é a mais encontrada, afinal, custo é quantidade conhecida e ponto de partida, ao passo que estimar a demanda é uma atividade imprecisa.

Root (1964 *apud* TOOKEY, 1978, p. 128) aponta falhas no método de determinar o preço com base nos custos acrescidos de determinada margem, o autor afirma que embora aparentemente interessante devido a sua simplicidade e indução à certeza de lucro sob cada unidade, esse método possui inconvenientes, já que:

- Não considera demanda de mercado visado;
- Desconsidera concorrência;
- Apropria, de forma arbitrária, as despesas gerais ao custo, mesmo que sua existência não seja afetada pela variação da demanda;
- Cria um círculo vicioso, já que o custo é influenciado pelo preço em virtude do efeito sob o volume de vendas;

- Não serve de guia para maximização de lucros nem para fins de atingir outras metas de lucros.

Também para Kotler (2000), embora a utilização do preço de *mark-up* seja a mais utilizada por uma série de razões, tais como a simplicidade e facilidade, ela não tem sentido já que não considera a demanda atual, o valor percebido e a concorrência, o que provavelmente não leva a um preço ótimo. O autor argumenta que basear os preços no valor percebido significa analisar as percepções dos clientes e não os custos do vendedor. Dessa forma, a empresa pode estimar com maior precisão a percepção do mercado com relação ao valor da oferta. Pesquisas de mercado permitem estabelecer essa percepção.

Kotabe & Helsen (2000) citam que na exportação as políticas de formação de preço dependem de como os custos são tratados, sendo que a prática mais utilizada é o que denominam **preço mais o custo**, que consiste em acrescentar ao custo de produção doméstica, os custos e despesas internacionais, mais uma margem sobre o custo de produção doméstica, que os autores chamam de *mark-up*. Os autores consideram melhor uma outra abordagem, a qual chamam de **preço incremental dinâmico**, que remove do preço os custos e despesas fixas do mercado doméstico. Esse procedimento assume que apenas os custos e despesas variáveis gerados pela exportação devem ser recuperados, e que os custos e despesas fixas do mercado interno devem ser absorvidos independente de haver ou não exportações.

O MANUAL de Exportação Básica (2004) explica que para calcular o preço para o mercado externo deve-se fazer um levantamento de todos os custos e despesas relacionados à exportação considerando as condições impostas pelos países compradores além dos custos internos de produção. As despesas internas e os impostos devem ser deduzidos, pois não estão presentes na exportação.

4. Cálculo do lucro

Embora existam todas as vantagens de exportar o fator que realmente determina a decisão de exportar é o resultado que essa estratégia pode proporcionar. Mas a dificuldade de calcular, de forma adequada, os lucros da exportação, pode deixar as empresas insatisfeitas com o respectivo faturamento devido à complexidade da identificação dos elementos que devem ser considerados nas vendas externas. Tookey (1978) observa que a prática comum das empresas em acrescentar ao custo dos pedidos de ambas origens a mesma porcentagem de despesas com vendas e administrativas impede que se compare lucratividade das vendas internas com as externas.

É certo que, se existe ganho de escala resultando na redução dos custos fixos unitários, qualquer análise deve considerar que um mercado não teria a mesma rentabilidade sem o outro, mas a separação gerencial das informações de mercado interno e mercado externo proporciona informações mais claras aos gestores. Com o auxílio dos sistemas de informação da contabilidade gerencial os gestores podem mensurar a condição econômica da empresa, como custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades da empresa, assim como o desempenho de unidades operacionais como departamentos e divisões. Em empresas exportadoras, conhecer as informações de cada mercado pode ser essencial estrategicamente para tomada de decisões conscientes.

Atkinson *et al* (2000) argumentam que as medidas de desempenho econômico permitem verificar se as estratégias individuais das divisões ou áreas de responsabilidade estão ligadas à estratégia global da empresa. Além disso, favorece o *feedback* entre gestores e funcionários quanto ao desempenho das divisões que são diretamente ligados, a fim de aprender com o passado para melhorar no futuro. O autor completa que esse tipo de controle

pode oferecer à empresa informações tempestivas e precisas sobre suas atividades, o que pode ser essencial para o seu sucesso.

No âmbito das empresas exportadoras, suas áreas de vendas ao mercado externo podem ser consideradas áreas de responsabilidade, sendo que as informações detalhadas permitem o conhecimento de desempenho por países, por clientes, por produtos, ou pela variável que o gestor considerar relevante. Conhecer o desempenho das áreas de responsabilidade permite um planejamento e controle mais focado e conseqüentemente mais eficaz.

Para que tal controle seja possível, é necessário conhecer o custo incorrido de cada produto, mas Martins (2000) explica que a dificuldade está na apropriação dos custos fixos, por serem independentes dos produtos e volumes e devido à utilização de critérios de rateio, que resultam em valores arbitrários para cada unidade de produto. Se os custos fixos são alocados ao produto por qualquer critério de rateio, eles podem mascarar a capacidade de margem de contribuição do produto e provocar a análise de que o resultado da venda é negativo.

Nessas condições, o custo do produto se torna dependente do volume de produção, pois se há variação do volume de vendas, a produção tende a acompanhar, e o montante de custos indiretos alocados aos produtos também varia, já que seu montante total se mantém. Assim, se o volume aumenta, o custo unitário diminui, e vice-versa, de forma que a maior ou menor utilização da capacidade instalada força a prática de revisões constantes nos preços. O preço, nesse caso, acaba variando de maneira inversa de como deveria, pois se o volume de vendas cai, força um aumento dos preços devido a uma menor quantidade de produtos para ratear o custo, quando deveriam baixar para estimular as vendas.

5. O Setor de Equipamentos Médico-Hospitalares e Odontológicos (multicasos)

O setor de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos possui características inerentes à especificidade de empresas de base tecnológica. Fernandes *et al* (2000 *apud* CODERP, 2002, p. 7) explicam que são chamadas dessa forma as empresas intrinsecamente envolvidas no processo de desenvolvimento de novos produtos e novos processos de produção, que são característicos do negócio, sendo que o desenvolvimento e a inovação tecnológica, assim como a pesquisa e desenvolvimento, são fatores decisivos para o seu sucesso. No caso do setor de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos, estão envolvidas a pesquisa e desenvolvimento, a tecnologia, a qualidade, a adaptabilidade e a certificação técnica, elementos que podem ser pontos-chave na busca pela excelência, essencialmente necessária para possibilitar a competitividade da empresa, não só no mercado externo como também no mercado interno.

Aspectos da exportação

A partir da pesquisa realizada com quatro empresas do setor instaladas da cidade de Ribeirão Preto e região, é possível observar que as empresas analisadas estão se atualizando para sua nova realidade de empresas exportadoras, sendo que todas afirmam terem modificado e adaptado, inclusive com tradução de manuais e modo de usar, os seus produtos para atender aos mercados no exterior, de forma que a atividade exportadora passou a fazer parte da estratégia e dos planos de cada uma. Todas as empresas pesquisadas possuem um departamento de exportação especificamente para cuidar da parte operacional dessa atividade. Apenas a empresa E1 possui esse trabalho terceirizado, porém feito por profissionais experientes na área. Nesse aspecto, haveria um problema em alocar, para tal serviço,

profissionais de outras áreas da empresa, como financeiro ou comercial, devido à falta de conhecimento e treinamento adequado na área de comércio exterior.

Questionadas sobre as vantagens que estão obtendo com as vendas externas, as empresas identificaram as principais, dentre as quais, “a diminuição da dependência das vendas internas com a diversificação”, é a mais apontada, citada pelas quatro empresas como vantagem, seguida do fator “ganhos com o aperfeiçoamento dos processos industriais e comerciais exigidos pelos importadores, que estão proporcionando melhor qualificação aos produtos”, citado por três empresas. A Figura 1 indica esses fatores:

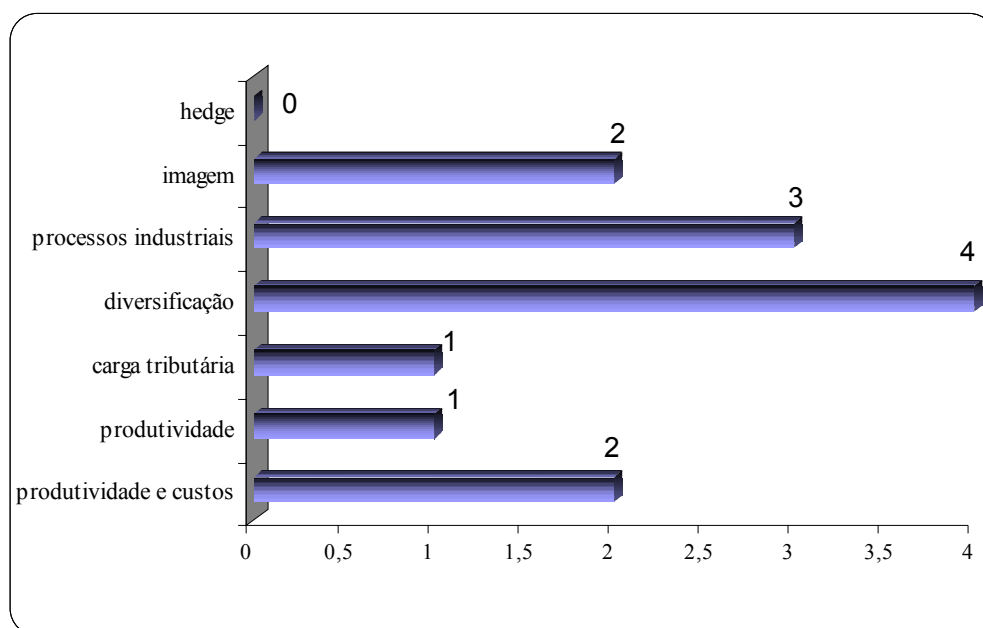


Figura 1 - Gráfica das vantagens obtidas com as exportações

Embora haja todas essas vantagens citadas, as empresas, especialmente as micro, pequenas e médias, ainda encontram obstáculos que dificultam sua atuação no mercado externo. Quando questionados quanto às dificuldades que encontram para exportar, as empresas pesquisadas indicam, como principais fatores, aspectos relacionados às legislações e regulamentações nacionais e internacionais, que são rígidas, morosas e exigentes. Cabe destacar que as dificuldades citadas com registro e certificação de produtos também são problemas relacionados a legislações e regulamentações, são, especificamente tipos de barreiras comerciais.

Em segundo lugar, as principais dificuldades são quanto à qualidade e tecnologia dos produtos nacionais, que são inferiores aos importados, conforme citado por três empresas. Apenas uma empresa dentre as analisadas aponta o acesso a linhas de financiamentos como fator de dificuldade para exportar. Outros fatores também são menos citados, como a questão de problemas com prospecção de mercado e cultura exportadora (citados por 2 empresas cada), e marketing e rede de assistência técnica inadequados (citados por apenas 1 empresa cada). Esses são fatores que representam dificuldades, mas que podem ser solucionados com ações internas pela empresa, já que basta um pouco mais de investimento em aspectos operacionais e comerciais. Nesse sentido, atingir melhores níveis de qualidade e tecnologia mais avançadas já não é tão simples, pois dependem de altos investimentos, profissionais com

devidas competências e acesso a tais tecnologias. Tão pouco é simples conseguir facilidades com as legislações nacionais e internacionais.

Estes elementos são ilustrados na Figura 2, permitindo a visualização dessas opiniões:

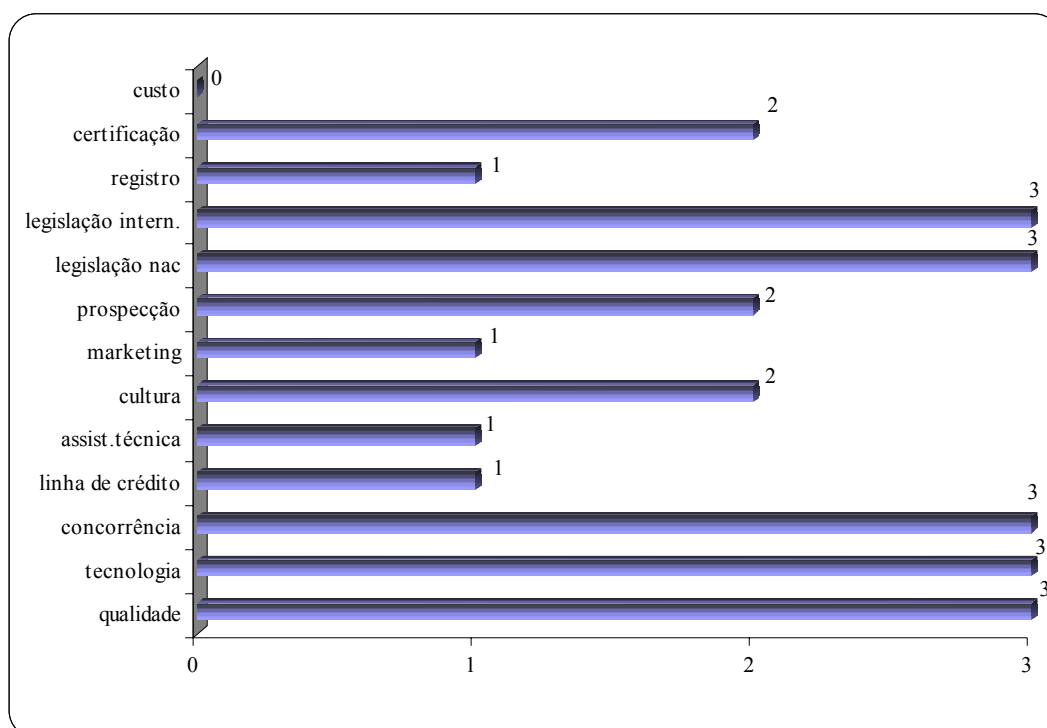


Figura 2 - Gráfico dos obstáculos que dificultam as exportações

Se o fator tecnologia é elemento que dificulta exportações, já que os produtos nacionais necessitam de maiores avanços nesse sentido, conforme observa-se na Figura 3, tecnologia também é o principal fator de vantagem dos produtos importados sobre os nacionais, citado por 3 empresas, E1, E2 e E3.

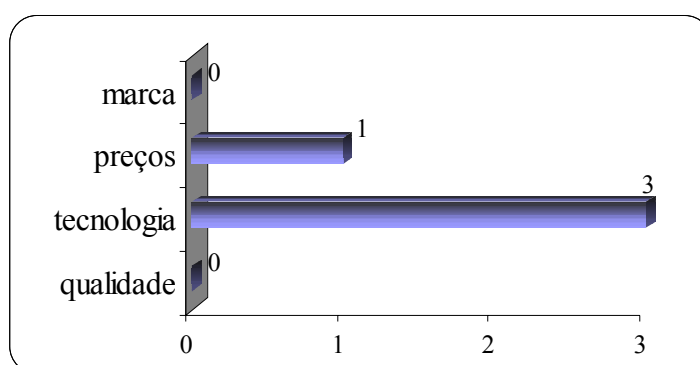


Figura 3 - Gráfico das vantagens dos produtos importados sobre os nacionais

Formação de Preço

As empresas devem fixar objetivos claros para a formação de preços, que sejam condizentes com suas políticas estratégicas globais e com o posicionamento que desejam alcançar ou manter com seus produtos. Diferentes objetivos podem ser designados para cada produto ou linha de produto. Esses objetivos podem ser voltados para vendas, quando visam ao aumento ou manutenção do nível de vendas e de participação de mercado, ou podem ser voltados para o lucro ou caixa, com metas de retorno a atingir, seja para maximização do retorno ou para manutenção, suficiente apenas para manter a empresa.

A partir dos dados coletados verificou-se que três empresas têm objetivos para formação de preço voltados para as vendas, enquanto que apenas uma tem seus objetivos voltados para resultados financeiros. A Figura 4 ilustra tais objetivos apontados:

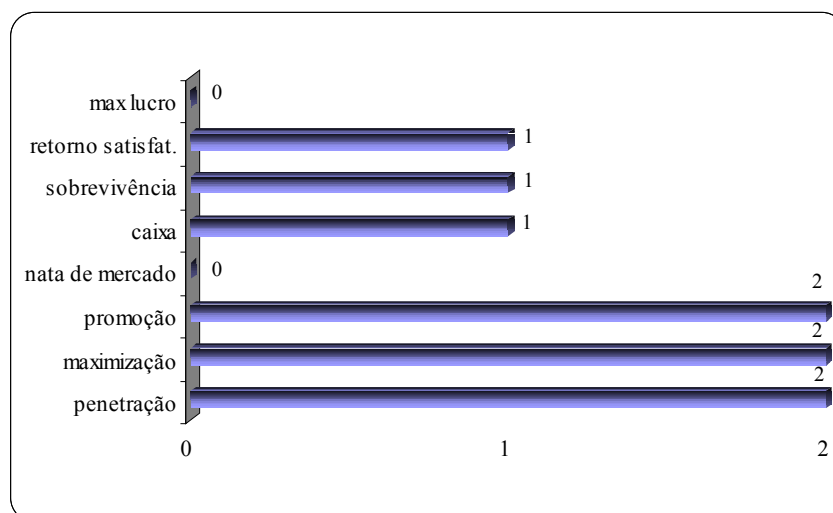


Figura 4 - Gráfico dos objetivos da formação de preços

O custo é a base para a formação do preço, é essencial conhecê-lo com detalhe para que possa ser informação útil no processo decisório. Assim, o gerenciamento de custos deve ser adequado para que a empresa possa obter vantagens competitivas a partir de informações mais aprimoradas. Questionadas quanto à metodologia de custeio utilizada para fins gerenciais e formação de preço, duas empresas responderam que praticam o método de custeio pleno (E1 e E2), uma utiliza o ABC (E3), e uma utiliza o custeio direto/variável (E4), conforme observa-se na Figura 5:

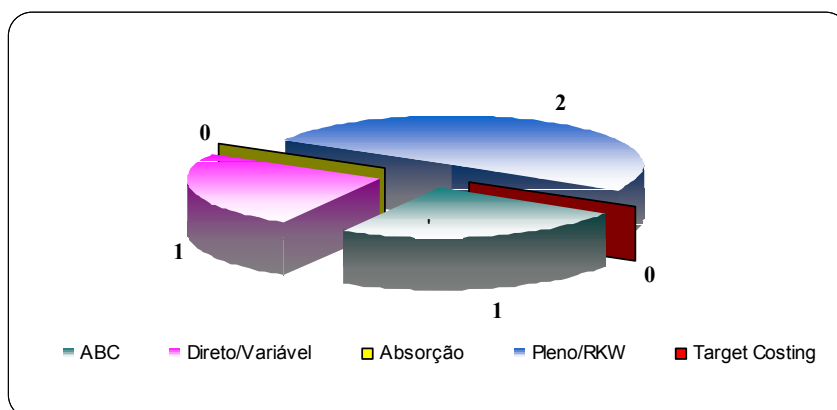


Figura 5 - Gráfico dos Métodos de Custeio utilizados pelas empresas

Os preços de venda para o mercado interno devem ser fixados com base numa análise concorrentes e dos compradores, além do custo, afinal, este é a base do preço. Ou seja, o custo é o valor mínimo que pode ser cobrado, e o mercado determina o valor máximo que está disposto a pagar. Pelo método de formação de preços chamado margem simples, o custo é o ponto de partida, ao qual se aplica uma margem de lucro desejada. O método do *mark up* inclui uma margem de lucro também, mas possui uma metodologia de cálculo mais elaborada, que inclui impostos, taxas de vendas e uma margem de contribuição determinada.

Para que a análise do preço de mercado tenha validade, essa margem de contribuição é que deve variar em função do valor percebido pelos clientes, ou seja, o valor que o mercado está disposto a pagar. Para formação de preço no mercado interno, constatou-se que todas as empresas praticam a margem simples, embora a chamem de *mark up*, pois utilizam a aplicação de um percentual sobre o custo do produto. A constituição dessa margem bem como seu percentual não foi pesquisado. Esses dados são apresentados na Tabela 1:

Metodologia de Formação de Preço	E1	E2	E3	E4
Margem Simples	X	X	X	X
Mark-up				
Preço de Mercado				

Tabela 1 - Metodologia de formação de preço utilizada

Pela pesquisa observa-se também que nenhuma das empresas utiliza a prática de analisar o preço de mercado, não considerando os concorrentes para a formação de preço nem para o custo do produto.

A partir dos dados coletados, para formação de preço para exportação todas as empresas utilizam o preço de venda no mercado interno como base para cálculo do preço de mercado externo, estornam as despesas e impostos pertinentes apenas ao mercado interno e considerando os custos e despesas relacionados à exportação. No caso da empresa E3, o preço parte do custo básico, de forma que apenas são incluídas diretamente ao custo dos produtos (custos unitários) as despesas de venda para mercado externo, podendo ser essa uma maneira até mais eficaz de calcular o preço para exportação, já que evita alocações indevidas de despesas remanescentes não pertinentes a tais vendas.

De acordo com as empresas pesquisadas, duas contabilizam os custos com adaptação dos produtos individualmente para fins gerenciais (E1 e E4), lançando esses custos diretamente aos produtos que sofreram aquela adaptação. No caso das empresas E2 e E3, os custos com adaptação são lançados nos custos totais da empresa, rateados por todos os produtos e vendas.

Investimentos

O setor pesquisado exige investimentos para melhoria tecnológica e da qualidade dos processos produtivos e dos produtos, e exige investimentos com prospecção de mercado atingir os mercados externos. A Tabela 2 apresenta o nível de investimentos que essas empresas praticam:

Nível de investimento (em % do faturamento bruto)	E1	E2	E3	E4
Pesquisa e Desenvolvimento	2%	9%	0%	3%
Modernização Produtiva	1%	6%	0%	30%
Certificação Técnica	4%	15%	2,5%	1,5%
Adaptabilidade dos Produtos	1,5%	1%	2%	0,5%
Controle de Qualidade	1%	1%	1,5%	1%
Melhoria da Qualidade	1,5%	1%	0%	0,7%
Capacitação de funcionários	1%	1%	0%	1,2%
Participação em Feiras	0,5%	1%	2%	2,5%
Total	13%	35%	8%	40%

Tabela 2 - Nível de investimento para desenvolvimento do mercado externo

Conforme os dados respondidos pelas empresas pesquisadas, três empresas, E1, E2 e E3 possuem, atualmente, maiores investimentos com certificação técnica. Também em três empresas, E1, E2 e E4, Pesquisa e Desenvolvimento é o segundo item mais investido. A empresa E4 está atualmente fazendo altos investimentos com a modernização de seus processos produtivos.

Controle Gerencial

Embora as empresas possam estimar os percentuais de investimentos que são praticados, as empresas E1, E2 e E3 não possuem um planejamento orçamentário onde essas variáveis são evidenciadas. Questionadas quanto à existência de um sistema de custeio informatizado na empresa, três das pesquisadas afirmam possuir (E2, E3 e E4). A empresa E1 não possui nenhum modelo informatizado, nem mesmo planilhas eletrônicas para tal fim.

Questionadas quanto a utilização de planilhas eletrônicas para fins de custeio, lançamento de despesas e formação de preços, apenas as empresas E3 e E4 possuem planilhas para custos e preços, e apenas a empresa E4 possui planilha para despesas. Esses dados são observados na Tabela 3:

Utilização de planilhas gerenciais	E1	E2	E3	E4
Custos	-	-	X	X
Despesas	-	-	-	X
Formação de Preço	-	-	X	X

Tabela 3 - Utilização de Planilhas eletrônicas para fins gerenciais

Pelos dados coletados, todas as empresas afirmam evidenciar, para fins gerenciais, as receitas, custos, despesas com exportação. Isso significa que as informações relacionadas às vendas feitas ao mercado externo, elaboradas separadamente das vendas no mercado doméstico, podem permitir aos gestores análises e conclusões adequadas sobre os resultados de cada um. Porém, cabe ressaltar que as empresas E1 e E2 afirmaram não possuir esses dados em meios eletrônicos, elaborando todas essas informações manualmente, tornando questionável seu controle.

6 Considerações Finais

Com o presente trabalho propôs-se identificar o processo utilizado para a formação de preços para exportação nas indústrias de equipamentos médico-hospitalares e odontológicos em Ribeirão Preto, além de quais elementos e objetivos que influenciam nessa tomada de decisão. Também propôs-se identificar o nível de informações gerenciais que as empresas dispõem para fins não só de formação de preço, mas também para planejamento, cálculo e análise do lucro, que influencia na decisão de exportar e na escolha de mercados.

Embora a amostra desta pesquisa seja considerada limitada para servir de base de conclusões generalizadas quanto ao universo empresarial, ela permite observar uma tendência de práticas gerenciais em pequenas empresas que necessitam de uma gestão adequada para que as atividades exportadoras possam ser duradouras e lucrativas.

As empresas pesquisadas estão conseguindo melhorias de qualidade em seus produtos, mas a questão da tecnologia pouco avançada, ainda é um fator que, além de dificultar as exportações, é a principal vantagem que os produtos importados concorrentes possuem sobre os nacionais. Assim, é possível perceber que as próprias empresas reconhecem a necessidade de investimento em melhoria da qualidade e em avanços tecnológicos.

Porém, mesmo considerando essa necessidade do setor relativa a investimentos constantes em inovação tecnológica, percebe-se que os investimentos em pesquisa e desenvolvimentos voltados para melhoria da qualidade e tecnologia não são altos. Os maiores investimentos são para certificação técnica, que como verificou-se também é um dos fatores mais difíceis para a comercialização dos produtos tanto no mercado interno quanto no mercado externo.

Especialmente em se tratando de empresas que necessitam contar com avanços tecnológicos para se reciclarem, a gestão de custos deve ser ponto chave para a determinação de preços mais eficientes. No ambiente competitivo atual a empresa moderna deve verificar que a determinação de preço deve ocorrer em função do mercado, e o lucro, definido pela diferença entre o preço e o custo que a empresa obtém para produzir. Mas na prática, as empresas não consideram o preço de mercado para formação de preço, ou seja, não fazem uma análise da concorrência nem dos clientes, provavelmente por ser a forma mais fácil de ser aplicada. As empresas ainda estão operando da forma tradicional, em que o preço de venda é calculado a partir dos custos mais uma margem de lucro que a empresa deseja obter.

Considerando-se então que o custo é a base para essa formação de preço de mercado interno, o qual é a base para o preço de mercado externo, deve-se destacar a importância que o método de custeio praticado pela empresa para fins gerenciais tem no auxílio desses cálculos. Embora tenha-se apontado que o custeio direto/variável é o mais recomendado por oferecer melhores informações para fins gerenciais, percebe-se que das quatro empresas apenas uma pratica esse conceito. A utilização desse método é importante especialmente em se tratando de atividade exportadora, pois a empresa necessita conhecer todos os custos de produção relativos àquele produto para não onerar com custos e despesas fixas de produtos de outros mercados ou vice-versa. Na prática, três das quatro empresas investigadas praticam o rateio de custos e despesas fixas a todos os produtos no cálculo do custo para fins de formação de preço de mercado interno e conseqüentemente externo, causando uma distorção nesses valores. O custo não sendo adequado pode-se dizer que essas empresas tendem a perder o controle sobre os resultados de sua atividade.

Assim, os preços poderiam estar melhor estabelecidos nos mercados, tanto nacional quanto internacional, se os custos unitários fossem determinados adequadamente, sem a arbitrariedade de rateios de custos fixos e com a observação de que estes existem

independentemente de haver vendas ou não. As empresas desconsideram que, muitas vezes, as vendas internas já cobriram os custos e despesas fixas totais, e a exportação não faz com que esses custos fixos totais aumentem. Por outro lado, em alguns casos pode ser que a empresa tenha outros custos fixos com a atividade exportadora, e que não devem ser alocadas por critérios arbitrários a produtos de vendas internas.

Com relação ao controle gerencial, das quatro empresas pesquisadas, três não possuem planejamento orçamentário que evidencie a separação das vendas e seus custos e despesas de exportação. As empresas conseguem separá-las para cálculo do resultado, mas não fazem uma previsão. Um planejamento orçamentário seria relevante para essas empresas para que elas pudessem estimar e planejar de forma organizada as receitas de vendas, os custos e despesas relativas às exportações, além dos respectivos investimentos para desenvolvimento do mercado, podendo assim estabelecer um foco e uma visão de médio e longo prazo.

A partir do planejamento orçamentário as empresas poderiam, ainda, adequar seus custos fixos, e um sistema de custos confiável permitiria melhores análises do que poderia ser feito nos preços. Sem a existência de um planejamento orçamentário nessas empresas, não é possível determinar qual o volume de vendas ideal para se obter os resultados requeridos.

Apesar de as empresas estarem despontando como exportadoras e ganhando mercados externos, elas não têm aplicado os conceitos difundidos pelos pesquisadores contábeis em favor da adoção de práticas de contabilidade gerencial que possam permitir informações mais adequadas para tomada de decisão.

Dentre as empresas pesquisadas, duas ainda não reconhecem que essas informações poderiam lhes permitir a obtenção e manutenção de vantagens competitivas reais por meio de eficaz gerenciamento e controle dos custos, pois ainda utilizam o método de custeio por absorção ou pleno. Outra empresa utiliza o ABC. Nesse método, o foco está na melhoria do desempenho das atividades e dos processos, mas ainda é praticada a distribuição de custos fixos aos produtos, assim como nos métodos de custeio absorção ou pleno. Esses custos não representam a base correta para fins de precificação, como também são utilizados, já que são rateios feitos de forma arbitrária que, além de onerar determinados produtos indevidamente, podem impedir a análise adequada da margem de contribuição e conseqüentemente do resultado que o produto pode gerar.

A pouca utilização do custeio variável (apenas uma empresa), permite verificar que as empresas não possuem informações para análise de relações custo x volume x lucro, que possibilita a verificação do impacto no lucro provocado por variações de demanda e dos custos. Dessa forma, além da não utilização da análise da margem de contribuição, que permite verificar quanto cada produto contribui para a formação do resultado da empresa, não existe a análise do ponto de equilíbrio, que permite a empresa identificar o volume de vendas necessário para atingir determinadas metas.

Referências

ASSEF, Roberto. *Guia Prático de Formação de Preços: Aspectos Mercadológicos, Tributários e Finanças para Pequenas e Médias empresas*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

CODERP – COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DE RIBEIRÃO PRETO. Departamento de Desenvolvimento Econômico. *Clusters e a indústria ligada à área da saúde em Ribeirão Preto*. Ribeirão Preto, 2002.

DPR - Departamento de Promoção Comercial do Ministério das Relações Exteriores, em cooperação com a Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) da Universidade de São Paulo (USP). *Manual de Exportação Passo a Passo*. Disponível em:

<http://www.centraldoexportador.com.br/export/ComoExportar/indicefipe.htm>. Acesso em 15/02/2004.

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. SEBRAE-SP – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo. *Manual Básico de Exportação*. São Paulo, março de 2004.

GARRISON, R.H. & NOREEN, E.W. *Contabilidade Gerencial*. 9 ed. Rio de Janeiro: LCT, 2001.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KOTABE, Massaki e HELSEN, Kristiaan. *Administração de Marketing Global*. São Paulo: Atlas, 2000.

KOTLER, Philip. *Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 10ª. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MOTA, Flávia Gutierrez. *Fatores condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas*. São Carlos. 194p. Dissertação (Mestrado). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, 2000.

SANTOS, Roberto Vatan dos. *Modelo de Decisão para Gestão do Preço de Venda*. São Paulo. 346p. Tese (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1995.

SIQUEIRA, Antônio Carlos Barroso de. *Marketing Industrial - Fundamentos para a ação "Business to Business"*. São Paulo: Atlas, 1992.

TOOKEY, Douglas. *Técnicas de Exportação*. São Paulo: Melhoramentos, 1978.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso – Planejamento e Métodos*. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2001.