

ANÁLISE DO PROCESSO DE ESTIMAÇÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS E SUAS IMPLICAÇÕES NA TOMADA DE DECISÕES EM EMPRESAS QUE PRODUZEM POR ENCOMENDA

ANTÔNIO ARTUR DE SOUZA (UEM)
CLAUDIANE G. AGUILAR (UFMG)
DANIELA N. NOGUEIRA (UFMG)

Resumo

A instabilidade do mercado, provocada pela desvalorização cambial, gerou impacto principalmente em empresas com sistema de produção por encomenda. Estas empresas competem entre si no sentido de obter pedidos de fabricação dos clientes. Para alcançar esta meta é necessário que a empresa ofereça preços suficientemente baixos aos clientes a fim de ganhar pedidos de fabricação. Por outro lado, estes preços devem ser altos o suficiente para cobrir os custos de produção e gerar uma margem de lucro para a empresa. O estabelecimento do preço dos produtos é baseado na estimação de custos de produção e em fatores mercadológicos. Quanto melhor for a estimação de custos de uma empresa, mais precisos serão seus preços e maiores as suas chances de conseguir pedidos de clientes. A utilização de sistema de informações vem contribuir para uma estimação de custos mais precisa e rápida. Este trabalho apresenta uma análise dos sistemas de custeio utilizados para a estimação de custos e formação de preços em diversas empresas nacionais com sistema de produção por encomenda. Além disso, apresenta uma análise das principais características, dificuldades e necessidades informacionais dos estimadores de custos.

1. INTRODUÇÃO

As empresas, de maneira geral, encontram dificuldades para estabelecer o método mais adequado de precificar seus produtos e serviços e para realizar a identificação e distinção entre custos e despesas. A implantação de um sistema de custeio depende da análise criteriosa das atividades operacionais da empresa e dos gastos incorridos.

As empresas com produção por encomenda (EPEs) enfrentam dificuldades no gerenciamento de informações devido às peculiaridades de seu processo produtivo. As especificações dos clientes orientam todo o processo de estimação de custos e formação de preços, dificultando a implantação de um sistema de informações eficaz.

Muitas vezes, a tomada de decisão relativa a custos e preços nas EPEs baseia-se no julgamento dos estimadores e na sua experiência profissional, estando, portanto, sujeita a falhas. Um sistema de informações eficiente, fundamentado num método de custeio adequado à realidade da empresa, pode dar suporte às decisões, tornando-as mais precisas e corretas.

2. OBJETIVOS E METODOLOGIA DA PESQUISA

Este artigo apresenta resultados de uma pesquisa que tem como objetivo estudar a estimação de custos e a formação de preços em EPEs, assim como analisar o sistema de informações utilizado por seus tomadores de decisão nestes processos. Os objetivos específicos desta pesquisa são:

- Estudar como as empresas que trabalham com o sistema de produção por encomenda estimam seus custos e formam seus preços;
- Identificar os fatores, internos e externos, que afetam este processo de decisão.
- Identificar as informações requeridas pelos tomadores de decisão assim como a origem destas informações;
- Identificar as ferramentas computacionais utilizadas pelos tomadores de decisão.

A realização desta pesquisa, até o presente, compreendeu as seguintes etapas:

- Seleção das empresas a serem pesquisadas. Esta seleção foi feita com base no Cadastro Industrial 1996/1997 da Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais (FIEMG). Foram selecionadas treze empresas do Estado de Minas Gerais, as quais se caracterizam como do setor secundário. A amostra abrange empresas de pequeno, médio e grande porte.
- Realização das entrevistas.
- Análise dos dados coletados e estudo dos processos de estimação de custos e formação de preços das empresas entrevistadas e dos processos cognitivos dos estimadores de custos das empresas.

3. JUSTIFICATIVA

A precisão na estimação de custos e formação de preços em EPEs contribui para tornar a empresa mais competitiva e para fazer com que ela ganhe os pedidos de fabricação. Assim sendo, quanto mais precisa for a estimação dos custos de produção, melhor será o preço a ser repassado para o cliente e, conseqüentemente, maiores serão as chances de a empresa receber o pedido de fabricação. Quanto mais competitivo for o mercado, maior será a importância deste processo.

Com a desvalorização cambial ocorrida em janeiro de 1999 no Brasil, muitas empresas que compravam insumos ou equipamentos importados financiados tiveram seus custos aumentados. Com a finalidade de manter a competitividade, as EPEs deveriam estimar seus custos de forma precisa para que estes não fossem repassados ao consumidor final. Nas EPEs, uma vez estabelecido o preço no contrato, não se pode mudá-lo, mesmo que haja uma alta nos custos dos recursos produtivos. Num mercado como o brasileiro, mesmo que existisse a possibilidade de negociação, o consumidor final não aceitaria o repasse do aumento de custos refletidos nos preços.

Apesar dos danos causados pela desvalorização do real, o produto nacional passou a ter um preço mais competitivo no mercado externo. Além disso, grandes empresas que atuam no mercado interno trocaram seus fornecedores estrangeiros por indústrias nacionais capazes de oferecer os mesmos insumos a custos mais reduzidos. Como forma de enfrentar a crise,

algumas empresas se recusaram a negociar com fornecedores que haviam aumentado o preço de seus produtos e buscaram novas fontes de recursos. Outras medidas adotadas para contornar esta situação foram: reduzir gastos desnecessários; mudar os planos de investimentos; incrementar a produção e as vendas; e exercitar a criatividade e utilizar técnicas de marketing.

A partir da análise das diversas estruturas de custos existentes e das etapas do processo de formação de preços, é possível modelar um sistema informacional adequado à realidade da empresa, garantindo ao tomador de decisões uma base de dados confiável, integrada e atualizada.

4. PRODUÇÃO POR ORDEM

Este presente trabalho trata apenas de empresas que fabricam bens sob encomenda, ou seja, empresas que adotam o estilo de produção por ordem. Martins (1996) define dois fatores que determinam o tipo de custeio, se por Ordem ou por Processo (Contínuo): 1) a forma de a empresa trabalhar; e 2) a conveniência contábil, administrativa.

Na Produção Contínua, a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua e fundamentalmente para estoque. Na Produção por Ordem, ao contrário, a empresa produz atendendo a encomendas dos clientes, ou para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua.

As empresas que normalmente trabalham por ordem, ou sob encomenda, são: indústrias pesadas, fabricantes de equipamentos especiais, algumas indústrias de móveis, empresas de construção civil, etc. Como exemplos de indústria de serviços classificáveis como de produção, têm-se: escritórios de planejamento, escritório de auditoria, escritório de consultoria e escritório de engenharia.

O processo de estimação de custos e formação de preços nas indústrias de produção sob encomenda é mais complexo que nas indústrias de produção contínua. As EPEs competem com seus concorrentes com o objetivo de ganhar ordens ou pedidos de fabricação. Para tanto, é necessário o estabelecimento de um preço ideal. Conseqüentemente, a empresa deve ter uma estimação de custos apurada e considerar fatores mercadológicos.

As EPEs devem estimar seus custos de modo que não sejam tão altos que possam impedi-las de receber pedidos de fabricação e nem tão baixos que possam oferecer riscos de perdas. Estas empresas estimam seus custos, primeiramente, para o estabelecimento de preço num processo de licitação. Posteriormente, esta estimação servirá como referência de controle no processo de fabricação do produto. Em uma empresa que fabrica bens sob encomenda, as principais fases operacionais são: Estimação de custos, Formação de preços, Planejamento, Scheduling (programação da produção) e Controle dos custos.

No que concerne ao tratamento contábil dos custos numa produção por ordem, estes são acumulados numa conta (ou folha) específica para cada ordem ou encomenda, recebendo, desta forma, os custos até o encerramento da ordem. Caso o produto ainda esteja em processamento no término de um exercício, não se encerram as contas e os custos permanecem até então incorridos sob a forma de bens em elaboração. No ativo, quando a

ordem for encerrada, será transferida para Estoque de Produtos Acabados ou para Custo dos Produtos Vendidos, conforme a situação.

5. ESTIMAÇÃO DE CUSTOS

A identificação das relações entre os custos e os lucros, levando em conta dados históricos e fazendo os ajustes de acordo com vários fatores que influenciam estes custos, tais como localização, preço e mão-de-obra, permite à empresa obter vantagens competitivas sobre seus concorrentes, já que esta terá capacidade de oferecer preços bastante realísticos.

Sendo assim, é de extrema importância a estimação correta e precisa dos custos e, deste modo, tornam-se importante também a veracidade e a precisão dos dados utilizados. O principal objetivo da estimação de custos é observar a relação entre os custos e as variáveis que o afetam. Em função disto, o custo total pode ser representado pela seguinte equação:

$$\text{Custo Total} = \text{Custo Fixo} + \text{Custo Unitário Variável} \times \text{Volume de Atividades}$$

O custo fixo poderá crescer se houver uma expansão da capacidade produtiva. Os custos diretos (ou variáveis) mudam de acordo com o nível de atividade, como a mão-de-obra e os materiais utilizados. As equações lineares nem sempre representam bem o custo total. Outra forma de representar o custo total é por meio da seguinte equação:

$$\text{Custo Total} = \text{Custo Fixo} + \text{VCA} \times (\text{X1}) + \text{VCB} \times (\text{X2})$$

Onde VCA representa o custo da variável A, proporcional à variável independente X1 (nível de atividade relacionado ao VCA) e VCB representa o custo da variável B, proporcional à variável independente X2 (nível de atividade relacionado ao VCB). Isto no caso de se ter somente duas variáveis independentes.

6. FORMAÇÃO DE PREÇOS

Os métodos e elementos essenciais para a análise e formação de preços tratam essencialmente da relação entre os interesses daqueles que vendem seus produtos e os limites de preços aceitos pelo consumidor. Os interesses daqueles que vendem os seus produtos são, basicamente: maximização do lucro, retorno do investimento e cobertura dos custos envolvidos na produção/comercialização.

Em contrapartida, os limites de preços (patamares) aceitos pelo consumidor baseiam-se nos seguintes aspectos: consumo efetivo, giro de estoque e comercialização efetiva. Buscando criar estado de harmonia entre a oferta, a procura e o volume de vendas, cada vez mais torna-se necessário atribuir preços que sejam economicamente viáveis à comercialização de todo e qualquer bem ou serviço. A habilidade de saber classificar, planificar e organizar os dados disponíveis é uma arma poderosa na busca pelo preço ideal, na análise rápida dos resultados e no posicionamento agressivo frente aos preços dos concorrentes. A empresa que conhece bem seus custos tem vantagens sobre os seus competidores, pois pode oferecer preços mais realísticos.

O processo de formação de um preço correto é muito difícil, devido ao número e à variedade de fatores que devem ser considerados. Existem vários métodos de estabelecimento de preços, e cada um deles fornecerá preços diferentes. *Formação de preço é mais uma arte do que uma ciência*, segundo Needles, Anderson & Caldwell (1994).

As decisões de formação de preços dependem das características do mercado em que a empresa está atuando. Se for um mercado de competição perfeita, isto é, quando a empresa vende tudo o que produz, então toda a produção pode ser vendida por um preço simples de mercado. Se a empresa cobrar a mais, nenhum cliente comprará o seu produto; se cobrar a menos, seu lucro será sacrificado. Em tais condições de competição perfeita os custos não afetam diretamente os preços; somente a decisão de produção (Horngren & Sunden, 1993).

Numa situação de competição imperfeita, isto é, um mercado no qual o preço praticado pela empresa influenciará a quantidade a ser vendida, freqüentemente é necessário reduzir os preços para gerar vendas adicionais. A principal característica do modelo econômico sustenta-se na suposição de que a empresa sempre tentará situar o preço em um nível em que os lucros serão maximizados (Drury, 1992). Numa situação de competição imperfeita o modelo assume que com um preço mais baixo haverá aumento nas vendas. A precisão da relação entre o preço e a demanda é muito difícil na prática. De maneira a estimar o rendimento marginal, os empresários devem prever os efeitos das mudanças de preço no volume de vendas. Isto é chamado de elasticidade do preço.

Para determinado preço base, estima-se realisticamente o potencial de volume de vendas e, simulando variações nos preços, observa-se o impacto no volume (Bernardi, 1996). Este método de formação de preços com base na maximização de lucros trata a questão da precificação abordando os seguintes fatores:

1. Determinar, por estimativa, um número que fará referência ao volume esperado de vendas e, com base nele, calcular o preço padrão. Nota-se a aplicação de métodos empíricos e julgamento pessoal.
2. Com base neste número ou volume esperado de vendas, os custos e as despesas envolvidos no processo também serão estimados.

Os produtos e os serviços têm um ciclo de vida, uma duração, medida em unidades de tempo (Assef, 1997). Saber identificá-lo facilita a atualização e a escolha do melhor preço para se atribuir ao produto. Esses períodos de tempo podem ser divididos em etapas: lançamento (introdução), desenvolvimento (crescimento), maturação e decadência.

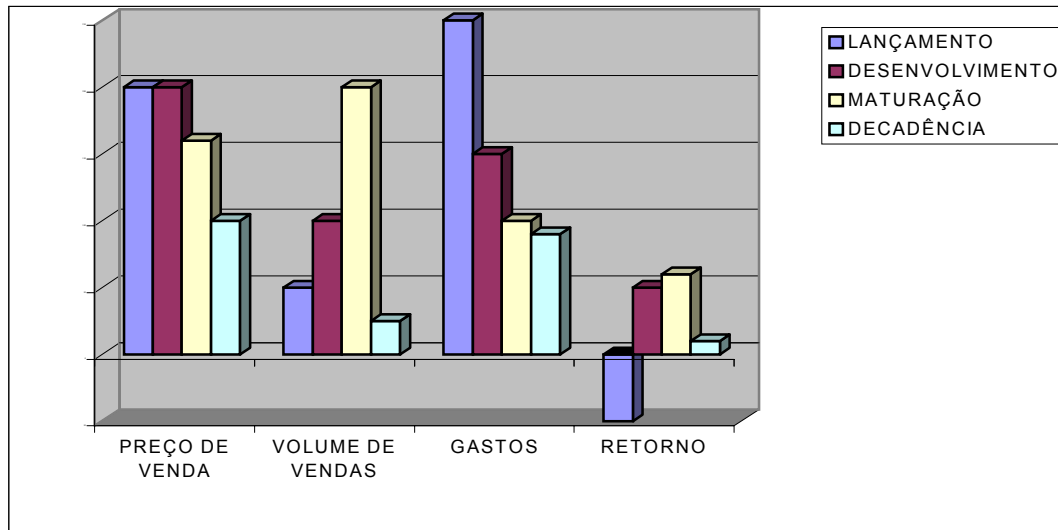


Gráfico 1: Ciclo de vida do produto

O **Gráfico 1** utiliza-se de números fictícios para demonstrar as tendências do que geralmente acontece no mercado. A análise dele nos permite dizer que:

1. No lançamento, embora o preço do produto seja alto, o baixo volume de vendas e a acumulação dos gastos (principalmente pré-operacionais) geram um retorno negativo.
2. No desenvolvimento, o preço das vendas pode variar um pouco (para cima ou para baixo); o volume de vendas cresce; reduzem-se os gastos; há retorno positivo.
3. Na maturação, o preço das vendas tende a cair devido à concorrência; o volume de vendas tem elevação acentuada; os gastos se reduzem ainda mais e o retorno tem o seu ápice.
4. Já na decadência, o preço chega ao ponto mais baixo; as vendas caem drasticamente; os gastos são extremamente pequenos; e o retorno é mínimo ou próximo de zero.

A fidelidade com que os preços seguirão o gráfico acima dependerá da estratégia e da agressividade com que o comerciante irá introduzir o seu bem ou serviço no mercado. Seus preços também precisam estar intimamente ligados às atitudes da concorrência. Sendo assim, é de fundamental importância saber informações como: *Quais são os principais concorrentes (os diretos e os indiretos)? Quais são os seus preços e a qualidade com que eles trabalham?* (Assef, 1997). Esse controle torna-se mais fácil quando se adotam planilhas que acompanham e demonstram as mudanças ocorridas.

7. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA PESQUISADA

A amostra de empresas pesquisadas durante o período de 1998 a 1999 foi formada, principalmente, por empresas de pequeno e médio porte. O faturamento anual destas empresas variou de R\$ 720.000,00 a R\$ 1.500.000,00. Dentre as empresas estudadas, 46,15% foram fundadas há mais de 10 anos. A **Tabela 1** apresenta as empresas estudadas, classificadas de acordo com sua atuação no setor produtivo. Nesta **Tabela 1** também são apresentadas as conclusões obtidas a partir da análise dos dados coletados.

Na maioria das empresas, as informações geradas pelas equipes de contabilidade financeira, contabilidade gerencial e de produção não são integradas e os custos são apurados através da utilização de *software* específico. Na amostra estudada, 46,15% das empresas

armazenam seus dados no computador e 30,77% os armazenam manualmente. É interessante notar que apesar do computador ser utilizado pela maioria das empresas, esta ainda não é uma forma dominante de operação das decisões.

Ramo de Atividade	Número de Empresas	Principal função do Processo de Estimação de Custos	Importância da Estimação de Custos para Formação de Preços
Metalurgia	8	Identificar os custos para que não atinjam um patamar maior que o preço final de venda fixado pelo mercado (commodite), evitando, assim, possíveis prejuízos. Proporcionar uma visão geral da situação financeira da empresa, permitindo identificar custos que excedam o valor total esperado da produção. Proporcionar subsídios para decisões estratégicas de redução de custos.	A relevância da estimação de custos para a formação de preços neste ramo de atividade é fundamental para aumentar a margem de lucro praticada pela empresa, uma vez que o mercado já determina os preços, cabendo à empresa estimar corretamente seus custos para que haja aumento da margem de lucro.
Automobilístico	4	Servir de base para a elaboração de orçamentos e posterior comparação com o custo real incorrido no processo, caso o cliente autorize a fabricação do produto encomendado.	Sendo o preço estabelecido conforme o orçamento, a estimação de custos baseada no pedido do cliente é fundamental para a formação de preços, uma vez que estimativas exatas levam a preços mais realistas.
Auto Peças	4	Não ultrapassar o limite ou a “tabela” estabelecida pelas multinacionais, consideradas como os melhores clientes da empresa.	Acompanhar os gastos de produção para que não ultrapassem o “target” fixado pelas multinacionais. Assim, os custos devem ser mantidos o mais baixo possível em relação aos preços pré-estabelecidos.
Vestuário	8	Aqui, a moda é um fator muito volátil, que pode causar grandes demandas ou encalhar os estoques. Assim, a estimação de custos tem a função de apurar os custos iniciais e permitir saber se ao final da temporada (ou da moda) as vendas conseguiram cobrir ou não os custos envolvidos na produção e se permitiram obter lucro.	Os preços do setor de vestuário variam de acordo com a moda – têm um pico muito alto e logo em seguida caem drasticamente. Com a estimação de custos é possível planejar “jogadas” de mercado, como as “queimas de estoque” ou liquidações – preços iguais aos custos ou menores.

Tabela 1: Função e importância do processo de estimação de custos nas EPEs pesquisadas.

Existem alguns obstáculos para a utilização dos sistemas de informações computacionais. Entre eles podemos citar a falta de treinamento dos funcionários e o alto custo dos sistemas. Mesmo admitindo algumas falhas no sistema de informações atual, as empresas não planejam mudanças no suporte informacional para a gestão de seus custos.

8. EMPRESAS QUE PRODUZEM BENS SOB ENCOMENDA E O PAPEL DO SISTEMA DE CUSTOS

As EPEs fabricam mediante demanda específica ou projeto. Seus produtos não são padronizados, possuindo peculiaridades que inviabilizam a produção contínua ou a estocagem. A estimação de custos nessas empresas torna-se uma tarefa complexa, pois não se baseia em dados históricos, uma vez que cada pedido é diferente dos demais, com características singulares e específicas.

A estimação de custos é orientada de acordo com as especificações do cliente. No caso de pedidos de elaboração de projetos e fabricação, o cliente deseja um preço para um produto que ainda não foi projetado, fornecendo apenas parte das especificações, sendo que, algumas vezes, é fornecida apenas a descrição de como se espera que o produto seja. A empresa deve revisar as especificações e, se necessário, completá-las, com o auxílio dos clientes. Uma vez definidas as especificações, é necessário promover a preparação dos projetos e dos desenhos preliminares que serão utilizados junto às especificações para a estimativa dos custos.

Quando o pedido for apenas para a fabricação de um produto, o projeto (geral e detalhado), juntamente com as especificações, é fornecido pelo cliente. Nestes casos, a estimação de custos é baseada apenas nas informações fornecidas; ou seja, não há necessidade de se elaborar um projeto nem de fazer especificações adicionais ou melhorias sobre o produto.

Como as EPEs geralmente trabalham mediante contrato junto a seus clientes, uma vez estabelecido o preço final não se pode alterá-lo em hipótese alguma. Portanto, a correta estimação de custos para a formação de preços é importante para que a empresa ganhe pedidos e não incorra em prejuízos na produção. O processo de estimação de custos em EPEs geralmente é muito complexo, devido à natureza de suas operações. Para se obter um sistema de custo eficaz nestas companhias é necessário trabalhar com o custo médio histórico de fabricação dos produtos.

O custo de fabricação de um produto não inclui apenas o custo de materiais tangíveis utilizados no processo produtivo, mas também os custos incorridos na alteração ou mudança de materiais utilizados no produto durante a produção do mesmo. O custo de fabricação de um produto geralmente compreende: materiais diretos, mão-de-obra direta e os custos de fabricação restantes. As empresas podem determinar previamente taxas de alocação de custo, destinando-as aos produtos, mediante a utilização dos componentes de custo de fabricação citados anteriormente.

As EPEs, na maioria das vezes, possuem estimativas iniciais ajustadas de acordo com seus planos e características, como também de acordo com as condições de mercado e as novas tendências econômicas e tecnológicas. Para muitas EPEs, a licitação constitui um processo crítico de estimação de custos e formação de preços. Entretanto, quanto maior o número de licitações que a empresa participar, maiores serão as suas chances de fechar

contratos. Os contratantes, ou clientes, especificam os seus produtos para as EPEs por meio de desenhos técnicos, a partir dos quais os estimadores de custos devem desenvolver o projeto para diferentes custos esperados.

Para se ganhar uma licitação é necessário realizar a estimação de custos e a formação de preço de forma rápida, precisa e consistente. Segundo Bierman, Dyckman & Hilton (1990), neste processo a utilização de um sistema de informação agrega duas vantagens: economia de tempo e precisão. Tivemos a oportunidade de constatar as afirmativas destes autores nas entrevistas realizadas em empresas que atuam nos ramos de transformadores, autopeças e produção de aço e ferro.

De acordo com Rich (1993), às vezes, estimativas de custos são preparadas tomando-se como base desenhos incompletos e sem especificações adequadas. Também podemos considerar o tempo como um fator de risco na estimação de custo para as EPEs, na medida em que as empresas contratantes exigem, na maioria das vezes, um tempo curto para a apresentação da proposta final. Esses problemas conduzem, freqüentemente, a estimativas de custos distorcidas. Como exemplo podemos citar o acabamento final do produto que pode ser muito caro e pode ser esquecido durante o processo de estimação de custos.

Historicamente, as empresas industriais, incluindo aquelas que trabalham por encomenda, apresentam elevados custos variáveis de fabricação, porque o processo de produção requer muitos materiais e horas de trabalho. Mas como a cada dia as empresas buscam a automatização de seus processos produtivos, os custos variáveis estão sendo substituídos por custos fixos de fabricação. Como consequência, essas empresas necessitam de maior capital de investimento (Ricktetts & Gray, 1988). Isto torna ainda mais complexo o processo de estimação de custo dessas empresas, uma vez que dificulta o cálculo dos custos diretos e indiretos de fabricação. Para superar esta dificuldade as empresas estão adotando o método de Custeio Baseado em Atividades.

Outra dificuldade freqüentemente enfrentada pelas empresas que trabalham por encomenda quando preparam a estimação de custos de seus produtos é a falta de clareza nas especificações fornecidas por seus clientes, não permitindo ao estimador de custos identificar corretamente os seus desejos e as suas necessidades. Algumas empresas contratantes deixam deliberadamente lacunas em algumas especificações do produto para obter vantagens em um segundo momento.

O atual processo de estimação de custos nas EPEs requer do estimador elevado conhecimento do processo industrial e do trabalho específico a ser realizado para a fabricação do produto, assim como o conhecimento prático das discrepâncias de custo que podem acontecer devido aos diferentes fatores que afetam a sua fabricação.

9. CONCLUSÕES

As EPEs possuem características inerentes ao seu processo produtivo, que tornam as tarefas de estimação de custos e de formação de preços muito mais complexas e, conseqüentemente, mais importantes. A realização desta pesquisa tem contribuído para a análise dos diversos critérios de tratamento de custos que podem ser adotados e as peculiaridades do processo de estimação de custos e formação de preços nas EPEs. Através da metodologia utilizada pode-se perceber que a maioria das empresas não adota um método

específico. Geralmente é adotado um sistema híbrido, utilizando-se da experiência do estimador e, ao mesmo tempo, do método de custeio por absorção, conjugados num sistema de informações computadorizado.

A análise dos dados coletados possibilitou esquematizar o processo de estimação de custos e formação de preços nas EPEs. Este processo inclui três etapas e compreende várias atividades, que se iniciam na abertura de um processo de licitação (tanto por organizações públicas quanto privadas) e se encerram no estabelecimento do preço final para o cliente.

No que concerne às decisões tomadas pelos estimadores de custos, é importante ressaltar as duas principais: o estabelecimento do preço final, incluindo a decisão de margem de lucro; e a decisão de lançamento de novos produtos. O estabelecimento do preço final, além de ser importante para o sucesso da empresa nos processos de licitação, é fundamental quando condiz com as estratégias da empresa para o alcance dos objetivos propostos. Por se tratar de empresas com sistema de produção por encomenda, o lançamento de novos produtos torna-se uma decisão estratégica, já que cada ordem de produção pode diferir das demais (anteriores), de acordo com as especificações dos diferentes clientes.

A tomada de decisão pelos estimadores de custos é cercada por fatores internos e externos, os quais, direta ou indiretamente, afetam tais decisões. Os principais fatores internos obtidos pela análise dos dados coletados foram a capacidade produtiva, os recursos financeiros que a empresa dispõe e as necessidades e disponibilidades de cada setor (departamento ou unidade) produtiva da empresa. Os principais fatores externos levantados foram: a concorrência e as medidas governamentais (taxas de juros, taxas de importação, alíquotas de impostos, etc.).

Por fim, é importante ressaltar a contribuição metodológica que os instrumentos de coleta de dados trouxeram para esta pesquisa e para a realização de pesquisas futuras. A utilização apenas de questionários tornou-se inadequada para os fins a que esta pesquisa se propôs. Os dados obtidos pelos questionários mostraram-se incompletos e, por algumas vezes, contraditórios aos dados obtidos nas entrevistas. A utilização das entrevistas, em conjunto com a aplicação dos questionários, gerou uma quantidade adequada de dados, no que se refere à quantidade, qualidade e veracidade dos dados. Desta forma, apesar de individualmente os questionários se mostrarem um instrumento de coleta de dados deficiente para este tipo de pesquisa, em particular, quando utilizados e analisados em conjunto com os dados coletados através das entrevistas, foram capazes de trazer importantes contribuições para o resultado final desta pesquisa e para a formulação de conclusões sobre o tema proposto.

10. BIBLIOGRAFIA

ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços:** Aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços:** Uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. 1.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BIERMAN, H.; DYCKMAN, T. R. & HILTON, R. W. **Cost Accounting:** Concepts and Managerial Applications. Boston: PWS-Kent Publishing Company, 1990.

DRURY, C. **Management and Cost Accounting**. London: Chapman & Hall, 1992.

HORNGREN, C. T. & SUNDEM, G. L. **Introduction to Management Accounting**. Prentice Hall, 1993.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 4.ed. rev. São Paulo: Atlas, 1990.

NEEDLES, B. E., ANDERSON, H. R., CALDWELL, J. C. **Financial & Managerial Accounting**. Houghton Mifflin Company, 1994.

RICH, J. E. Government and Contractors' Estimates: Needs and Intents. In: AACE Transactions, p. K.3.1-K.3.3, 1993.

RICKETTS, D. & GRAY, J. **Managerial Accounting**. Boston: Houghton Mifflin, 1988.

Editoração Eletrônica / Revisão da Língua Portuguesa:
BRUHMER CESAR FORONE CANONICE