

MUDANÇA ORGANIZACIONAL E A DIFUSÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO NO BRASIL

José Fernão de Aguirre

Resumo:

Através da análise das mudanças organizacionais e da difusão dos métodos de custeio no Brasil, mostramos que as origens e a evolução dessas mudanças foram provocadas pelos programas da qualidade total e de gestão administrativa. Analisamos a evolução desses programas, procurando relacioná-los com as mudanças dos sistemas de custeio. Esta análise nos proporcionou informações sobre a difusão dos programas da qualidade no Brasil e sobre como as novas técnicas de gestão influenciaram as modificações dos sistemas atuais de custeio. Estes elementos nos serviram para explicar porque os sistemas tradicionais de custeio deixam de atender às necessidades dos usuários após tantos anos de utilização. Nossas conclusões foram baseadas em pesquisas realizadas em 1996 e 1997, mostrando a situação atual e a evolução desses métodos entre as empresas locais.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial*

2.7. MUDANÇA ORGANIZACIONAL E A DIFUSÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO NO BRASIL

Autor: José Fernão de Aguirre - Mestre em Política Científica e Tecnológica

Instituto de Geo Ciências UNICAMP

Professor de Análise Financeira e Orçamentária e Controladoria - UNIP

Endereço: Rua Ezequiel Magalhães, 72 Campinas - S.P. 13094-692

Email: aguirre@correionet.com.br

RESUMO

Através da análise das mudanças organizacionais e da difusão dos métodos de custeio no Brasil, mostramos que as origens e a evolução dessas mudanças foram provocadas pelos programas da qualidade total e de gestão administrativa. Analisamos a evolução desses programas, procurando relacioná-los com as mudanças dos sistemas de custeio. Esta análise nos proporcionou informações sobre a difusão dos programas da qualidade no Brasil e sobre como as novas técnicas de gestão influenciaram as modificações dos sistemas atuais de custeio.

Estes elementos nos serviram para explicar porque os sistemas tradicionais de custeio deixam de atender às necessidades dos usuários após tantos anos de utilização.

Nossas conclusões foram baseadas em pesquisas realizadas em 1996 e 1997, mostrando a situação atual e a evolução desses métodos entre as empresas locais.

MUDANÇA ORGANIZACIONAL E A DIFUSÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO NO BRASIL

Introdução

Com a I Revolução Industrial, segundo Johnson & Kaplan (1993), as estratégias das empresas passaram a ser orientadas pela maximização da produção, pela implantação de processos novos e pelo aperfeiçoamento de produtos. A demanda entrou em ascensão e a atenção dos empresários concentrou-se no fator de produção. Em um mercado em que a concorrência entre empresas ocorria via preços, e dados os limites técnicos para a redução de custos, a rentabilidade era freqüentemente sacrificada para os não inovadores.

A partir do início do século XX, com a emergência da administração científica, novas práticas administrativas e gerenciais foram introduzidas na indústria, fazendo com que diversos métodos de trabalho fossem alterados com o objetivo estratégico de melhorar a produtividade. Desde então, diversos programas da qualidade vêm sendo desenvolvidos e implementados, com adaptações às mudanças nas regras do mercado.

Foi nesse período do início do século, especialmente a partir do desenvolvimento dos métodos fordistas de organização da produção, que surgiram as tradicionais técnicas contábeis de custeio dos produtos. Estas técnicas não se desenvolveram da mesma forma e com a mesma intensidade que os programas de produtividade exigidos pela sociedade industrial. Para aquele período, estas técnicas não traziam grandes dificuldades para custear as despesas indiretas, uma vez que não havia grande variedade de produtos, e todos eles, de uma maneira geral, traziam um caráter inovador que cativava os consumidores. Em setores com alto poder de concentração oligopolista, o preço deixou de ser um componente dependente do custo, passando a depender do lucro desejado. Estávamos na era da produção em massa, caracterizada pelo controle de custos. Nela foram desenvolvidos rígidos sistemas de custeio, que controlavam ou procuravam controlar todo processo produtivo.¹ Foram desenvolvidos sistemas como :

- método de custo padrão;
- método dos centros de custos, também denominado de RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaft*).

Atualmente, a nova realidade da economia global obriga as empresas a operar com poucos recursos. A concorrência ocorre em escala mundial, de maneira cada vez mais crescente, forçando os produtores a ofertar bens e serviços de alta qualidade e baixos preços. Isto faz

¹ Esta demanda surgiu, segundo Johnson & Kaplan (1993), no segundo quartel do século XIX, através de empresas de produção em massa de artigos metálicos e complexos, feitos a máquina, como segadoras mecânicas, máquinas de costura, cadeados, balanças, bombas hidráulicas, máquinas de escrever e as máquinas usadas na produção de tais artefatos. Até então os processos de custeio, segundo estes autores, avaliavam a eficiência dos processos (abordagem analítica), esquecendo de avaliar o desempenho da organização inteira. Esta abordagem desenvolvida por Taylor foi modificada por seu contemporâneo Alexander Church, através de uma nova meta para a contabilidade de custos: avaliar a rentabilidade global da empresa inteira. Este método assegurava que partes eficientes se juntassem num todo rentável, o que ficou definido como abordagem sintética. Isto é, a síntese se preocupava em divisar meios para produzir grandes fins, e a análise se preocupava com o correto uso local de determinados meios; sendo estreita e limitada, sua tarefa era dizer “como usar certos meios de maneira mais proveitosa”... mas o lado sintético exige que todo trabalho de análise, assim como todo trabalho na empresa, mantenha uma correlação, certa relação econômica definida, com o propósito pelo qual o negócio é administrado, i.e., a procura do lucro.

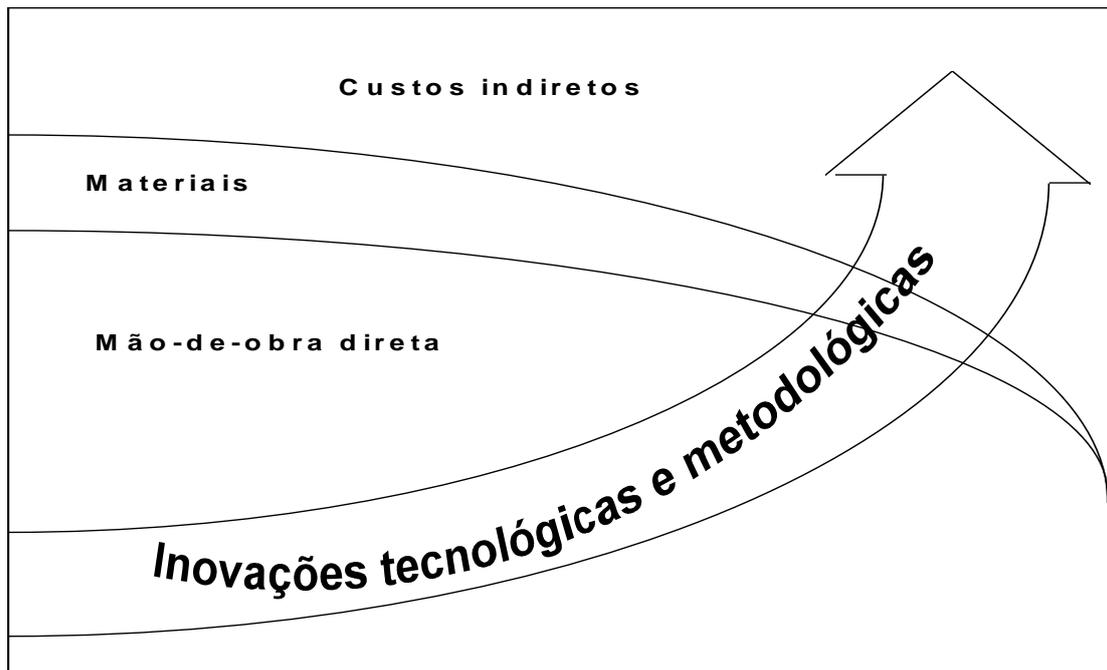
com que as companhias passem a procurar maior eficiência e a se reestruturar para diminuir suas burocracias internas e oferecer novos serviços e produtos com características que atendam às necessidades dos seus clientes.

O importante para conquistar o mercado neste novo ambiente passou a ser rapidez, a busca constante por inovação e a flexibilidade. A redução de custo passou a ser meta, pois é o mercado que dita o quanto pagar pelos produtos; em outras palavras, é o preço que o consumidor está disposto a pagar que define o custo, o lucro sendo resultado da diferença entre o preço e o custo mínimo esperado. O custo passa, então, a ser objeto de maior informação e gerenciamento.

O que provocou estas mudanças?

Na década de 20, os custos diretos de produção eram os que mais pesavam na administração das operações; os indiretos por sua vez, não tinham grande influência. Com a difusão de novas tecnologias e métodos de produção - dentre eles: JIT (*Just-in-Time*), TQM (*Total Quality Management*), TPM (*Total Productive Maintenance*), FMS (*Flexible Manufacturing System*), CIM (*Computer Integrated Manufacturing*), os pesos relativos são invertidos, o que anteriormente era medido e/ou controlado pelos sistemas de custeio tradicionais (custos diretos) não é, necessariamente o fator de maior peso, tanto para a produção como para o consumidor final. A maior parcela dos custos passa a ser representada pelos custos indiretos (tais como administração, pesquisa e desenvolvimento, serviços técnicos e outros). Esta inversão ocorreu à medida que as novas tecnologias e métodos passaram a ser adotados pelas empresas em todo o mundo. Assim, um fator que passou a ter grande influência nos custos das empresas, por exemplo, foram os gastos com inovações de produtos e processos, isto é, o investimento na inovação para se manter competitivo no mercado, conforme ilustrado pela figura 1:

Figura A-Aumento dos Custos Indiretos



Fonte: Nakagawa (1995)

Outro fator que contribuiu para o aumento dos custos indiretos foi a crescente participação das funções administrativas. Com frequência, sempre se notavam funcionários alocados a funções de suporte ou administração, contribuindo para o aumento dos custos indiretos de produção. As outras técnicas de custeio, que anteriormente ajudavam os empresários na tomada de decisões, mostraram-se obsoletas e, ao invés de auxiliar nas decisões do negócio, contribuíam para sua desorientação. Essas velhas técnicas foram desenvolvidas, segundo Ostrenga (1993), em uma época na qual o ambiente de negócios diferia drasticamente do atualmente enfrentado pelas empresas. Isto implicou na necessidade de mudanças nos sistemas tradicionais de custos.

A obsolescência desses sistemas de custos (desenvolvidos por técnicos de empresas dos EUA no início de sua industrialização), segundo Johnson & Kaplan (1993), tornou-se flagrante a partir dos anos 80. As consequências de custos inexatos de produtos e sistemas contábeis deficientes, sobre o controle de processos e avaliação do desempenho, não foram tão graves nos anos 70. Isto porque a combinação da elevação dos custos com os altos índices de inflação nos EUA protegeu os fabricantes americanos da competição externa. Nessa década, a elevada demanda mundial por produtos americanos levou à valorização dos mesmos. Custos mais altos e, ocasionalmente, produtos de qualidade limitada, eram repassados aos clientes. O mesmo foi observado aqui no Brasil. Com uma defasagem no tempo, houve altos índices de inflação na década de 80, que protegeram nossos produtos e empresas e, de uma forma indireta, “protegiam” os sistemas de custeio já obsoletos. Os altos índices de inflação contribuíam para disfarçar o desempenho das empresas, isto é, erros contábeis eram compensados pelas altas taxas de inflação. Com taxas de inflação mais baixas

na década de 90, os sistemas de custeio no Brasil passaram a sofrer os mesmos problemas detectados nos EUA.

Ostrega (1993), dentre estes problemas dos sistemas tradicionais de custos, cita alguns que são relevantes, como:

- foco contábil ao invés de foco gerencial;
 - decisões de planejamento tomadas com bases erradas sobre os produtos/serviços;
 - processo questionável de justificação do capital;
- quadro de desempenho incompleto.

Desta forma, este autor sugere as seguintes mudanças na orientação dos sistemas de custeio:

- aumentar o foco gerencial;
- aumentar o nível de aceitação e transformá-lo em elemento para tomada de decisão;
- melhorar a capacidade de reação às necessidades do mercado;
- ajudar as empresas quanto à melhoria da eficácia e eficiência.

Além disso, os sistemas de custeio devem ter as seguintes características:

- focalizar a prevenção de custos, ao invés de reportá-los;
- estabelecer ligação entre objetivos estratégicos e desempenhos operacionais;
- focalizar medições de lucratividade e dos fluxos de caixa, além dos fluxos e acumulação de custos;
- incluir custos de atividades;
- usar tecnologia tanto para incremento de lucros, como para redução de custos;
- alocar custos indiretos com base em análise de diretrizes causa-efeito;
- melhorar a análise do negócio e não apenas usar o custo como uma função contábil.

As características sugeridas acima podem ser sintetizadas na idéia de ênfase em valores; elas são influenciadas pela análise das necessidades do mercado e pelas mudanças das práticas da organização gerencial, que passam a ser requeridas pelos consumidores e pelo mercado. Cada uma dessas características vem sendo adaptada, provocando transformações sistemáticas nos métodos de trabalho, na operação produtiva e na própria maneira de gerenciar os negócios empresariais. Isto representa uma revolução dentro das empresas, orientada pela busca constante da otimização dos recursos disponíveis.

Desta forma pode-se afirmar, segundo Nakagawa (1993) que, a partir dos anos 80, as empresas despertaram para uma nova realidade mundial, e passaram a discutir a importância das novas tecnologias de gestão e mensuração de custos, definidas como “Gestão Estratégica de Custos”, baseadas nos conceitos do *Cost Management System* - (CMS), em ambiente de JIT/TQC. Sistemas tradicionais de custeio não tinham mais lugar neste ambiente de mudanças. Os trabalhos de custeio de produtos passaram a ser avaliados pela sua eficiência

e eficácia² e pela capacidade de adaptação às novas mudanças exigidas³. Os negócios passaram a ser transformados segundo as necessidades dos consumidores. A ordem é tornar a produção enxuta⁴ para aumentar a competitividade no mercado. Na busca desse objetivo (produção enxuta), através da otimização de recursos para aumentar a competitividade, importantes impactos recaem sobre os sistemas de custeio das organizações.

Seguindo esta evolução, baseamos nosso tema na análise dos sistemas de custeio, que consideramos básicos para o sucesso dos programas de produtividade. O objetivo desta análise é identificar a disseminação dos novos métodos de custeio no Brasil, procurando relacioná-los com o processo de difusão de novos sistemas de gestão administrativa e técnicas da qualidade e produtividade. Recentemente, várias mudanças na nossa economia têm levado a um significativo incentivo para adoção, por parte das empresas, de novos sistemas de custeio como ferramenta gerencial. Através de duas pesquisas que realizamos em companhias no Brasil, procuramos entender de que maneira o padrão específico de solução de técnicas de custeio, adotado no país no período de 1990 a 1997, revela os limites das mudanças das empresas, analisando ainda as origens das transformações organizacionais e gerenciais empreendidas. Analisamos também as transformações ocorridas devido aos chamados programas da qualidade, que concentram, no nosso entender, as raízes que comandaram estas transformações, provocando mudanças no perfil das empresas e em suas organizações, assim como nos sistemas de custeio.

Nossa análise será desenvolvida considerando transformações a partir do início de 1989. Este corte é feito a partir das considerações de Johnson & Kaplan (1993) e Nakagawa (1993), de que os impactos dessas transformações, na economia mundial e no próprio Brasil, foram mais marcantes a partir de então. Outra justificativa para a escolha deste período para análise, é que ele também coincidiu com a abertura do mercado brasileiro aos produtos importados, expondo o país à competição mundial. A indústria brasileira se deparou, então, com o desafio de comparar seus custos com os dos concorrentes internacionais, a preços mais competitivos que os do Brasil.

Os produtores no Brasil passaram a sentir a necessidade de acompanhar o movimento de transformações das organizações mundiais para poder competir tanto no mercado interno quanto no externo. Além desses desafios colocados pela abertura, a acentuada queda dos

² Eficiência mede a quantidade e a qualidade dos recursos empregados para atingir os objetivos predeterminados. Eficácia significa atingir o objetivo desejado, está associada diretamente com a idéia de resultados (Leone, 1994).

³ Segundo Nakagawa (1995), esta avaliação é executada dentro da empresa pelo controle de custos com a seguinte configuração: “haverá sempre a preocupação da empresa com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica”, o que implica falar de eficácia empresarial, que está diretamente associada à idéia de “resultados” e “produtos” decorrentes da atividade principal da empresa, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao que ela considera sua missão e propósitos básicos. A eficácia surge da comparação entre os resultados desejados (planejados) e os resultados realmente obtidos. A eficiência por sua vez é um conceito relacionado a método, processo e operação, enfim ao modo certo ou errado de fazer as coisas, e pode ser definida pela relação entre quantidade produzida e recursos consumidos.

⁴ Produção Enxuta, ou *Lean Production*, segundo Ferro (1997), é o chamado sistema Toyota de produção. Consiste de um conjunto de filosofias e técnicas com o sistema JIT, envolvimento dos funcionários com sugestões, trabalho em equipe disseminado por toda organização inclusive no desenvolvimento de produtos, redução de desperdícios, relações de parceria com fornecedores, etc.

índices inflacionários obrigou as empresas a buscar uma melhor estruturação de seus controles internos. Relacionamos também anotações de cursos e conferências que fizemos com especialistas brasileiros que vivenciaram estes aspectos de mudança.

Os fatores de mudança foram analisados a partir de considerações de outros autores, captados pela revisão de literatura (fonte secundária) e através de duas pesquisas (fonte primária) que realizamos. A primeira pesquisa foi realizada especificamente para esta dissertação, em 1996, em empresas locais que se dispuseram a cooperar no levantamento de nossa análise; um total de vinte e três empresas respondeu em detalhes ao nosso questionário. Coordenamos a segunda pesquisa, em 1997, junto a um grupo de trabalho formado por professores e alunos da Faculdade de Engenharia Mecânica da Unicamp, Mecatrônica da Poli-USP e Escola de Engenharia de São Carlos-USP, em parceria com a Associação de Programas de Integração e Informática Industrial (AP3I), visando o desenvolvimento da cadeia de fornecedores locais para uma empresa transnacional. Desta pesquisa participaram 130 companhias, cujos nomes não são mencionados por não termos autorização das mesmas. Esta pesquisa foi executada através de visitas a produtores no Estado de São Paulo. Foram verificadas suas instalações, o sistema de gestão e sua capacidade instalada e o sistemas de custeio de produto. As duas pesquisas foram realizadas junto a firmas de pequeno, médio e grande porte, empresas públicas e privadas, nacionais e transnacionais que operam aqui no Brasil, mais especificamente nas regiões sul e centro-sul, tendo essas companhias um perfil de bom desempenho no mercado. As vinte e três empresas que responderam aos questionários, cujas informações serão utilizadas para o desenvolvimento do nosso trabalho, estão relacionadas no Quadro 1.

Quadro A - Empresas que Responderam o Questionário - 1996⁵:

Nome Empresa	Sector	Origem Capital
Caterpillar	Máquinas	EUA
GM-B	Montadora	EUA
Freios Varga	Autopeças	Brasil
IBM-B	Informática	EUA
Dixie Toga	Embalagem	Brasil
Fiat	Montadora	Itália
Sabó	Autopeças	Brasil
Embraco	Refrigeração	Brasil
Metagal	Autopeças	Brasil
Faber	Material Escritório	Brasil
Toro	Autopeças	Brasil
Amex	Serviços	EUA
Ello	Autopeças	Brasil
Sofegi	Autopeças	Brasil
Kadron	Autopeças	Brasil
Sifco	Forjados Usinados	EUA
Xerox	Documentos	EUA
Cemig	Energia Elétrica	Brasil
Aliança	Ferragens	Brasil
Estrela	Brinquedos	Brasil
Equipamentos Clark	Autopeças	EUA
Samello	Calçados	Brasil
Kaiser	Bebidas	Brasil

Fonte: Elaboração do Autor

As pesquisas de 1996 e 1997 obtiveram resultados bastante diferentes, devido aos diferentes perfis das empresas pesquisadas. Das 130 firmas analisadas em 1997⁶, somente 22% foram consideradas competitivas pelo grupo de trabalho; além disso, 92% são de capital nacional de médio a pequeno porte, o que difere da pesquisa de 1996, na qual algumas podem ser consideradas “manufatura de classe mundial”⁷ (entre elas a Xerox do Brasil e a IBM-Brasil, que já foram vencedoras do Prêmio Nacional de Qualidade); 35% das empresas pesquisadas

⁵ Perfil das empresas participantes desta pesquisa, segundo Balanço Anual 95/96 da Gazeta Mercantil - Maiores do Mercosul: 48% das firmas foram classificadas entre os 300 maiores grupos do cone-sul; a receita operacional média no período foi de R\$ milhares 793.360; o número médio de funcionários foi de 8.835.

⁶ O perfil destas empresas, conforme dados colhidos no campo, foi o seguinte: nenhuma empresa está relacionada entre as 500 maiores do país pelas revistas especializadas; têm uma receita líquida média de R\$ milhares 6.500; têm em média 133 funcionários, sendo portanto empresas de médio porte.

⁷ “Manufatura de classe mundial”, segundo definição de Sequeira (1990): “É o que os melhores negócios de hoje são capazes de conseguir. Não se baseia naquilo que teoricamente é possível fazer, mas naquilo que está realmente sendo feito em algum lugar do mundo...hoje. Os padrões de classe mundial estão constantemente mudando. No ambiente atual de “aperfeiçoamento contínuo”, as melhores empresas estão constantemente redefinindo o que se entende por “classe mundial”. Os padrões de “classe mundial” variam de acordo com o tipo de indústria. Não há padrões globais aplicáveis a todos. Mesmo assim, o registro de “marcos competitivos”, um processo através do qual o desempenho de uma organização é comparado aos padrões internacionais, é freqüentemente usado hoje para julgar a posição relativa de uma empresa no mercado.”

são multinacionais. Da pesquisa de 1997, utilizamos somente os dados referentes aos sistemas de custeio, uma vez que o restante do material não é pertinente aos objetivos desta análise.

A análise está estruturada em duas partes. Na parte I, abordamos a difusão dos programas da qualidade e das novas técnicas de gestão no Brasil; mostramos o movimento da qualidade e suas implicações nas modificações das empresas, resultados de pesquisas do programa da qualidade no Brasil executadas pelo Instituto da Qualidade e do jornal A Folha de São Paulo, e de uma pesquisas que realizamos em 1996 com a finalidade de avaliar a utilização dos programas da qualidade.

Na parte II são tratadas a evolução e a difusão dos sistemas de custeio no Brasil. São mostradas as utilizações dos sistemas tradicionais e contemporâneos de custeio no Brasil.

Dentro desta fase, analisamos ainda as transformações ocorridas nas indústrias brasileiras logo após a abertura de mercado. Nosso objetivo é demonstrar o esforço da indústria brasileira em se adaptar à nova política industrial (abertura), garantindo sua sobrevivência no mercado de livre concorrência. Esta adaptação estrutural levou certas indústrias a se modificarem em curto espaço de tempo para garantir a lucratividade e a continuidade da produção local.

Apresentamos, por fim, a principal conclusão deste trabalho: a modificação dos sistemas tradicionais de custeio devido à difusão dos programas da qualidade e de gestão administrativa.

Parte I - A DIFUSÃO DE PROGRAMAS DA QUALIDADE E NOVAS TÉCNICAS DE GESTÃO NO BRASIL

Qualidade é um fator de competitividade, que leva as empresas a serem mais produtivas. O esforço de melhorar suas metas da qualidade levam as empresas a absorverem novas tecnologias, novas técnicas motivacionais, novas missões e novas estruturas. A demanda da qualidade, pelos clientes, requer a transformação das funções tradicionais, organizacionais e de apoio administrativo, a partir de conceitos, instrumentos e técnicas da qualidade - notadamente a gestão de custos (Hronec e Hunt, 1991).

Para analisar o processo de implantação do programa da qualidade no Brasil, nos apoiamos em dados secundários, obtidos através da revisão da literatura e em dados primários gerados no âmbito de duas pesquisas de campo realizadas, uma em 1996 e outra em 1997, pelo grupo de trabalho que referenciamos na introdução, do qual o autor foi coordenador. Foi utilizada, também como uma fonte secundária, uma avaliação geral do país em termos da qualidade, baseada em resultados de pesquisa elaborada pelo Instituto da Qualidade⁸

⁸ O Instituto da Qualidade começou a operar em 1990, como uma empresa coligada à Julio Lobos Consultores Associados. É especializada na prestação de serviços no campo de gerenciamento da qualidade em organizações produtoras de bens ou serviços. São seus principais objetivos: pesquisar o desenvolvimento da Qualidade Total; desenvolver tecnologias de

(dirigido por Júlio Lobos), entre 112 das 500 maiores empresas privadas do país e publicada em junho de 1994, pelo jornal Folha de São Paulo. Este resultado oferece a oportunidade de verificar a adesão das empresas, neste período, aos programas da qualidade, servindo como ponto de partida para a análise do processo de implantação do programa da qualidade no Brasil.

II - 1. Avaliação dos Programas da Qualidade no Brasil

O Instituto da Qualidade, em uma ampla pesquisa realizada em 1994, sobre os programas da qualidade no Brasil, trabalhou uma série de informações sobre alguns importantes indicadores da situação do país quanto a estes programas.

Um primeiro indicador analisado foi a frequência de ações dos programas da qualidade por tipo, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela A - Frequência de Ações dos Programas da Qualidade por Tipo:

%	Tipo de Ação
85	Divulgação interna
78	Grupos de melhoria
77	Grupos de redução de custos
62	Preparo para certificação ISO 9000
60	Criação de índice de desempenho

Fonte: Instituto da Qualidade - citado pelo jornal Folha de São Paulo (1994).

De uma forma geral, a maior ênfase das empresas, nesse período, estava na divulgação interna, o que demonstra, segundo Júlio Lobos, diretor do Instituto de Qualidade (IQ), uma preocupação pouco positiva perante os princípios do programa da qualidade. Do ponto de vista conceitual do programa da qualidade, a criação de um índice de desempenho deveria ser a maior preocupação, mas no entanto está colocada em quinto lugar, com 60% das respostas coletadas.

Outro indicador importante se refere às principais queixas dos usuários (Tabela 2):

Tabela B - Tipos de Queixas de Usuários dos Programas da Qualidade no Brasil

%	Tipos de Queixas
53	Demora dos resultados
34	Resultados não mensuráveis
27	Funcionários não estão engajados
26	Criação de trabalho adicional

Fonte: Instituto da Qualidade - citado pelo jornal Folha de São Paulo (1994).

Estas queixas, segundo Júlio Lobos, mostram alguns pontos do empresariado brasileiro em relação a certas recomendações básicas deste programa: (1) a preocupação com a demora está relacionada à necessidade de resultados de curto prazo, que não se coaduna com os princípios do programa da qualidade, que buscam resultados a longo prazo; (2) os resultados da qualidade são sempre mensuráveis através de um sistema gerencial previamente estabelecido; (3) a base do programa da qualidade é a participação dos funcionários; se estes não estão engajados, é sinal de que não houve um treinamento adequado ou comunicação de suas diretrizes; 4) a qualidade é, antes de tudo, um serviço de avaliação do *status quo*, que requer muito trabalho e levantamentos. A partir destes indicadores da qualidade, o IQ concluiu que os programas da qualidade e o anseio dos empresários brasileiros, na busca de resultados imediatos, precisam ser ajustados para alcançar uma harmonia.

Em termos de resultados obtidos com a utilização dos programas da qualidade nas empresas, o IQ chegou aos seguintes resultados:

Tabela C - Resultados Obtidos pelas Empresas que Utilizaram os Programas da Qualidade

%	Resultados Obtidos
73	Reduziram custos
72	Melhoraram a produtividade
70	Tiveram aumento na motivação dos funcionários
49	Melhoraram índice de satisfação de clientes

Fonte: Instituto da Qualidade - citado pelo jornal Folha de São Paulo (1994).

As atitudes das empresas brasileiras se refletem em custos, produtividade e motivação. A melhoria do índice de satisfação do cliente está em quarta posição, com 49% da preferência dos pesquisados, o que mostra que os programas têm sido definidos segundo o ponto de vista das próprias empresas e não de acordo com as prerrogativas dos clientes. Para termos um programa bem alinhado com estas prerrogativas, a ordem destas atitudes deveria ser invertida.

A partir das informações apresentadas nas tabelas 1, 2 e 3, juntamente com os comentários de Júlio Lobos, concluímos que as metas das empresas brasileiras não estão voltadas para o cliente. As definições e processos que uma organização idealiza para si se amoldam exclusivamente a ela, assim como as relações dentro da empresa (ex.: entre funcionários) e fora da empresa (ex.: com clientes e fornecedores).

O segundo passo na busca da qualidade, segundo Hronec & Hunt (1991), é a escolha, em cada organização, de um caminho próprio para a qualidade. Geralmente, as empresas que têm sucesso na implantação de programas da qualidade, no Brasil ou em outro país, apresentam as seguintes características: não procuram respostas fáceis ou fórmulas; procuram soluções para os problemas, tentando evitar problemas futuros; trabalham para assegurar novos processos e atividades baseadas nas necessidades dos clientes; focalizam o aperfeiçoamento contínuo, e aprendem que o caminho é tão longo quanto a própria existência da organização: “É uma corrida sem fim” (citado por Hronec e Hunt, 1991:10).

Quanto ao tempo de duração da implantação dos programas da qualidade no Brasil, o IQ chegou aos seguintes resultados:

Tabela D - Tempo de Implantação dos Programas da Qualidade no Brasil

%	Tempo
28	Mais de 5 anos
29	De 3 a 4 anos
30	De 1 a 2 anos
13	Menos de 1 ano

Fonte: Instituto da Qualidade - citado pelo jornal Folha de São Paulo (1994).

Podemos observar, pela Tabela 4, que os sistemas dos programas da qualidade não são desconhecidos pelo empresariado brasileiro. Somente 13% estavam utilizando esses sistemas há menos de um ano, o que significa um índice de 87% de usuários com mais de um ano de prática desta metodologia.

Outras informações importantes referem-se aos obstáculos encontrados na implantação dos programas da qualidade no Brasil, mencionados por empresários brasileiros em pesquisa realizada pela Folha de São Paulo, em 25 de março de 1993:

Tabela E - Obstáculos Encontrados na Implantação dos Programas da Qualidade no Brasil - 1993

%	Obstáculos Encontrados
53	Instabilidade de mercado
47	Ausência de treinamento
28	Qualificação de fornecedores
24	Clima motivacional
23	Barreira feita pela supervisão média
21	Falta de recursos financeiros
20	Motivação da alta administração
19	Desconhecimento da metodologia
19	Obsolescência do equipamento
15	Tempo de desenvolvimento da tecnologia
11	Análise custo/benefício
10	Rotatividade da mão-de-obra
7	Dificuldade de aquisição da tecnologia

Fonte: Extraído do jornal Folha de São Paulo (mar./1993).

Esses pontos são importantes e devem ser analisados para que entendamos a causa de alguns insucessos na implantação de programas da qualidade em empresas brasileiras. A instabilidade de mercado, por exemplo, é o principal obstáculo na implantação destes programas; por ser um fator externo ao processo das empresas, não habilita as mesmas a encontrarem uma solução, causando um desestímulo à sua implantação. Este fator deve ser equacionado fora do âmbito das empresas, como um fator sistêmico. Quanto aos outros fatores listados nessa pesquisa, podemos classificá-los como fatores internos das empresas, conforme definidos por Coutinho e Ferraz (1994), e devem ser tratados dentro da estrutura

industrial, visando uma estratégia de gestão, capacitação à inovação, aumento da capacidade produtiva e do recurso humano.

Com estes cinco indicadores (tabelas 1, 2, 3, 4 e 5), concluímos que, apesar dos programas da qualidade estarem ativos entre as empresas locais, até 1994 os resultados não eram exatamente os esperados, sendo necessárias reformulações, entre elas: (1) mudar a ênfase das ações dos programas, de maior divulgação para criação de índices de medição; (2) dar mais tempo para o amadurecimento dos resultados; (3) focar mais os resultados na satisfação dos clientes e menos em reduções dos custos; (4) entender que as empresas podem, em paralelo ao programa da qualidade, se defrontar com obstáculos externos, e que devem ter seus processos ajustados para não permitir que estas influências prejudiquem a sua implementação.

A partir da pesquisa que realizamos em 1996 com 23 empresas brasileiras de grande porte e, em 1997, com 130 empresas de pequeno porte, identificamos uma trajetória na aplicação das técnicas da qualidade. Os programas pesquisados no âmbito desta pesquisa estão listados na Tabela 6:

Tabela F - Difusão de Programas e Sistemas da Qualidade em uma Amostra de Empresas Industriais Brasileiras

Programas	1980 (%)	1990 (%)	1996 (%)
Inspeção da Qualidade	74	83	74
Controle da Qualidade	70	78	78
Sistema de Medidas	35	39	57
Controle Estatístico da Qualidade	30	65	74
Controle do Processo	26	75	70
Técnica de Amostragem	57	78	83
Gráfico de Controle do Processo	26	83	70
Padrão Qualidade	57	65	70
Garantia Qualidade	30	57	78
FMEA ⁹	17	52	61
PDCA ¹⁰	17	48	65
CCQ	26	39	17
QFD	0	30	30
5S's	9	13	81
Taguchi ¹¹	0	4	4

Fonte: Elaboração própria a partir de pesquisa realizada em 1996.

⁹ FMEA: método que assegura maior durabilidade do produto, aumentando sua segurança, confiabilidade e facilidade de manutenção desde o início do projeto (Falconi, 1992).

¹⁰ PDCA: método para a prática do controle do processo. Auxilia a atingir um ponto mais baixo de custos, a melhorar a qualidade e o prazo de entrega dos produtos ou processo. Os termos do ciclo PDCA são: P - (*Plan*) Planejamento; D (*Do*)- Execução; C - (*Check*) Verificação; A - (*Action*) Atuação corretiva (Falconi, 1992).

¹¹ Taguchi: método elaborado pelo estatístico Genichi Taguchi.; parte da idéia de uma função perda, que mede as perdas provocadas por um produto para a sociedade a partir do momento em que ele sai da fábrica. Tais perdas incluem custos de garantia, clientes insatisfeitos e problemas devido a falhas de desempenho (Garvin, 1992).

Pelas médias aritméticas da utilização destes programas nos períodos analisados (26 % em 1980; 54% em 1990 e 61 % em 1996), podemos observar que a utilização dos programas da qualidade mais difundidos foi intensificada¹² entre 1980 e 1996, o que demonstra um crescente interesse por parte do empresariado brasileiro. As aplicações devem estar ligadas a estratégias de integração, buscando conduzir as companhias para (1) produzir com melhor qualidade, (2) produzir com menor *lead-time* e procurando servir sua cadeia de clientes, o que corresponde aos princípios da Qualidade Total, conforme sugerem Hronec & Hunt (1991).

Com base nestas informações, verificamos também que entre as empresas pesquisadas:

- houve queda, a partir de 1990, na utilização das metodologias de Controle do Processo, Gráfico do Controle do Processo e Círculos da Qualidade, com maior ênfase nesta última; este resultado também foi constatado por Rachid (1994);
- a inspeção da qualidade, as técnicas de amostragem e 5S's são os programas de maior aplicação (acima de 80%);
- os sistemas de menor utilização são os de sistemas de medidas e o círculo da qualidade (entre 17 a 57%), apesar de haver um acréscimo no primeiro a partir de 1990. O programa de círculo da qualidade, que vinha dando muito suporte ao programa da qualidade no Japão, mostrou aqui baixa utilização desde sua implantação (1980=26%), e uma acentuada queda atualmente (17%), demonstrando que, no Brasil, ainda há pouco engajamento a programas coletivos para busca de melhoria contínua; isto é reforçado pelas informações da Tabela 2, que mostram que o comprometimento dos funcionários nos programas da qualidade não passa de 27%, índice muito baixo se comparado ao de outros países que implementaram o programa da qualidade total.¹³
- programas considerados recentes, como QFD (*Quality Function Deployment*) e Taguchi, passaram a ter uma participação crescente, e poderão auxiliar, principalmente, no processo da inovação tecnológica. O QFD apresenta forte ligação entre os fatores de produção e os consumidores, sendo a chamada “voz do cliente”, que considera os desejos e avaliações dos consumidores, criando, assim, produtos que atendam o mercado em seus requisitos básicos.

Comparando estes resultados com informações publicadas sobre o desempenho do Setor de Autopeças (Sindipeças), no período 1974-1995, chegamos aos seguintes resultados:

¹² Programas mais difundidos: Controle da Qualidade, Sistema de Medidas, Controle Estatístico da Qualidade, Controle do Processo, Técnica de Amostragem, Gráfico de Controle do Processo, Padrão da Qualidade, Garantia da Qualidade, FMEA, PDCA, QFD, 5S's.

¹³ Em pesquisa realizada em 1990 pela Ernst & Young, Câmara Americana de Comércio e FIESP/CIESP entre empresas brasileiras, tivemos o seguinte quadro: comprometimento geral da administração com a qualidade - 65%; atitude da administração com relação à qualidade pró-ativa - 52,5%; comprometimento do funcionário com a qualidade - 42,1%. Isto indicava que, enquanto a alta administração estava, pelo menos verbalmente, comprometida com a qualidade, o mesmo não ocorria quanto ao compromisso geral da força de trabalho (Sequeira, 1990).

Tabela G - Comparação de Dados do Autor com Informações do Sindipeças

Assuntos	Pesquisa %	Sindipeças %
FMEA	61	64
QFD	30	38
Controle estatístico do processo	70	70
Sistemas de análise de problemas	65	64
Projetos de experimento Taguchi	4	34

Fonte : Elaboração própria a partir de pesquisa realizado pelo autor (1996) e dados do Sindipeças (1995).

Apesar das características das pesquisas serem diferentes tanto em relação às empresas pesquisadas, quanto à classificação dos assuntos, podemos observar, através da comparação dos dados, um certo grau de semelhança entre eles, exceto com relação ao método Taguchi. Esta semelhança nos permite concluir, ao menos em relação a estes itens, que está existindo um esforço por parte do empresariado brasileiro na implantação destes programas.

Outras informações avaliadas pela pesquisa de 1996, relevantes para esta dissertação, referem-se à utilização dos programas de gestão empresarial:

Tabela H - Utilização de Programas de Gestão Empresarial no Brasil

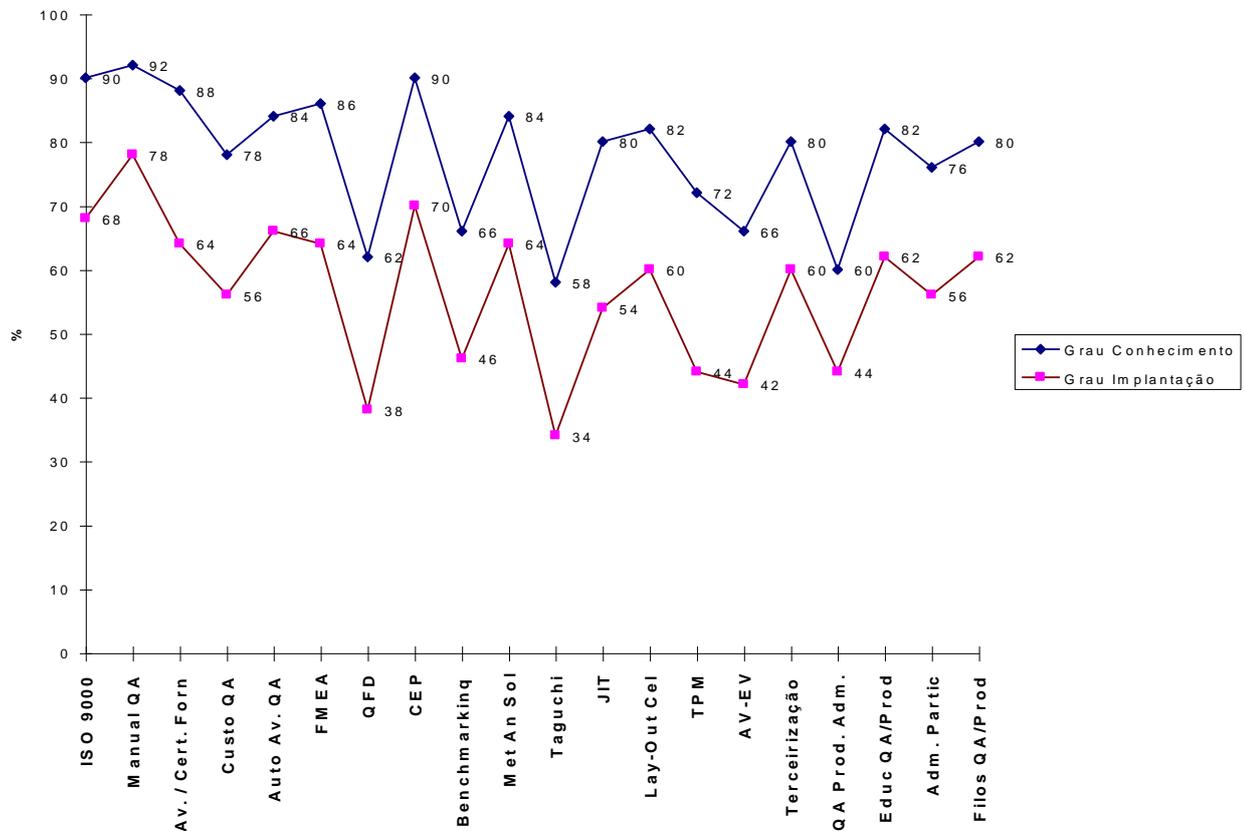
Programas Gestão	1980 (%)	1990 (%)	1996 (%)
CFM	9	17	26
CIM	4	13	35
FA	4	17	35
FMS	9	35	43
ISO	9	30	83
JIT	17	52	57
TQC	17	35	61

Fonte: Pesquisa realizada pelo autor em 1996.

A partir da Tabela 8, podemos observar um incremento na utilização dos programas de gestão empresarial no Brasil: em 1980, ela era de 9%; em 1996, chega a 51%, sendo de 32% já em 1990. Podemos concluir que as empresas brasileiras têm avançado em termos da utilização dos programas da qualidade e produtividade. Apesar deste avanço, porém, as empresas ainda se centram mais no formal e na técnica (postura superficial) e menos na mudança organizacional profunda. Como exemplo, podemos citar os baixos resultados de aplicação dos CCQ, o pouco investimento em desenvolvimento de produtos QFD e a baixa utilização de indicadores de desempenho.

A análise do Censo de Qualidade e Produtividade das empresas de autopeças, desenvolvida e publicada pelo Sindipeças (1995), fornece informações interessantes para nossa análise.

Gráfico A - Censo da Qualidade e da Produtividade¹⁴ no Setor Brasileiro de Autopeças



Fonte: Sindipeças (1995).

Estes dados reforçam nossa hipótese de que as empresas brasileiras têm adotado uma postura superficial em vez de implementar uma mudança organizacional profunda. Podemos observar também que, quanto ao grau de conhecimento, as empresas se situam na média de 77,8% e, quanto ao grau de implantação, as empresas analisadas têm a média de 56,6%, o que corrobora nossa afirmação.

Antes da conclusão final da parte I, é necessário mostrar também outra pesquisa realizada em 1990, através de uma parceria entre a Câmara Americana de Comércio, FIESP/CIESP e Consultoria Ernest Young: “Manufatura de Classe Mundial no Brasil - Um Estudo da Posição Competitiva”. Os indicadores trabalhados neste estudo estão relacionados à eficiência técnica e administrativa dos processos produtivos e ao desempenho das empresas (conhecidos como indicadores corporativos principais: Qualidade/Prazo/Custo). Eles auxiliam na avaliação do ciclo de produção, na capacidade logística, no desempenho de custos, na flexibilidade da produção, no índice de refugo da produção e na própria incorporação de novas tecnologias e formas de organização das firmas locais.

¹⁴ Pesquisa realizada com 169 empresas associadas ao Sindipeças, divididas em 4 grupos da seguinte forma: 102 empresas com até 400 funcionários, 36 empresas de 401 a 1000 funcionários, 23 empresas com mais de 1001 funcionários, 8 empresas sem identificação do porte. Grau de conhecimento = 0% - pouco conhecido, 100% amplamente conhecido; grau de implantação = 0% pouco utilizado/implantado, 100% - amplamente utilizado/implantado (Gitahy e Bresciani, 1997).

Tabela I - Comparação de Indicadores de Desempenho, em Média - 1990

Indicadores	Brasil	Classe Mundial
Giro anual de estoque	10	100
Qualidade Produção (rejeição/milhão)	25716	200
Custo Produto (benchmark)	114 %	90 %

Fonte: Sequeira (1990)

Observamos, a partir da Tabela 9, um baixo desempenho entre as empresas locais. Um dos indicadores que nos chama a atenção é o de custo de produto, que serve de base para o desenvolvimento da parte II desta análise.

Esta pesquisa¹⁵, segundo Sequeira (1990), diretor da Ernst & Young e coordenador do estudo, ...“nasceu da preocupação de seus patrocinadores com o fato de que as empresas brasileiras, ou parte delas, não estavam adotando novas técnicas e sistemas de industrialização a um ritmo que pudesse ser comparado com o de seus concorrentes no exterior. Além disso, diante das mudanças que estão ocorrendo em todo o mundo, tínhamos que o setor brasileiro de manufaturados, que chegou a ser força propulsora do desenvolvimento do país, estivesse agora perdendo sua vantagem competitiva. O propósito da pesquisa foi: oferecer um relatório da atual posição do setor manufatureiro brasileiro; determinar o “gap” tecnológico entre o Brasil e exterior; em que áreas esta diferença era maior; quais as principais barreiras que impediam a adoção de técnicas e métodos de “classe mundial” entre as empresas brasileiras; identificar ações que possam ser seguidas para melhorar a atual situação”.

Por outro lado, um bom número de empresas brasileiras parece estar se saindo bem em relação a essa medida. Vinte e seis por cento daqueles que responderam aos questionários afirmaram que os custos de produto estão abaixo do nível de 90%; alguns chegaram a apresentar até 40%. Parece, portanto, que muitas empresas brasileiras têm sido realmente capazes de competir em mercados mundiais com base nos custos mais baixos de produto.

Diante deste resultado, mostramos na parte II, através da análise dos métodos de custeio e com base em pesquisa que realizamos em 1996 e em 1997, as categorias de empresas brasileiras que estão em condições de obter sucesso e as categorias que estão com dificuldades para se enquadrar nos desafios impostos pelas transformações que acabamos de verificar.

¹⁵ A pesquisa teve como modelo as realizadas pela própria Ernst Young durante feiras de comércio AUTOFACT (Fábricas Automatizadas) em 1987 e 1988, nos EUA. No Brasil, os formulários foram semelhantes aos destas pesquisas, o que possibilitou a comparação dos resultados. O questionário foi enviado a 350 membros da AMCHAM e 7.500 membros da FIESP/CIESP; todas as respostas foram recebidas até janeiro de 1990, sendo consolidadas até setembro do mesmo ano. Um total de 220 empresas responderam a pesquisa. Participaram da pesquisa vinte setores industriais diferentes; os mais significativos foram os de Petróleo, Químicos (25%), Metal Metalúrgico com (27%), e Máquinas e equipamentos (25%). Foi medido também o tamanho das empresas pelo número de funcionários e pela participação no comércio exterior.

Parte II - A Difusão dos Métodos de Custeio no Brasil

Conforme Carvalho (1995), o controle de custos é a área mais fraca das empresas brasileiras. As firmas não possuem um controle do custo atual de seus produtos, de seus insumos, ou mesmo de seus processos de fabricação. O serviço de contadores é contratado pelas firmas para estimar os custos ou preços, e as informações geradas não são utilizadas para um propósito gerencial, uma vez que as figuras de custo ou suas informações não são entendidas pela gerência. Enquanto a alta inflação foi mencionada como o maior obstáculo na melhoria do controle de custos, algumas empresas pesquisadas admitiram que a baixa competitividade que prevalecia na economia brasileira foi resultado da falta de interesse pela priorização no controle de custos. Segundo um entrevistado, “o mercado aceita que sejam repassadas as ineficiências das empresas aos preços dos produtos”, o que, segundo este autor, ajuda a explicar por que a obtenção de informações sobre este tópico foi tão difícil.

A maioria das firmas de pequeno porte no Brasil (cadeia de fornecedores) geralmente não tem uma estrutura de custos formada, não conhece os elementos dos custos industriais (mão-de-obra, insumos, despesas...) ¹⁶. A inflação, apesar de ser um obstáculo, segundo os empresários, ajudava a justificar os erros do passado. Não era muito incomum encontrar empresas que, para prover a informação de custos, multiplicavam o custo do material por três para se obter o preço; era o que chamavam de “*mark-up*” ¹⁷. Todos estes depoimentos são importantes para registrar a quase ausência do que podemos classificar como organização de custeio no Brasil. ¹⁸

Ao se defrontar com a incorporação de novas tecnologias, a queda da inflação, a abertura de mercado e o acirramento da competitividade ¹⁹, as empresas brasileiras se viram forçadas a tentar melhorar seus controles de custeio, a fim de sobreviver sob as novas condições características de uma economia globalizada.

¹⁶ Isto pode ser constatado pelo texto para discussão nro. 229 do Instituto de Economia Industrial - Trajetórias de Crescimento e a Modernização da Indústria Brasileira: Um Cenário para a Década de 90 - Ferraz (1990).

¹⁷ Estas informações são resultantes da experiência profissional do autor, que há mais de 25 anos trabalha com a cadeia de fornecedores brasileiros.

¹⁸ Podemos também juntar a estes depoimentos à análise da competitividade estrutural da indústria brasileira incluída em Coutinho e Ferraz (1994). Estes autores afirmam que: “Além do baixo conteúdo tecnológico e conseqüente pequena agregação de valor nos produtos privilegiados na estrutura produtiva nacional, destaca-se a permissividade para com a ineficiência que prevalece na indústria brasileira. De um lado existe a passividade do consumidor final, que prioriza preço acima de qualquer atributo, gerando tolerância para com a falta de qualidade e não conformidade de produtos, com reflexos negativos também nas cadeias produtivas; de outro, a inflação crônica gerou uma *cultura* nociva à competitividade...aumentos de custos derivados de ineficiências são repassados aos preços com muito mais facilidade em situações inflacionárias, postergando-se a solução de problemas, inclusive porque ganhos ou perdas de produtividade podem ficar minimizados diante de variações nas taxas financeiras ou nos índices acordados para o reajuste de preços dos produtos...Existe assim uma *permissividade* em relação à ineficiência associada à cultura inflacionária” (:252).

¹⁹ Coutinho e Ferraz (1994) definiram que: “A estrutura industrial brasileira evoluiu sob uma estratégia ampla e permanente de proteção, promoção e regulação...A insuficiente capacitação das empresas nacionais para desenvolver novos processos e produtos, aliada à ausência de padrão nítido de especialização da estrutura industrial brasileira e à sua deficiente integração com o mercado internacional, constituía-se, já naquele momento, em elemento potencialmente desestabilizador do processo de industrialização brasileiro”. Com a abertura do mercado, com a ausência da proteção aos produtos brasileiros e com a difusão das novas técnicas de produção, algumas empresas locais procuraram se adaptar à nova ordem de competitividade” (:29, 30 e 31).

A aplicação destas técnicas de gestão e custeio provocou mudanças na administração das empresas brasileiras Carvalho (1995). O mesmo foi observado também entre empresas japonesas (Sakurai, 1994).

Para reforçar estas afirmações, procuramos identificar qual o sistema de custeio tradicional que vem sendo mais utilizado pelas empresas brasileiras. Pela pesquisa que realizamos em 1996, identificamos informações sobre os sistemas de custeio, que apresentamos na Tabela 10.

Tabela 10 - Métodos de Custeio Tradicionais

Método de Custeio ²⁰	1980	1990	1996
	%	%	%
PADRÃO	36	42	27
ORDEM DE PRODUÇÃO	21	-	9
PROCESSO	7	17	9
CENTRO DE CUSTO	29	33	45
ABSORÇÃO	7	8	9

Fonte: Pesquisa do Autor em 1996.

Verificou-se, também no Brasil, a menor utilização do sistema de custeio por ordem de produção, por processo e absorção, com o aumento do uso do sistema por centro de custos. De uma forma geral, o sistema de custeio por centro de custos é mais completo e traz mais oportunidades para o gerenciamento das informações, pois controla os custos não operacionais (gerais/indiretos, que servem a mais de um produto ou operação) denominados de estruturais ou de manutenção. É um artifício contábil onde o encarregado pelo centro de custo é responsável pelos custos incorridos e se destina a controlar os custos indiretos²¹.

Outro item importante que devemos considerar é a abertura do mercado às importações, que levou os produtos produzidos no Brasil a ter seus preços questionados pelos consumidores locais. Quando comparamos os produtos brasileiros com os importados, notamos a diferença de preço, o que é muito importante pois, para poder competir em uma economia globalizada, não basta ter prazo e qualidade, é necessário também competir em preço²².

Até aqui mostramos a necessidade de um sistema de custeio e os impactos que a gestão de custos vem sofrendo perante os novos métodos de gestão da competição global, não somente no Brasil, como também em outros mercados. Como menciona Schonberger (1986), nas duas últimas décadas a competição global tem sido de tal ordem que as empresas vêm sendo compelidas a se comprometer seriamente com a chamada ‘Filosofia de Excelência

²⁰ Para realizar a pesquisa de campo (1996), o formulário de perguntas (quanto ao sistemas de custeio) utilizou as definições de Leone (1994), que contempla todas as definições anotadas na quadro 6.

²¹ Ver definições em Leone (1994).

²² Ferraz (1990) mostrou através de uma pesquisa realizada em 1990 que: “o custo final do produto é visto de forma diferenciada conforme o tamanho da empresa - as empresas maiores têm maior preocupação que as menores -, e conforme o volume de exportações -, os médios exportadores são os que lhe dão menos importância. ...Percebe-se que os fatores de maior relevância atribuída no presente (qualidade do produto, qualidade dos insumos e custo final do produto) têm sua importância aumentada para o futuro. Isto configura a pressão de custos nas tomadas de decisão das empresas nacionais” (11).

Empresarial”, procurando se tornar manufadoras de classe mundial. Uma atenção cada vez maior à qualidade de produtos e processos, níveis de inventários e melhoria de políticas de gestão de recursos humanos tem convertido novamente a produção no elemento-chave das estratégias das empresas que pretendem transformar-se em competidoras de classe mundial. O que se tem constatado com a revolução na organização das empresas, através das tecnologias de produção moderna, são fortes obstáculos que inviabilizam o sucesso continuado; uma das causas disso é que as empresas não adaptaram seus métodos de custeio e de controle gerencial à época atual, utilizando sistemas que foram desenvolvidos há muitas décadas atrás e que não estão adaptados aos fatores de competitividade requeridos atualmente (Nakagawa, 1993).

O fato de utilizar os sistemas que mostramos acima (considerados tradicionais pelo Prof. Nakagawa), não contribui para o objetivo final das empresas, pois estes sistemas foram desenvolvidos com o objetivo de avaliar o inventário e elaborar demonstrações contábeis e fiscais, não proporcionando à gerência a meta de eficácia e eficiência das operações das áreas funcionais, nem a informação precisa para a mensuração de custos e do desempenho das atividades, em um ambiente de tecnologias avançadas.

Frente a essas constatações, cabe a pergunta: O que é necessário para que as empresas atinjam a almejada “Manufatura de Classe Mundial”? Como vários autores descrevem, as empresas precisam procurar sempre os melhores processos e técnicas de manufatura (“*benchmarking*”), para participar nas quatro dimensões competitivas: preço/qualidade/confiabilidade e flexibilidade (Nakagawa, 1993)

Para se transformar em uma empresa de classe mundial, é necessário, segundo Nakagawa (1993), uma dinâmica crucial entre suas filosofias de excelência, estratégia competitiva e produção propriamente dita.

O que concluímos destes dados é que o método ABC é o mais utilizado pelas empresas adaptadas à competitividade global; o custo meta é o sistema de menor utilização, estando estabilizado desde 1980. Os métodos ABC, Teoria das Restrições e UEP’s, por sua vez, estão crescendo em termos percentuais. Por outro lado, entre as empresas de porte médio a pequeno, o uso dos métodos tradicionais ainda é predominante, mostrando a necessidade da absorção das novas metodologias de custeio para melhorar o desempenho destas empresas.

Isto significa que quanto mais competitivas e adaptadas às necessidades de mercado, mais as empresas brasileiras estão utilizando os novos métodos de custeio. As empresas com baixa competitividade pouco utilizam estas novas metodologias. Considerando que o método ABC suporta os princípios básicos da transformação empresarial atual, somos levados a concluir que as empresas brasileiras que já estão em processo de transformação estão utilizando os métodos de gestão de custeio, passando a analisar, via atividades, os direcionadores de custos e os atributos dos produtos e serviços. Suas ações são mais voltadas à qualidade final dos produtos, à produtividade e à flexibilidade dos processos, visando a eficácia dos custos.

Com esta constatação, podemos afirmar que nossas empresas ainda estão no início do caminho da fase de custeio considerada estratégica para os negócios.

CONCLUSÃO

A partir desta análise, identificamos que as mudanças e a difusão que se processam nos sistemas de custeio no Brasil tiveram origem na mudança das organizações e da gestão administrativa. As transformações organizacionais e gerenciais tiveram início a partir de movimentos motivados seja por necessidades de mercado, seja através de novas técnicas implementadas que levaram determinadas metodologias à obsolescência.

Conforme Hüge (1988), essa filosofia conta com dois princípios fundamentais:

- aperfeiçoamento contínuo e
- eliminação de desperdícios.

Estes princípios devem ser contínuos, o que implica no reconhecimento de que produtividade, qualidade, serviços ao consumidor, flexibilidade e inovação de processo e de produtos devem ser continuamente melhorados. Entre qualidade e custos não pode haver nenhuma forma de compensação, isto é, as melhorias devem ser obtidas simultaneamente.

Mas o que acontece quando se avança somente num setor, como a qualidade? Neste caso, ocorre um desequilíbrio de informação e a simultaneidade exigida não proporciona a melhoria contínua, provocando um desequilíbrio.

Voltando à pesquisa realizada pelo autor em 1996, vemos que as empresas pesquisadas também estavam sensíveis a essa situação e podemos verificar, também, a utilização de modernos métodos de custeio no Brasil:

Tabela 11 - Métodos de Custeio Contemporâneos

Métodos	1980	1990	1996
	%	%	%
ABC	9	30	57
CUSTO META	4	4	4
TEORIA DAS RESTRIÇÕES	0	4	13
UEP	0	9	22

Fonte: Pesquisa do Autor (1996).

No entanto, ao confrontar estes dados com a segunda pesquisa, feita pelo autor em 1997, em que o perfil das empresas era de fornecedores de porte médio a pequeno, observamos que somente 8% de 130 empresas utilizavam a metodologia ABC e 3% utilizavam o Custo Meta, sendo que 69% dos pesquisados utilizavam o sistema de custeio por absorção, que é um sistema tradicional de custeio, conforme vimos anteriormente.

Na parte I, mostramos que, sem um adequado suporte das técnicas da qualidade e da gestão administrativa, dificilmente as empresas conseguem incorporar em suas organizações esta nova cultura organizacional.

O conjunto destes programas de qualidade e de gestão empresarial da sociedade industrial atual foi a base para as transformações dos sistemas de custeio, conforme analisado na parte II. Um dos benefícios oriundos dos programas da qualidade, que influenciou as mudanças dos sistemas de custeio, foi a visão de processos, que é o elo mais importante entre o TQM e o TQC, passando a fornecer informações valiosas para o custeamento por atividades.

No Brasil, embora a situação tenha ocorrido de forma semelhante, como vimos no resultado de nossas duas pesquisas (1996 e 1997), os resultados foram um tanto diferentes. Ao analisar empresas de grande porte (pesquisa de 1996), este processo se manifesta com as mesmas características das empresas norte-americanas e japonesas; mas, no caso das empresas de porte médio para pequeno, elas não estão aplicando os métodos de custeio mais recentes. Isto nos leva a concluir que as empresas (pequenas e médias) que formam a cadeia de fornecedores (pesquisa de 1997) não utilizam os modernos programas de gestão de custeio e sim sistemas de custos considerados tradicionais.

As empresas que procuraram se adaptar a estes novos programas de qualidade, de gestão administrativa e de gestão estratégica de custos, ou seja, até o momento quase que exclusivamente as empresas de grande porte, foram desafiadas também pelas seguintes mudanças que estão ocorrendo no Brasil:

1. abertura de mercado;
2. implementação de novas técnicas de produtividade;
3. necessidade de mercado;
4. globalização da economia;
5. redução dos índices inflacionários.

Acreditamos que estes fatores tiveram grande influência na mudança de nossas organizações e na difusão dos métodos de custeio no Brasil. Deixamos aqui nossa recomendação para que as empresas de pequeno e médio porte acelerem seus processos de adaptação aos programas da qualidade, de gestão administrativa e de custeio, a fim de conquistar a possibilidade de participar do processo de transformação mundial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ALLORA, Franz; ALLORA, Valério. *UP' Unidade de Medida da Produção*. Pioneira: São Paulo, 1995. 137 p.
- ANDERSON, D.; OSTRENGA, M. *MRPII and Cost Management: a match in theory?* CIM Review: New York, 1987.
- BACIC, Miguel. *Introdução aos Sistemas de Custeio*. Apostila de aula. Instituto de Economia - Unicamp: Campinas, 1995, 30 p.
- CARBONE, Sandro Mário Peña. *Utilização da Análise de Processos do Negócio e do Custeio Baseado em Atividades como Ferramentas para a Aplicação de Reengenharia de Processos do Negócio*. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Engenharia Mecânica/Unicamp. Campinas, 1995, 142 p.
- CARVALHO, Ruy de Quadros. *Informática em países recentemente industrializados. O caso da indústria brasileira*. IPEA, 1991, n. 6, dez. 1991.
- CARVALHO, Ruy de Quadros. *Projeto de Primeiro Mundo com Conhecimento e Trabalho de Terceiro*. Texto para discussão n.12. Unicamp: Campinas, 1992, 46 p.
- CARVALHO, Ruy de Quadros. *Coping with Change in the Economy: new technologies, organisational innovation and economies of scale and scope in the Brazilian engineering industry*. Texto para discussão n.378. IPEA: Brasília, 1995, 60 p.
- CHANDLER, Alfred Jr. *The Visible Hand*. Harvard University Press: Boston, 1977, p. 50-64.
- CORRÊA LIMA, Paulo. *A Sistematização da Aplicação do Custeio e do Gerenciamento de Custos Baseados em Atividades para se Atingir Sistemas de Manufatura Classe Mundial*. Tese (Livre Docência). Faculdade de Engenharia Mecânica/Unicamp: Campinas, 1997, 99 p.
- COOPER, Robin; KAPLAN, Robert. *Measure Costs Right: Make the Right Decisions*. Harvard Business Review: Boston, set. 1988, pp.96-103.
- COUTINHO, Luciano; FERRAZ, João Carlos. *Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira*. Papirus: Campinas, 1994, 509 p.
- CSILLAG, João Mário. *Análise do Valor*. Atlas: São Paulo, 1991, 289 p.
- DESEMPENHO DO SETOR DE AUTOPEÇAS 1974-1995. Sindipeças: São Paulo, 1995, 10 p.
- DOBYNS, Lloyd; CRAWFORD, Clare. *Quality or Else*. Houghton Mifflin Co: Boston, 1991, 309 p.
- FALCONI, Vicente Campos. *Controle da Qualidade Total: no estilo japonês*. Fundação Cristiano Ottoni: Belo Horizonte, 1992, 5 ed., 223 p.
- FERRAZ, João Carlos. *Trajetórias de Crescimento e a Modernização da Indústria Brasileira: um cenário para a década de 90*. Texto para Discussão n. 229, UFRJ/IE: Rio de Janeiro, fev. 1990, 66 p.
- GITAHY, Leda; BRESCIANI, Luis Paulo. *Reestruturação Produtiva e Trabalho na Indústria Automotiva Brasileira*. Texto para discussão. Unicamp - IG/DCPT: Campinas, 1997, 67 p.

- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de Administração Financeira*. Harbra: São Paulo, 1997, 7 ed., 840 p.
- HORNGREEN, Charles. *Contabilidad Directivo, Este Siglo y mas adelante*. Congresso Internacional de Custos. Anais. Madrid, 1994.
- HUGE, Ernest. *The Spirit of Manufacturing Excellence*. Irwin: Homewood, EUA, 1988.
- JURAN, Joseph. *Quality Control Handbook*. McGraw Hill. Nova York: McGraw-Hill, 1951.
- KAPLINSKY, R. *Industrial Reestructuring in LDS: the role of information technology*. Conference of Technology Policy in Americas. Stanford University: Stanford, EUA, 1988, 52 p.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. Atlas: São Paulo, 1995, 311 p.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio Baseado em Atividades*. Atlas: São Paulo, 1994, 93 p.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Técnicas Modernas de Custeio*. Anais. Seminário Internacional de Custos: Porto Alegre, UFRS, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. Atlas: São Paulo, 1993, 105 p.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à Controladoria*. Atlas: São Paulo, 1995, 103 p.
- OSTRENGA, Michael; OZAN, Terrence R.. *Guia da Ernst Young para Gestão Total de Custos*. Record: São Paulo, 1992, 335 p.
- SAKURAI, Michiharu. *The Change in the Cost Management Systems*. Anais. Seminário Internacional de Porto Alegre: Porto Alegre, 1994, UFRS.
- SCHUMPETER, Peter. *Teoria do Desenvolvimento Econômico*. Abril S.A.: São Paulo, 1982, 168 p.
- SELIG, Paulo M. *Gerência e Avaliação do Valor Agregado Empresarial* Tese (doutorado) - UFSC: 1993, 223 p.
- SEQUEIRA, John H. *Manufatura de Classe Mundial no Brasil: um estudo da posição competitiva*. AMCHAM, Ernst Young: São Paulo, 1990, 101 p.