

Custeio e Precificação no Ciclo de Vida das Empresas: Estudo de Casos Múltiplos

Rogério Goulart Júnior

Antônio Diomário de Queiroz

Resumo:

O aumento da competitividade nos mercados tem ocasionado mudanças na gestão das empresas, necessitando aumentar a flexibilidade dos processos produtivos com diminuição de gastos desnecessários, obtidos com melhorias na gestão de custos e preços e na agregação de valor. Neste artigo demonstra-se, durante as diversas fases do ciclo de vida das empresas, como são utilizados os diversos sistemas de custeio e precificação como fatores-chave de sucesso. Um estudo de múltiplos casos em empresas de Santa Catarina é apresentado, confirmando como o domínio dos processos de custeio e precificação e a oportunidade de seu uso é condizente com a estrutura interna dessas organizações e determinante para a estratégia dos negócios.

Palavras-chave:

Área temática: *CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES*

**CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO NO CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS:
ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS**

Rogério Goulart Júnior, Mestrando
Antônio Diomário de Queiroz, Doutor
UFSC - Pós-Graduação em Engenharia de Produção / CTC - Campus Universitário
Trindade, Florianópolis / SC - CEP 88040-900. e-mail: rgoulart@eps.ufsc.br - Aluno
de Pós-Graduação

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO NO CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS: ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

RESUMO:

O aumento da competitividade nos mercados tem ocasionado mudanças na gestão das empresas, necessitando aumentar a flexibilidade dos processos produtivos com diminuição de gastos desnecessários, obtidos com melhorias na gestão de custos e preços e na agregação de valor. Neste artigo demonstra-se, durante as diversas fases do ciclo de vida das empresas, como são utilizados os diversos sistemas de custeio e precificação como fatores-chave de sucesso. Um estudo de múltiplos casos em empresas de Santa Catarina é apresentado, confirmando como o domínio dos processos de custeio e precificação e a oportunidade de seu uso é condizente com a estrutura interna dessas organizações e determinante para a estratégia dos negócios.

INTRODUÇÃO

Com a globalização dos mercados as empresas passaram a sofrer maior concorrência, tendo que melhorar seus produtos através de custos mais baixos, processos mais velozes e com maior qualidade.

Essas mudanças forçaram as empresas a controlar os custos, diminuindo as perdas e desperdícios, com conhecimento mais preciso dos custos realmente embutidos em cada produto. Assim, torna-se importante a aplicação de processos de custeio que proporcionem melhor compreensão dos custos dos produtos, suas perdas e desperdícios; e ainda processos de precificação que reflitam as necessidades sentidas no mercado.

O conhecimento do estágio de cada empresa no ciclo de vida das organizações também é de suma importância para que as empresas possam aprimorar seus processos de gestão, utilizando-se de fatores-chave de sucesso adequados ao nível global e operacional conforme as metas de desempenho pretendidas a cada fase.

Se a empresa conhece a sua posição no ciclo de vida, sabe assim quais as suas metas e fatores-chave de sucesso necessários para destacar-se no mercado. Tendo como suporte o conhecimento e a compreensão dos custos, preço, inovação, qualidade e tempo, ela conhece seus limites e oportunidades dentro do mercado.

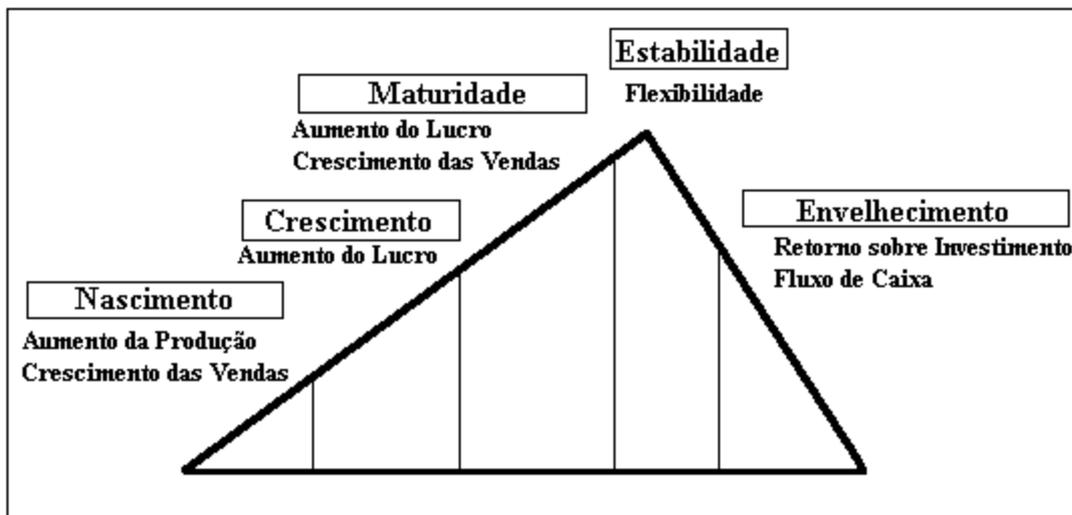
O CICLO DE VIDA DAS EMPRESAS

Em modelos cíclicos as empresas definem as formas de controle da eficiência e eficácia, e ainda o grau de burocratização adotados, sendo mais coercitivos nas primeiras fases do ciclo de vida e mais normativos ao término do período. Desse modo as organizações apresentam domínio do ambiente externo e interno, através da compreensão das oscilações ocorridas nas atividades econômicas e as ocorridas na própria empresa.

No desenvolvimento deste estudo, optou-se em propor um ciclo de vida das empresas sintetizando as fases de cada um dos modelos apresentados nas obras “Os Ciclos de Vida das Organizações” de Ichak Adizes (1990), “A Alavanca para o Sucesso” de José Ferreira Macedo (1997) e “Passaporte para o Ano 2000” de Luiz Kaufmann (1990). Cinco fases distintas no ciclo de vida das empresas, são consideradas

para exame da utilização pelos gestores dos sistemas de custeio e precificação, como fatores de sucesso.

Figura 1: Metas de Desempenho no Ciclo de Vida das Empresas



Fonte e Elaboração: Goulart Jr., Rogério.

Na **fase de nascimento**, começa a ser definida a estrutura para o controle. As comunicações são informais, a empresa procura assimilar as necessidades da demanda tentando se firmar no mercado. As metas de desempenho são o aumento da produção e o crescimento das vendas. O poder está centralizado e a empresa não apresenta departamentos.

Nesta fase apenas demonstrativos financeiros exigidos pelo fisco são solicitados. A precificação por preço de mercado junto ao custeamento por recursos determinam algumas alternativas para a empresa. O lucro é obtido pela diferença entre o preço de mercado e os custos. Algumas empresas no desejo de crescimento de suas vendas estabelecem o preço abaixo do mercado acreditando em lucros maiores no longo-prazo. Contudo, a maioria segue o preço de mercado que supre a falta de conhecimento técnico dos próprios custos como base de precificação. Ainda nesta fase, algumas empresas passam a adotar o método de custeio variável para controlar os custos fixos e variáveis que são identificados no plano de contas, e quando apresenta maior número de produtos, aplicam-se o rateio dos custos fixos indiretos determinando o custo do produto pelo método por absorção integral. Porém, enquanto o domínio do processo produtivo não é alcançado elas apenas analisam seus custos, não podendo alterá-los.

Na **fase de crescimento**, as tarefas se tornam mais complexas com funcionários mais especializados e surgem outras necessidades formais de informação e controle. Ocorrem definições das responsabilidades, autoridade e especificações de cargos. A meta de desempenho é o aumento do lucro. A empresa começa a buscar maior grau de apropriação de capital do seu processo produtivo.

Essa fase frequentemente é marcada pela divisão da empresa em centros de custos. As empresas estabelecem preços que maximizem seu faturamento visando aumentar os lucros no longo-prazo e ocorrendo crescimento na participação de mercado. O preço ainda é determinado pelo mercado, podendo o lucro ser obtido como margem fixa acrescida ao preço de aquisição ou custos de produção. Com a precificação por *mark-up* os preços praticados no mercado conduzem a empresa a determinar uma margem fixa que cubra os lucros desejados. A forma de custeamento por centros de

custos implantada segue o método de custeio por absorção que contribui para a distribuição dos recursos aos centros de custo através dos rateios de custos indiretos fixos e determinação dos custos diretos aos produtos.

Na **fase de maturidade** a estrutura hierárquica é bem definida. As responsabilidades e autoridades estão definidas ocorrendo necessidade de delegação das decisões. A empresa está burocratizada, com comunicação formalizadas e controle estruturado. As metas de desempenho da empresa são o aumento do lucro e o crescimento das vendas.

Nesta fase o controle dos custos deixa a empresa em condições de estabelecer seu preço buscando maiores lucros com maior qualidade dos produtos. A necessidade de apuração acurada dos custos de produção induz à utilização do método de custeio por absorção em um sistema baseado em atividades. Assim, nos processos produtivos limitados aos centros de responsabilidades são direcionados os recursos por atividade.

A precificação por valor percebido fixa preços onde os atributos valorizados pelos clientes no produto são destacados, podendo a empresa aumentar seus preços agregando o valor da qualidade e com isso aumentando seus lucros.

Na **fase de estabilidade** a empresa está institucionalizada, profissionalizada e com bons sistemas de controle. Nesta fase a coordenação é enfatizada. A empresa tem o domínio do processo. A empresa passa a explorar novos produtos, novos mercados, diversificando produtos. A descentralização do controle faz com que a tomada de decisões seja canalizada aos diretores e gerentes. A competição no mercado aumenta e a empresa necessita gerenciar melhor os seus custos.

A empresa define o seu *status quo* com a capacidade de realizar gestão dos custos e dos preços. O método por preço de valor representa a forma de competir no mercado com custos mais baixos pela melhoria dos processos mantendo a qualidade dos produtos para conquistar novos segmentos sensíveis a preço. A precificação pode estabelecer preços mais baixos sem perda nos resultados, pois seus custos foram reduzidos sem depreciar sua qualidade.

O custeamento por atividades generaliza a análise das atividades em todo o processo produtivo determinando a cadeia de valor e melhorias contínuas. Neste método as atividades são agrupadas em direcionadores comuns, que além de direcionar recursos direcionam também as atividades necessárias ao processo.

Na **fase de envelhecimento** a empresa apresenta cultura própria e começa a ocorrer um exagero nas atividades burocráticas. Aparecem o controle sobre as inovações e o conservadorismo sobre o risco focalizando a meta de desempenho como a rentabilidade sobre os investimentos. Nesta fase o fluxo de caixa da empresa se torna importante para determinar a regularidade da organização e suas interações com o ambiente. O controle é diluído para cada responsável administrativo deixando a alta administração com menos poder na tomada de decisões.

Nesta fase a cooperação torna-se necessária. O modelo dos processos identifica maior qualidade e produtividade. O mercado indica os custos mais competitivos, sendo o lucro resultado de melhorias no processo. Uma precificação por retorno-alvo assegura a taxa-alvo de retorno sobre os investimentos perseguida como meta da empresa com volume de equilíbrio reduzido. A análise do custo-alvo serve como base para a melhoria contínua e gerenciamento dos custos executados com o conhecimento das economias de escala e o escopo da empresa, adequando o preço aos custos.

O conhecimento das atividade e objetos de custos é essencial, pois o mercado determina a tecnologia pelo custo. O custeio por atividades é intensificado proporcionando o conhecimento correto dos custos, melhorando a gestão dos mesmos,

da qualidade e do tempo, agregando apenas o que representa valor aos olhos dos clientes.

Figura 2: Quadro de Referência

Ciclo	Custo	Preço	Lucro
Nascimento ($P=C+L$) Aum. da Produção Cresc. das Vendas	Baseado em Volume Por Recursos Variável ou Integral	Preço de Mercado Política de Seguir Preços	Diferença entre os Preços e os Custos
Crescimento ($P=C+L$) Aumento do Lucro	Baseado em Volume Por Centros de Custos Absorção Integral	Por <i>Mark-Up</i> Política de Aum. da Qualidade	Margem Fixa Acrescida ao Preço de Aquisição
Maturidade ($L=P-C$) Aum. do Lucro Cresc. das Vendas	Base. Vol. ou Ativ. Por Centros de Resp. Absorção Integral	Valor Percebido Política de Reduzir Preços	Alcançado pelo Controle dos Custos
Estabilidade ($L=P-C$) Flexibilidade <i>Status Quo</i>	Baseado em Atividade Por Centros de Resp. Por Atividade	Preço de Valor Política de Aum. Qualidade e Preço	Define o <i>Status Quo</i> da Empresa
Envelhecimento . ($C=P-L$) Retorno do Invest. Fluxo de caixa	Baseado em Atividade Por Atividades Por Atividade	Retorno Alvo Política de Inovações	Resultado de Melhorias no Processo

Fonte e Elaboração: Goulart Jr., Rogério.

No ciclo de vida das empresas a organização deve absorver o máximo da fase onde ela se encontra, garantindo uma evolução com medidas de desempenho e comportamentos bem definidos, melhorando a gestão da empresa. Para isso, deve-se focalizar os fatores-chave de sucessos, destacados por Foster (1997), que permeiam todas as fases do ciclo de vida. Em vista disso, considerou-se a hipótese de que a ênfase dada aos fatores-chaves se altera ao longo do ciclo de vida.

Assim, no próximo tópico é procedido um exame da gestão empresarial, aprofundando-se nos processos de custeio e precificação como fatores-chave de sucesso em cada fase do ciclo de vida das empresas.

O ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS

Neste estudo prático são apresentados: os dados coletados através de entrevistas e questionário aplicados em cinco empresas sobre a gestão empresarial e sua interpretação; e os fatores chaves de sucesso relacionados com as fases do ciclo de vida sob a forma de processos de custeio e precificação condizentes às metas de desempenho,.

Empresa - 1

Esta empresa pertence à indústria de produtos de matérias plásticas, possui em seu quadro 45 funcionários diretos, bem como representantes distribuídos nos Estados de Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro, onde seus produtos são distribuídos e comercializados.

A forma de gestão está centralizada em uma pessoa, caracterizada pelo controle familiar, onde as posições-chaves a nível gerencial são ocupadas por pessoas de sua confiança. O sistema de controle é pouco sofisticado, com mecanismos informais na

tomada de decisões. Os indicadores de controle não são orientados aos resultados, sendo produzidos relatórios de execução para fins de controle do proprietário. O sistema de informações não apresenta uma estrutura definida, sendo elaborados relatórios de maneira aleatória, dependendo de intuições dos assessores e sócios do negócio.

Verifica-se o planejamento operacional com fixação e avaliação de procedimentos operacionais dos equipamentos e maquinários. O controle de qualidade utiliza a inspeção e adequação do produto ao padrão, acontecendo apenas como correção de desvios ocorridos na demanda.

Em 1997 a empresa disponibilizava ao mercado apenas dois tipos de produtos, A e B. No ano seguinte adquirindo maquinário e equipamentos, ampliou seu negócio com a fabricação de mais um produto (C).

O processo produtivo é contínuo, apresentando fracos resultados com altos custos de produção, ou baixo domínio do processo de produção. A empresa manufatura os três tipos de produtos que utilizam 115 toneladas/mês da capacidade máxima de produção instalada de 180 toneladas/mês.

Como meta de desempenho a empresa busca fixação no mercado e demanda cativa de seus produtos, direcionando seus esforços para o aumento da produção e crescimento das vendas.

A forma de custeamento identificada na organização foi o custeamento por recursos, sendo esses recursos alocados diretamente aos produtos, utilizando-se de um sistema de custeio baseado no volume de produção do período. Esse sistema de custeio distribui os recursos aos produtos, conforme o volume produzido no semestre.

O método de custeio por absorção integral é identificado na empresa, pela discriminação de todos os custos de produção dos três produtos elaborados de forma direta e indireta, rateando os custos indiretos. A assessoria de produção está desenvolvendo um controle da evolução das despesas por semestre, utilizando como base de dados a produção por pedido ou por encomenda, vislumbrando no futuro poder calcular os custos variáveis e fixos da empresa.

O método de precificação por preço de mercado é aplicado com informações informais sobre os preços utilizados pela concorrência, determinando a falta de conhecimento técnico da formação de preço. A política de formação de preços está representada pela condição de seguidora dos preços do mercado.

Empresa 2

Esta empresa pertence à indústria de material elétrico, eletrônico e de comunicação, possui em seu quadro 60 funcionários na fábrica e administração, além dos pertencentes a filial localizada no Estado de São Paulo.

O controle é caracterizado como burocrático, com a gestão centralizada em algumas pessoas e procedimentos formalizados. O poder está descentralizado, com sistemas de controle formais e financeiro, tendo indicadores de controle quantitativos nem sempre orientados aos resultados. O sistema de informação é adaptado, com informações formalizadas em relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras por departamentos.

O organograma da empresa está composto de diretorias administrativa financeira, técnica, comercial e comitê diretivo composto de três sócios proprietários, coordenando departamentos comercial, de produção, industrial, financeiro, administrativo e do produto.

A empresa elabora planejamento operacional e orçamentário fixando e avaliando procedimentos operacionais e fixando e avaliando metas e políticas que direcionam os recursos orçados.

Atualmente, a empresa apresenta cinco tipos diferentes de produtos, sendo manufaturados em três linhas de produção, que são disponibilizadas em células de produção adaptáveis a qualquer um dos tipos produzidos. O controle estatístico define o controle da qualidade. O processo produtivo é discreto em lotes e por projeto com um equilibrado domínio, representado por resultados satisfatórios com custos de produção ao nível do setor.

Como meta de desempenho a empresa busca o aumento da produção e crescimento das vendas com demanda cativa garantindo bons resultados operacionais.

Nas formas de custeamento identificadas, os recursos são distribuídos em centros de custos e então rateados aos produtos com as bases de alocação dos custos por volume produzido mensalmente.

O método de custeio por absorção integral é discriminado pela apropriação dos custos de produção aos cinco produtos elaborados, de forma direta e indireta. Para o rateio dos custos indiretos nos centros de custos são elaborados orçamentos e controle das despesas de vendas, despesas operacionais, frete de entrada, receitas e margem de lucro, complementado com planilhas de comparação desses dados com os da concorrência, acompanhando sua evolução semestralmente.

O método de precificação por valor percebido é identificado com orçamentos das vendas, capacidade, investimento e custos dos produtos para análise de formação de preços em comparação aos seus concorrentes, buscando custos mais baixos no mercado.

A política de inovação é adotada, visando a criação de linhas de produtos direcionados a segmentos diferentes da demanda com a finalidade de aumento da participação da empresa no mercado seguindo tendência do setor.

Empresa 3

A empresa em estudo pertence à indústria de material elétrico, eletrônico e de comunicação, possuindo 700 pessoas no seu quadro de funcionários. Apresenta rede de assistência técnica, com vendas de peças e produtos, e ainda laboratórios avançados em todo o Brasil.

A forma de gestão está descentralizada em centros de responsabilidades utilizando controle financeiro, ou seja, controle por resultados orientado à tomada de decisões e ao controle da atuação dos responsáveis. O sistema de informações é adaptado à organização, pois a empresa apresenta relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras por departamento.

No organograma da empresa o conselho administrativo é composto pelo presidente e diretores comercial, industrial, da qualidade, administrativo-financeiro. Os sub-níveis hierárquicos compreendem supervisões em treinamento, marketing, logística, dos produtos, assistência técnica, engenharia industrial, suprimentos, planejamento de materiais de produção, garantia da qualidade, custo e orçamento, recursos humanos, informações estratégicas entre outros.

O planejamento aparece nos níveis operacionais, orçamentário e estratégico. Há fixação e avaliação dos objetivos e das estratégias facilitando a adaptação ao ambiente de mercado, promovendo melhora contínua da posição competitiva. Ocorre o direcionamento dos recursos em busca do alcance das metas e políticas orçadas no curto-prazo, a avaliação dos procedimentos operacionais que influenciam na qualidade dos produtos e serviços internos e externos.

O processo produtivo da empresa é discreto em massa, apresentando controle estatístico e programas de controle da qualidade, obtendo alto domínio do processo de produção com bons resultados e custos de produção baixos.

A empresa apresenta duas grandes linhas de produtos, a primeira com 12 produtos e a segunda com 10 produtos, ambas diferenciados por segmentos de

mercados, representando 35% e 43% da fatia do mercado brasileiro, respectivamente. Suas linhas de produção apresentam 60% de máquinas automatizadas, com projetos expansão dessas máquinas sobre as manuais para diminuição da mão-de-obra.

As metas de desempenho são o aumento do lucro e crescimento das vendas, pois a empresa apresenta domínio total dos processos de produção, utilizando-se de tecnologias de ponta no seu mercado, gerando flexibilidade e melhores resultados pela estrutura adequada as variações de demanda.

A forma de custeamento identificada é a por centros de responsabilidades onde os recursos são reteados aos produtos com base no volume de produção do período. Os custos indiretos são alocados aos produtos através desses centros de custo.

O método de custeio identificado considera a apropriação de todo gasto operacional aos custos de produção, discriminando esses custos aos produtos de forma direta e indireta, ou seja, por absorção integral.

Na precificação o método utilizado aplica uma margem fixa para estimar os custos de produção por departamentos, que é acrescentada sobre o custo e despesas variáveis. Os preços fixados pelos concorrentes são utilizados em orçamentos e análise de *benchmarking*, pela empresa. Os departamentos de manufatura estão divididos em automatizados, em linhas de produção de máquinas manuais e em linhas manuais, sendo que nos dois últimos existe a divisão por células de produção representando diminuições nos tempos de *setup* e troca de ferramentas.

Na maior parte dos produtos a política de formação de preços identifica-se com o aumento da qualidade, onde o preço médio de mercado é mantido com aumento da qualidade em comparação aos concorrentes. Já os produtos com ciclo de vida terminal recebem uma política de redução de preços visando manter o seu volume de vendas; e para os produtos novos, são criadas marcas e linhas de produtos a preços atrativos aos vários níveis de consumidores aumentando a participação no mercado.

Empresa 4

A empresa pertence à indústria de produtos alimentares, possuindo 800 funcionários nas áreas de produção e administração. Apresenta uma rede de distribuição centralizadas em armazéns regionalizados terceirizados que suprem os mercados alvos mantendo uma melhor acomodação dos produtos e reduzindo o tempo da entrega do pedido ao consumidor.

A forma de gestão está descentralizada em centros de responsabilidades utilizando controle financeiro por resultados, com mecanismos formais e indicadores quantitativos orientados a resultados e sistemas de informação orientado à tomada de decisões e ao controle de atuação dos responsáveis.

O organograma da empresa é composto pelo presidente, vice-presidente, e diretorias comercial, de produção, industrial, administração e finanças, sendo subordinados departamentos de marketing, comercial, material, finanças, informática, recursos humanos, contabilidade, da qualidade e outros.

A empresa fixa e avalia procedimentos operacionais, metas e políticas de curto-prazo, direcionando os recursos e avaliando as ações anualmente. O planejamento estratégico com a adaptação ao mercado promovendo melhoria contínua da posição competitivas é revisto e programado a cada cinco anos. O sistema de informações são formalizados em relatórios, demonstrações financeiras e estudo de mercado em todo o processo produtivo.

O processo produtivo da empresa é contínuo, com medição da qualidade por inspeção, controle estatístico, programas de qualidade, planejamento e adequação do produto ao mercado antecipando suas necessidades. O domínio do processo produtivo é considerado alto, pois obtém bons resultados com custos de produção baixos.

A empresa apresenta duas grandes linhas de produtos, representando cada uma 50% da produção anual. A fatia de mercado na região da Grande Florianópolis representa 55% do mercado, e nas regiões do Planalto e Sul Catarinense representa 33% do mercado. A sua atuação se estende aos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, porém apresentando participação no mercado.

As metas de desempenho são o aumento do lucro, crescimento das vendas e preocupação com retorno sobre investimento, onde a empresa apresenta domínio total dos processos de produção gerando flexibilidade perante a demanda com melhores resultados, porém começa a haver decisões estratégicas com o propósito de diminuir risco e explorar oportunidades.

Na forma de custeamento os recursos são distribuídos aos centros de responsabilidades através de rateio com sistema baseado em atividades, no qual os gastos são alocados às atividades do processo produtivo.

O método de custeio por atividades é identificado, exibindo conjuntos de custos para cada evento na organização e o seu respectivo direcionador, sendo os custos indiretos alocados aos produtos pelas atividades que geram e consomem os recursos dentro do processo produtivo.

A precificação pelo método de valor percebido é identificada, com produtos desenvolvidos aos mercados alvo, estimando-se volumes de vendas, capacidade, custos unitários e retorno sobre os investimentos, para a fixação de um preço que envolva atributos valorizados pelos clientes.

A política de formação de preço utilizadas, é a de aumentar qualidade e preço, com diferenciação de produtos e aumento da qualidade como forma de agregação de valor; e a utilizada aos produtos novos é a política de aumento da qualidade, mantendo o preço constante, com aumento nos atributos valorizados pela demanda em contraposição aos concorrentes.

Empresa 5

A empresa em estudo pertence à indústria de metalurgia, possuindo no seu quadro 5.000 funcionários, nas áreas de produção e administração. Apresenta representações com coordenação de vendas e assistência técnica espalhadas no Brasil, nos países da América do Norte e Europa.

A forma de gestão está descentralizada em centros de responsabilidades ou unidades produtivas, utilizando controle financeiro por resultado, com sistemas de controle muito sofisticado com mecanismos formais e controle financeiro e não financeiro. O sistema de informação é adaptado com informações formalizadas em relatórios e demonstrações financeiras e não-financeiras em cada divisão da organização.

O organograma é composto pelo presidente, vice-presidentes, e diretorias de superintendência, administrativa-financeira, comercial, industrial, técnica, sendo subordinados as gerências de informática, recursos humanos, finanças e contabilidade, consultoria jurídica, auditoria e controladoria, centros de P&D, sistemas, engenharia, qualidade, planejamento e controle da produção, planejamento de marketing, vendas, distribuição de produtos, relações industriais, suprimentos e outros.

No planejamento operacional e orçamentário a empresa fixa e avalia metas e políticas para cada semestre, direcionando os recursos necessários ao cumprimento da metas com melhoria contínua nos processos. O planejamento estratégico é elaborado a cada 5 anos, fixando e avaliando os objetivos e estratégias para a adaptação da organização no ambiente competitivo.

O processo produtivo é contínuo, apresentando duas classes de produtos que são divididos em lotes e por projeto, no primeiro a qualidade é medida com controle

estatístico, programas e sistemas de qualidade que adequam o produto às necessidades dos clientes, e no segundo o produto é planejado e adequado ao mercado. O domínio do processo produtivo é considerado alto obtendo bons resultados com custos de produção baixos.

A organização apresenta três grandes linhas de produtos, representadas por produtos próprios, específicos e especiais (sob encomenda) que equivalem a 25%, 5% e 70%, respectivamente, do faturamento anual da empresa. A fatia por produto no mercado brasileiro representa 50% dos produtos próprios e específicos, e 40% do produtos especiais.

As metas de desempenho estão no retorno sobre investimento e fluxo de caixa e no aumento do lucro e crescimento das vendas. A empresa privilegia decisões estratégicas que diminuam seu risco e de acompanhamento do fluxo de caixa ao nível da alta administração responsável pela tomada de decisões externas, manutenção e consultoria aos centros internos da empresa. Pois, internamente a organização apresenta-se subdividida em unidades produtivas com certo grau de autonomia produtiva e administrativa, com domínio do processo produtivo e adequados a responder aos aumentos da demanda por seus produtos.

A forma de custeamento por atividades é identificada com a alocação dos recursos às atividades do processo produtivo, por direcionadores de custo. O sistema é baseado em atividades com alocação dos custos para cada atividade permitindo mensurar a quantidade de recursos consumidos. Contudo, o sistema de custeio dos produtos especiais identificam a utilização de custos padronizados que devem ser comparados e analisados aos resultados do sistema de custeio por atividades.

O método de custeio identificado aloca os custos indiretos aos produtos pelas atividades que geram e consomem recursos, com um enfoque externo da alta gerência em todo o processo produtivo. Neste contexto o método de custeio por atividades é utilizado, porém, em cada divisão produtiva são identificados também o método de custeio variável, que dilui ao máximo os custos e despesas fixos sobre o volume de produção, identificando os pontos de estrangulamento onde a maior produção acarreta o aumento dos custos.

A prática de preços menores que os da concorrência, com melhorias dos processos a custos baixos, sem diminuição da qualidade e taxa alvo de retorno sobre os investimentos e estabelecendo alvos de redução dos custos, são identificados na precificação da empresa. Assim, é praticado o preço de valor aos produtos próprios e específicos e o método por retorno alvo aos produtos especiais sob encomenda. Nos produtos especiais é comparado o preço fixado pelo setor industrial com a formação de preços e gestão de custos que melhorem os resultados nas unidades produtivas da organização.

A política de preços identificada, opta por posicionamento de diferenciação do produto, aumentando o preço com base na qualidade que agregue valor ao cliente. Essa política é definida aos produtos próprios, específicos e aos produtos especiais. Nos dois primeiros o domínio do processo produtivo e a fatia do mercado garantem o aumento da qualidade e dos preços, mas, nos produtos especiais o aumento da qualidade e do preço torna-se uma questão de barganha da empresa com seus clientes, através do cumprimento e sugestões feitas no contrato de encomenda.

CONCLUSÃO

Conforme o estudo do ciclo de vida das empresas e aplicação realizada em múltiplos casos, confirma-se que a utilização de diversos sistemas de custeio e

precificação é condizente com a estrutura interna das organizações tornando-se fatores-chave para o sucesso em ambientes competitivos.

As formas e sistemas de custeio e precificação são fundamentais à tomada de decisões estratégicas nas organizações. A evolução do processo de custeio nas fases do ciclo de vida determina o sucesso ou não das empresas frente ao mercado.

O conhecimento da estrutura organizacional e sua adequação à demanda pela cadeia de valor tornam os processos de gestão dos custos e formação de preços determinantes ao sucesso ou não do negócio nas fases do seu ciclo de vida.

Por isso, o domínio desses processos e a flexibilidade no seu uso podem ser considerados relevantes às organizações em cada fase do seu ciclo de vida, pois estabelecem os fatores necessários à estrutura da empresa frente à evolução do mercado.

BIBLIOGRAFIA

- ADIZES, Ichak. *Os Ciclos de Vida das Organizações*. tradução: Carlos Afonso Malferrari, São Paulo: Pioneira, 1990;
- BRINSON, James A. *Contabilidade por atividades*. tradução: Antônio T. G. Carneiro, São Paulo: Atlas, 1996;
- BORNIA, Antônio Cesar. *Custos Industriais*. Apostila da disciplina- Custos Gerenciais I, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção - UFSC, 1997.
- BOISVERT, Hugues. *La comptabilité par activités*. Comptabilité de Management - Pratiques de Pointe. Montreal : ERPI, 1998;
- _____. *Contabilidade Por Atividades: Contabilidade de Gestão - Práticas Avançadas*. tradução: Antônio Diomário de Queiroz, São Paulo: Atlas, 1999;
- FOSTER, George. *Strategic Management Accounting : Promoting Word-Class Competitive Organizations*. Apostila de curso, 1997;
- GOMES, J. Simeone & SALAS, J. Amat. *Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 1997;
- HRONEC, Steven M. *Sinais Vitais*. tradução: Kátia Aparecida Roque, São Paulo: Makron Books, 1994;
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. tradução: O.P.Tradução, São Paulo: Futura, 1998;
- KAUFMANN, Luiz. *Passaporte para o Ano 2000 - como desenvolver e explorar a capacidade empreendedora para crescer com sucesso até o ano 2000*. São Paulo: Makron- MC Graw Hill, 1990;
- KAY, John. *Fundamentos do Sucesso Empresarial: como as estratégias de negócio agregam valor*. tradução: Carlos A.C. de Moraes, Rio de Janeiro: Campus, 1996;
- KOTLER, Philip. *Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 5.ed., tradução: Ailton Bomfim Brandão, São Paulo: Atlas, 1998;
- MACEDO, José Ferreira. *Alavanca para o sucesso*. Florianópolis: Ed. Terceiro Milênio, 1997;
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *A Revolução dos Custos*. 2.ed., tradução: Luiz Orlando Coutinho Lemos, Rio de Janeiro: Campus, 1997;