

O PASSADO E O FUTURO DA CONTABILIDADE GERENCIAL JAPONESA*

Michiharu Sakurai

Resumo:

** Durante o período de grande crescimento econômico japonês, 1960 - 1973, as empresas japonesas desenvolveram novos mercados com a produção em massa e com a redução de custos unitários. Mais tarde, algumas companhias japonesas buscaram o uso eficiente dos recursos ao invés do volume de produção. * Desde o colapso da "bolha econômica" japonesa, as empresas começaram gradativamente a focar a reengenharia do processo de negócio. * Para restabelecer seus pontos econômicos fortes, as empresas japonesas precisam parar de dar ênfase na "expansão do volume" e passar a dar ênfase no gerenciamento mais eficiente, utilizando "custos-alvo", produção "just in time", valor no processo e gerenciamento baseado nas atividades. * O "Custo-alvo" deve tornar-se cada vez mais presente nas empresas japonesas, pois ajuda a reduzir o "ciclo de vida total dos custos". * As empresas japonesas precisam desenvolver novas medidas para gerenciar eficientemente os negócios realizados no exterior, usando métodos japoneses.*

Palavras-chave:

Área temática: *Tendências no ensino da contabilidade de custos e da gestão de custos.*

O PASSADO E O FUTURO DA
CONTABILIDADE GERENCIAL JAPONESA *

Michiharu Sakurai
Professor de Contabilidade
Universidade de Senshu
Tóquio, Japão

RESUMO EXECUTIVO

- Durante o período de grande crescimento econômico japonês, 1960 - 1973, as empresas japonesas desenvolveram novos mercados com a produção em massa e com a redução de custos unitários. Mais tarde, algumas companhias japonesas buscaram o uso eficiente dos recursos ao invés do volume de produção.
- Desde o colapso da "bolha econômica" japonesa, as empresas começaram gradativamente a focar a reengenharia do processo de negócio.
- Para restabelecer seus pontos econômicos fortes, as empresas japonesas precisam parar de dar ênfase na "expansão do volume" e passar a dar ênfase no gerenciamento mais eficiente, utilizando "custos-alvo", produção "just in time", valor no processo e gerenciamento baseado nas atividades.
- O "Custo-alvo" deve tornar-se cada vez mais presente nas empresas japonesas, pois ajuda a reduzir o "ciclo de vida total dos custos".
- As empresas japonesas precisam desenvolver novas medidas para gerenciar eficientemente os negócios realizados no exterior, usando métodos japoneses.

A economia japonesa está em profunda recessão devido à grande valorização do "yen", ao colapso da "bolha econômica" japonesa e à queda do consumo interno. Na verdade, o Japão parece ter perdido sua competitividade internacional.

Em semicondutores por exemplo, o Japão dominou o mercado mundial de 1986 a 1992, mas em 1993 os EUA passaram a ser líderes de mercado, sendo apenas um passo para também superarem a liderança japonesa na industrialização de microprocessadores. A indústria automobilística japonesa perdeu sua posição de superioridade, não apenas em preço mas também em qualidade, devido à substancial melhora da qualidade conseguida pelas empresas americanas, com o intensivo desenvolvimento e implantação da TQM (total quality management). Em diversos setores, o Japão tem sido ultrapassado também por países asiáticos como Coréia, Taiwan e Singapura. Após oito anos de liderança mundial em competitividade, o Japão caiu para o terceiro lugar, depois dos EUA e de Singapura, de acordo com o "1994 World Competitiveness Report".¹

* Tradução realizada por Erika Hellen Pereira a partir do original em inglês publicado em Cost Management, Fall 1995.

¹Editorial do jornal The Yomiuri. "Japan's Competitiveness Dropped from the First Place"(7 de setembro de 1994). A pesquisa mencionada é um relatório do IMD, escola de negócios de Lausanne, na Suíça e do "World Economy Forum".

Quanto à situação da economia interna japonesa, não há pontos positivos para serem evidenciados. Problemas econômicos e sociais aparentemente marcarão o futuro das atividades de manufatura.

O custo de mão-de-obra é o mais alto entre os países industrializados. Na verdade, as empresas japonesas não estão conseguindo produzir competitivamente nas próprias fábricas nacionais.

Em termos da força de trabalho, a população economicamente ativa depois de atingir o ponto máximo em 1995 tenderá a declinar.

A conhecida escassez de energia e de recursos naturais da ilha, irá, certamente, limitar o crescimento econômico do Japão no futuro.

O Japão precisa, também, reduzir a jornada de trabalho semanal média dos japoneses, tentando enquadrar-se nas normas mundiais.

Algumas indústrias japonesas que têm sido protegidas pelo governo irão ser expostas à competição internacional no futuro, devido às regulamentações liberais.

O propósito deste artigo é sugerir que o gerenciamento eficiente deve ser a principal meta das empresas japonesas do futuro.

Técnicas de gerenciamento contábil e conceitos que irão contribuir para o "gerenciamento eficiente" devem ser desenvolvimentos para o ano 2.000.

Aumento dos custos indiretos e o resultante decréscimo dos retornos sobre vendas e sobre o investimento

A economia japonesa cresceu drasticamente do período do pós-guerra até os anos 80. Os três principais acontecimentos que mudaram a estrutura de negócios do Japão foram:

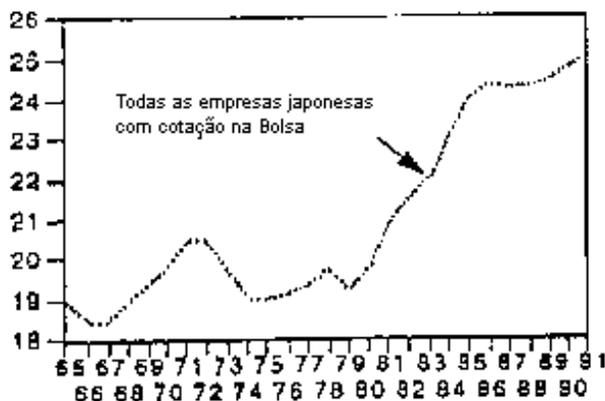
1. a globalização;
2. a automação fabril;
3. as tecnologias de informação

Nos anos 60, US\$ 1 valia 306 yen, taxa cambial que caiu para menos de 100 yen em 1994 (e, mais recentemente, para 80 yen), o que dificultou as exportações dos produtos japoneses para diversos mercados nos anos 90. Consequentemente as empresas mudaram as estratégias de "produzir e exportar" para "produzir no exterior". Nos anos 60, os principais itens exportados eram rádios transistores, todos produzidos no Japão. Hoje, VCRs são produzidos no Japão por robôs e não mais manualmente. Quanto às tecnologias de informação, muitos ábacos ainda estavam sendo usados pela maioria das empresas na década de 60. Atualmente, os computadores são usados tanto nas empresas quanto nos lares, (o grau desta utilização, porém, ainda deixa muito a desejar se comparada com o dos EUA).

Nos últimos 25 anos, a globalização, a automação fabril e a tecnologia de informação, vêm mudando a estrutura de custos e de receitas das empresas japonesas, aumentando drasticamente a participação dos custos indiretos. O aumento da participação dos custos indiretos e da concorrência interna e internacional, representaram perdas na eficiência dos negócios realizados e no gerenciamento, pois os custos indiretos são indiscutivelmente mais difíceis de serem gerenciados do que os custos diretos. Como resultado, tanto o retorno sobre vendas (ROS - return on sales), quanto o retorno sobre investimento (ROI - return on investment) caíram.

O rápido aumento da proporção dos custos indiretos nos custos de fabricação, pode ser observado na figura 1. É importante ressaltar que, no Japão, os custos de fabricação considerados nos relatórios financeiros anuais são: materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação. Nestes relatórios, os custos indiretos de fabricação não incluem a mão-de-obra indireta, como é de praxe nos EUA. Ao invés disso, os custos da mão-de-obra indireta são incluídos no custo de mão-de-obra.

Figura 1. Tendência da proporção dos custos indiretos nos custos de fabricação



Em 1965, a proporção dos custos indiretos no custo de fabricação, em todas as empresas listadas pela Bolsa de Valores de Tóquio, Osaka e Nagoya, era de apenas 19%. Em 1991, essa proporção passou a 25% (ver figura 1).²

Nas empresas listadas a seguir, do setor elétrico e de aço, os custos indiretos cresceram significativamente. Essas companhias podem ser consideradas bastante representativas das empresas japonesas e por isso foram escolhidas para os propósitos deste artigo. São elas:

² Masao Tsuji, " Structural Change in Cost and Revenue of Japanese Companies"(in relatório especial de contabilidade gerencial "How Cost Management Systems Should Be Structured Under the New Business Environment", coordenado por Michiharu Sakurai. (Kobe; Japan Accounting Association, 1993):85

- Hitachi
- Mitsubishi
- Nippon Steel
- NKK

Especificamente nos 25 anos entre 1968 e 1993, os custos indiretos:

- dobraram na Hitachi
- triplicaram na Mitsubishi
- quase dobraram na Nippon Steel, e
- quadruplicaram na NKK (ver figura 2)

Figura 2. Evolução da proporção dos custos indiretos nos custos de fabricação entre 1968 e 1993.

| Ano | Hitachi | Mitsubishi Eletric | Nippon Steel | NKK |
|-----------|---------|-----------------------|-----------------|--------|
| 1968 | 14,0% | 8,6% | 26,4% | 10,3% |
| 1993 | 29,3% | 24,8% | 47,1% | 49,8% |
| Diferença | +15,3% | +16,2% | +20,7% | +39,5% |

Por que a participação dos custos indiretos aumentou tanto na NKK?

Primeiro, a proporção dos custos indiretos aumentou em comparação às despesas com materiais diretos, devido à desvalorização do dólar de 360 para 100 yen, o que reduziu os custos com materiais importados. Segundo, a proporção dos custos indiretos aumentou devido ao enorme volume de capacidade ociosa (estas duas primeiras razões são particularmente verdadeiras para a NKK e para a Nippon Steel Corporation). Terceiro, a participação dos custos indiretos aumentou devido à diversificação. A NKK diversificou ativamente seus negócios. A construção de navios representava apenas 15% do volume de vendas em 1968, mas aumentou para 37% em 1993. A diversificação apesar de não ter contribuído suficientemente para a obtenção de maiores lucros, aumentou a participação dos custos indiretos no caso da NKK. Em outras palavras, a diversificação na NKK pode ter reduzido os riscos do negócio, mas também reduziu a "eficiência", com o aumento dos custos indiretos com relação aos demais custos.

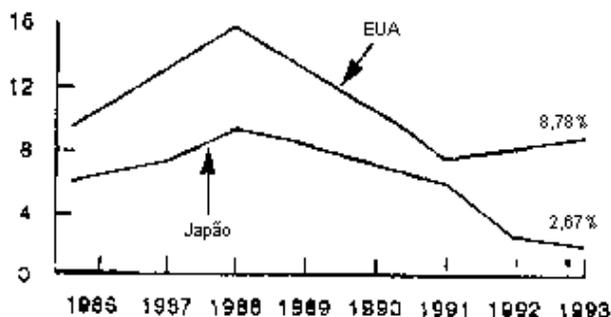
As despesas com vendas e administrativas também aumentaram nesses 25 anos nas firmas japonesas. A proporção das despesas com vendas e administrativas no total de vendas era apenas 14% em 1965 e aumentou para mais que 19% em 1991. Significativos aumentos nos custos indiretos podem ser observados nos itens: serviços com mão-de-obra, depreciação, pesquisa e desenvolvimento (P&D), distribuição física, propaganda e processos de informação.

Por exemplo, a proporção dos custos com P&D no total das vendas era apenas 0,4% em 1965 e 25 anos depois subiu para 1,8%, ou seja, 4,5 vezes mais.

Nos últimos 25 anos, a participação dos custos indiretos teve um aumento drástico nas empresas japonesas e, conseqüentemente, na década de 80, não obtiveram, em geral, altas taxas de retorno. Na verdade, o aumento mais que proporcional dos custos indiretos é uma das causas mais importantes para explicar o baixo retorno das empresas japonesas.³

Aumentos no investimento bruto de capital durante o período da "bolha" no final dos anos 80, não aumentaram o volume de vendas na mesma proporção. Em outras palavras, o investimento em ativos durante esse período não aumentou o faturamento nem dos negócios voltados para o mercado interno, nem dos internacionais. O retorno sobre as vendas também apresentou um constante decréscimo, especialmente depois de 1976. Como resultado, o retorno sobre o capital social (Return on Equity = ROE) caiu na maioria das empresas. Isto se torna claro quando se compara o desempenho das empresas japonesas com as americanas. A figura 3 mostra a tendência do ROE nos EUA e no Japão entre 1986 e 1993.

Figura 3. Tendência do retorno sobre investimento



As empresas japonesas precisam de gerenciamento eficiente

A política de expansão de volume de produção nos últimos 25 anos, somada ao crescimento da necessidade de recursos para produção, aumentou os custos indiretos das firmas japonesas. Entretanto, um grande crescimento econômico não pode ser esperado para os

³Nobuhiko Ueda, "Restructuring of Business Management and his Future Outlook", Jornal JICPA nº 56, junho de 1993:10.

próximos anos e por isso mesmo os recursos tem que ser utilizados de forma eficaz e com particular consideração no que se refere às responsabilidades sociais. Ou seja, as empresas ou a economia requer gerenciamento eficiente como sinônimo de gerenciamento do futuro. Gerenciamento eficiente é definido pelo Comitê Especial da Associação de Contabilidade Japonesa como: "...atingir eficientemente as metas corporativas (como crescimento, participação no mercado, alta qualidade, flexibilidade, melhores serviços, entregas e processamento), objetivando retornos satisfatórios que permitam que a empresa possa se manter no mercado, crescer e se desenvolver (a principal missão).⁴

⁴Relatório de Contabilidade Gerencial Especial (procedimentos) "How Cost Management Systems Should Be Structured Under the New Business Environment", coordenado por Michiharu Sakurai. Kobe; Japan Accounting Association, 1993: 10.

Mudança dos objetivos corporativos e das técnicas de contabilidade gerencial

As empresas japonesas precisam de gerenciamento eficiente e efetivo no futuro próximo. Para deixar claro o que isso significa, vale rever, brevemente, a história do desenvolvimento econômico japonês e as principais técnicas de contabilidade gerencial utilizadas em cada período.

a.) Do pós-guerra à década de 50: o maior objetivo era "aumentar a eficiência". Os gerentes japoneses tentavam aumentar a eficiência do uso dos insumos, usando o **custo padrão** e outras ferramentas de contabilidade gerencial. O custo padrão era considerada a ferramenta contábil mais coerente com o aumento da eficiência da produção manufatureira naquela época.

b.) Da década de 60 a 1990: o maior objetivo era "expansão do volume de produção". Pode-se dividir esse período em duas fases: de 1960 a 1973 (primeira crise do petróleo) e de 1973 ao fim dos anos 80. Em 1991, a "bolha econômica" que vinha desde o final da década de 80, acabou.

b.1.) A fase de 1960 a 1973 é caracterizada pelo alto crescimento econômico. As empresas japonesas desenvolveram novos mercados em associação com a produção em massa, com a resultante redução dos custos unitários. As economias de escala permitiam gerar ganhos pelo aumento do volume de produção. O **custeio variável** era a ferramenta contábil mais popular nessa fase, utilizada principalmente nas indústrias orientadas pelo processo por todo o Japão. O custeio variável foi popular porque provia os gerentes com uma solução apropriada para decidir produções adicionais quando havia capacidade ociosa. Algumas empresas japonesas vendiam seus produtos mesmo com retornos insuficientes (ROI podia não ser a preocupação principal para as empresas japonesas nestas situações específicas).

b.2.) A fase de 1973 aos anos 80, foi caracterizada pelo crescimento econômico estável e em alguns momentos baixo. A crise do petróleo ensinou a alguns gerentes japoneses que apenas o aumento do volume, podia não ser apropriado para o cenário futuro. Poucas boas empresas notaram que um eficiente uso dos recursos deveria ser perseguido ao invés do volume de produção. Por exemplo, poucas empresas orientadas para linhas de montagem introduziram o **custo objetivo**. No lugar de produção em massa, produção de baixo volume com produtos variados era o método típico de produção nessa época. Ao invés de economias de escala, economias de escopo passaram a ter papel de destaque. O custo objetivo é a ferramenta apropriada para o uso eficiente dos materiais e peças nas indústrias orientadas para a linha de montagem. A maioria das empresas japonesas, contudo, não percebeu que o aumento de volume não era o mais apropriado para se ter como objetivo principal. Pelo contrário, a expansão de volume era a estratégia de negócios central dessa época. O investimento ativo pelas empresas em equipamentos e plantas nacionais e em negócios internacionais durante a "bolha econômica" no final dos anos 80, prova isso.

c.) De 1991 aos dias atuais: período marcado pelo colapso da "bolha econômica" e estagnação da economia japonesa. A valorização do yen devastou as empresas exportadoras. Mesmo as empresas que obtinham bons resultados, não podiam exportar produtos fabricados no país de forma competitiva, sendo forçadas a produzir no exterior. Empresas anteriormente competitivas tornaram-se não competitivas com pesados custos indiretos. Tanto os custos indiretos de fabricação, quanto os custos gerais e administrativos aumentaram drasticamente durante o período de "bolha econômica", porque as empresas acreditavam que o aumento das vendas cobriria os custos adicionais. Como resultado, o *break-even point* aumentou consideravelmente nas empresas manufatureiras típicas. As chances de o Japão desfrutar de um

grande crescimento econômico nos próximos anos são pequenas ou mesmo inexistentes. Muitos economistas discutem a possibilidade de o Japão sofrer pesadamente com os grandes e crescentes ônus referentes à previdência e com as conseqüências de uma sociedade mais "velha". O aumento do superávit externo e a valorização do yen, aumentaram o "atrito" com outros países industrializados e fizeram as empresas japonesas direcionar os investimentos diretos para outros países. Isso acelerou o declínio da produção industrial no Japão. A gradual queda no número de trabalhadores jovens e a deterioração de suas motivações (*kinrouiyoku*) podem prenunciar uma deterioração da qualidade dos trabalhadores. Os *keiretsu* (empresas filiadas ou negócios de larga escala associadas geralmente com seus fornecedores) devem ter sido reduzidos ou destruídos, porque são uma das práticas de negócio consideradas "injustas" por outros países, chegando a comprometer um dos aspectos que caracterizava o sucesso econômico japonês - o bom relacionamento com os fornecedores.

Desde o colapso da "bolha econômica", as empresas japonesas vêm se tornando cada vez mais "enxutas" na tentativa de se recuperarem da depressão econômica. De 1992 a 93, a reestruturação era considerada a estratégia mais popular e adequada para o momento. Hoje, o foco passou a ser a reengenharia dos processos dos negócios das companhias japonesas.

A figura 4 resume as mudanças dos objetivos corporativos, mostrando exemplos de insumos/produtos.

Figura 4. Mudança dos objetivos corporativos nos últimos 50 anos

| período | pós-guerra a 1960 | 1961 a 1990 | 1991 a 2000 |
|----------------------|-----------------------|-------------------|-----------------------------------|
| principais objetivos | aumento da eficiência | aumento do volume | gerenciamento efetivo e eficiente |
| produtos | aumento | aumento | aumento |
| insumos | queda | aumento | constante |

Durante o período de aumento de eficiência, os japoneses tentaram reduzir os insumos necessários (por exemplo, de 120 para 100) para obter uma produção de 150. Durante o período de aumento do volume, aumentaram os insumos para 200 para obter produção de 270. Como resultado, o retorno caiu de 150% para 135%. Até a crise do petróleo de 1973, as firmas japonesas expandiram sua participação no mercado e volume de vendas, com a produção em massa. Após a crise do petróleo, eles mudaram a política de produção em massa para produção de pouco volume com variedade de produtos, mas a mentalidade permaneceu a mesma - aumento de volume. A "bolha econômica" pode, na verdade, ser um dos resultados desta maneira de ver a produção.

O que é "gerenciamento eficiente" no Japão

Com o gerenciamento eficiente como objetivo, os japoneses precisam obter 300 unidades de produto ou mais, usando 200 unidades de insumo ou menos. Se examinarmos apenas a relação insumo/produto, usamos o termo "produtividade". O termo "eficiência" é usado neste texto porque o "conteúdo" dos produtos precisa ser alterado no futuro. Pretendemos incluir o conceito que chamamos de "a mais", que inclui benefícios sociais que não podem ser quantificados, como:

- redução das horas trabalhadas
- preservação do meio-ambiente
- bom relacionamento com os fornecedores
- satisfação do consumidor
- proteção dos acionistas

Estes itens "a mais" podem ser considerados objetivos, mas também podem ser tratados como imposição ou custos por algumas empresas. Para aumentar a eficiência, será exigido do gerenciamento japonês maior rapidez na redução do tempo do ciclo de fabricação, entrega, rotação do estoque e processamento (economia de velocidade).

No estado atual da economia japonesa, os gerentes devem estar vendo como dificuldades, a valorização do yen e a queda dos preços de quase todas as *commodities*, exceto no mercado de trabalho. Então, para eles, deve ser impossível obter 300 unidades com o valor estipulado como meta de receita. Será necessário reduzir os preços para manter os atuais volumes de venda. Sendo assim, com a produção de 300 unidades, eles irão conseguir receita equivalente a apenas 260 ou 240 do total esperado. O que significa que os insumos devem ser reduzidos para 160 ou 140 para ter um retorno significativo. Para reduzir os recursos utilizados na produção, os gerentes japoneses precisam administrar seus negócios mais eficientemente. Com essas pressões eles deverão, decididamente, buscar o gerenciamento eficiente.

Ferramentas de contabilidade gerencial para o gerenciamento eficiente

Para restabelecer seu poder econômico, os administradores japoneses precisam mudar a ênfase da expansão de volume de produção para gerenciamento eficiente. Complementando as economias de escala, os ganhos de velocidade (redução dos tempos) devem se tornar o centro do planejamento. Como resultado, o **custo-alvo** deve ser usado para reduzir os custos diretos. Produção *just-in-time* (JIT) e engenharia do valor (VE) são outras ferramentas para o gerenciamento eficiente, apesar de terem conotações mais de engenharia. Custo baseado em atividades e gerenciamento baseado em atividades (ABC/ABM) devem ser introduzidos para a engenharia dos processos, das empresas japonesas. O ABC e o ABM são ferramentas eficientes para redução dos custos indiretos e dos diretos.

Atualmente as ferramentas de contabilidade gerencial mais poderosas, disponíveis para gerenciamento eficiente no Japão são o custo-alvo e ABC/ABM. O custo-alvo é uma ferramenta eficiente para reduzir custos de materiais como peças de reposição, mas também pode ser usado para reduzir custos indiretos. O ABC e o ABM são eficientes para reduzir custos indiretos, mas também podem reduzir custos de materiais e peças de reposição. Em particular, o ABC e o ABM são extremamente promissores para as empresas japonesas que têm falta de ferramentas voltadas para a redução dos custos indiretos. Adicionalmente, o custo padrão pode ser usado para controle dos custos com mão-de-obra em situações de produção manual. Pode também ser usado para controlar o custo de materiais, depois que a atividade de produção começou, apesar de sua eficiência nas atividades manufatureiras de hoje, não ser tão boa quanto era antigamente.

O que o ABC e o ABM significam para os contadores japoneses

O ABC pode ter significados diferentes para diferentes pessoas. Em termos gerais, existem dois tipos de ABC nos EUA:

1. O custo baseado em atividades (ABC), originalmente introduzido por Robin Cooper e Robert S. Kaplan e estudada por muitos pesquisadores a partir do final da década de 80.
2. ABM, como base para o gerenciamento dos processos discutido e praticado a partir dos anos 90.

O ABC original tem sido definido por CAM-I como "uma metodologia que mede o custo e desempenho das atividades, recursos e custos objetivos baseados nos seus usos"⁵. O ABC original pode ser diferenciado do ABM por enfatizar um gerenciamento baseado em medições ou determinação de custos, enquanto a ênfase mais atual do ABM é no gerenciamento baseado nos processos. A maioria dos contadores japoneses utilizam as definições de ABC/ABM como mencionadas acima.

As reações dos gerentes japoneses ao ABC

O ABC é uma ferramenta que fornece aos gerentes o exato custo dos produtos. Pode ser muito útil para reestruturar produtos que não são lucrativos. Entretanto, o ABC em sua versão original e no início de sua utilização, não alcançou muita popularidade entre os gerentes japoneses. Em visita à sete empresas japonesas para realizar pesquisa sobre quantificação (medida) de custos indiretos e gerenciamento de custos indiretos, em agosto de 1989 (quando o Japão ainda contava com uma situação muito favorável aos negócios), Robin Cooper e o autor deste artigo constataram que poucos gerentes japoneses se mostravam interessados no ABC. O que os *controllers* japoneses queriam saber era como gerenciar com sucesso os custos indiretos para melhorias de processo e não como medir os custos do produto para análises de sua lucratividade. Mais recentemente (janeiro de 1992), em pesquisa sobre as maiores empresas públicas japonesas, apontou-se que mais da metade dos *controllers* (mais de 157) responderam que nunca tinham ouvido falar do ABC. Mesmo entre aqueles que já conheciam o ABC, 1/3 não pretendia introduzi-lo em suas empresas, ou simplesmente ignoraram a questão. Apenas seis empresas (4%) usavam o ABC e três pensavam estar usando o método⁶, enquanto na verdade, estavam utilizando variações do mesmo, frutos de mal entendimento sobre o método; todas essas empresas possuíam conexão de algum tipo com empresas dos EUA.

Na esfera acadêmica, o ABC foi introduzido no Japão em 1990 a partir de alguns *papers* de pesquisa⁷ e vários seminários apresentados por este autor. Outros pesquisadores começaram a mostrar interesse e a escrever vários *papers* sobre o ABC a partir de 1991. Entretanto o interesse

⁵Norm Raffish e Peter B. B. Turney, "Glossary of Activity-Based Management". Journal of Cost Management (outono de 1991): 5-55.

⁶ Michiharu Sakurai, "The Practice of Japanese Management Accounting Systems - Analysis of mail Survey at Companies Installing", Senshu Keieigaku Ronshu (Journal of Senshu Business) (nº 55, outubro de 1992): 139.

⁷ Michiharu Sakurai, "New Development of American Cost Management - On Activity-Based Costing", Keiei Kenkyujo Nenpo ("Journal of Senshu Business Institute Annual Report") (nº 13, 1988): 17-28; Horoshi Itoh e Yoshihiro Itoh, "Leading-Edge Cost Accounting", Kaikei (Accounting em inglês) (Vol. 135, nº 5, maio de 1989): 1-11; Michiharu Sakurai, "Concept and Application of Activity-Based Costing", in Modern Accounting and Cost Accounting, editado por Heizaburo Sonoda (publicado por Chuo Keizaisha; nº 48, outubro de 1989): 51-63; Michiharu Sakurai, "Principles and Characteristics of Activity-Based Costing", Sangyou Keiri ("Industrial Accounting" em inglês) (Vol. 50, nº 2, 1990): 41-50; Tadashi Shimura, "Some Comments on the Applicability of Activity-Based Costing to Decision Making", Information and Communication Studies (Tokyo: Bunkyo University) (Vol. 11, 1990): 15-27.

se mostrou muito maior no encontro anual da Associação de Contabilidade de Custos Japonesa,

em 1992, logo após o colapso da “bolha econômica”. Muitos acadêmicos⁸ também demonstraram grande interesse no ABC. A Associação de Contabilidade Japonesa também passou a ser apreciadora do ABC, como mostrado no Relatório Especial do Comitê da Associação de Contabilidade Japonesa⁹. Contudo, é interessante notar que a maioria dos contadores japoneses mostraram muito mais interesse no ABM do que no original ABC.

O ABM e seu impacto sobre os gerentes japoneses

Quando os gerentes japoneses perceberam que reestruturar as organizações não era o suficiente para enfrentar o competitivo mercado internacional, começaram a colocar em prática a reengenharia de processos, utilizando métodos desenvolvidos nos EUA. Em 1994, a reengenharia de processos ofuscou a reestruturação nas empresas japonesas¹⁰.

O ABM foi usado por muitas firmas para guiar a reengenharia de processos, justamente por focar os custos indiretos e identificar atividades que não agregam valor (um dos principais pontos focados pelo processo de reengenharia). Além dos gerentes, muitos pesquisadores japoneses¹¹ acreditam que o ABM é uma ferramenta muito útil para a reengenharia de processos das empresas.

O ABM foi implementado com sucesso em algumas plantas japonesas, incluindo a Omuron (fábrica top de equipamentos de controle) e a Sanyo Electric (a maior fábrica de eletrônicos de consumo). As seções a seguir descrevem como o ABM é usado pelas empresas japonesas típicas, com o caso Sanyo como exemplo.

Um estudo de caso de ABM nas empresas japonesas

⁸ Noritaka Kobayashi, “ABC and Japanese Companies”, Genkakeisan Kenhyu (“Journal of Cost Accounting Research” em Inglês) (Vol. 17, nº1, 1992):14-24; Noboru Ogura, “Expansion of Responsibility Accounting Using Activity-Based Costing”, Genkakeisan Kenhyu (“Journal of Cost Accounting Research” em Inglês) (Vol. 17, nº1, 1992): 25-38; kouji Yamamoto, “Fundamental Concepts of ABC and Strategic Cost Management”, Genkakeisan Kenhyu (“Journal of Cost Accounting Research” em Inglês) (Vol. 17, nº1, 1992): 39-47; Yoshihiro Itoh, “Review of ABC Concepts and its Application in Japan”, “Genkakeisan Kenhyu (“Journal of Cost Accounting Research” em Inglês) (Vol. 17, nº2, 1992): 46-55; Keiichi Hasegawa, “ABC as a Means of Gaining Relevance in Management Accounting”, Genkakeisan Kenhyu (“Journal of Cost Accounting Research” em Inglês) (Vol. 17, nº2, 1992): 65-73.

⁹Toshiro Hiromoto, “Activity-Based Costing”, (num relatório especial de contabilidade gerencial “How Cost Management Systems Should be Structured Under the New Business Environment, coordenado por Michiharu Sakurai. (Kobe; Japan Accounting Association, 1993):45-51

¹⁰ Teruyasu Murakami, “Japanese Style Management in the Next Generation”, Weekly Diamond. (Vol. 86, nº 24, 18 de Junho, 1994): 5.

¹¹ Kiyoshi Okamoto, “Cost Accounting”(5ª edição, 1994) : 883; Michiharu Sakurai, “ABC - Overhead Management and Reengineering”, Management 21(maio de 1994): 79-83; Takeo Yoshikawa, J. Innes e F. Mitchell, “ABC Management”(Tokyo: Chuokeizai-sya, 1994): 139-164; Hidefuku Hiraoka, “Reengineering and ABC”, Proceeding of the 1994 Japanese Association of Management Accounting (Tokyo: Japanese Association of Management Accounting, 17 de setembro, 1994): 1-10; Kouichi Takayanagi, “New Accounting Tool, Activity-Based Management for Analyzing and Crystallizing Business Operations”, Nikkei Information Strategy (julho de 1994): 135-144.

A Sanyo introduziu o ABM como o principal guia para a reengenharia dos processos em 1994. O ABM é usado como uma ferramenta para melhorias de processos e inovações.

A Sanyo Electric é a maior fábrica de eletro-eletrônicos de consumo. Tem aproximadamente 15.000 empregados.

A divisão de ar condicionado da Sanyo (que tem por volta de 1.000 funcionários) começou a usar o ABM em 1994.

No passado as exportações representavam mais de 50% da produção total e hoje declinaram para 30%. Em outras palavras, seu mercado atual é principalmente doméstico. Outros países asiáticos imprimiram uma forte concorrência em produtos industrializados de consumo; empresas japonesas, incluindo a Sanyo, estão sobrevivendo penosamente neste cenário. Mesmo no mercado doméstico, a concorrência é aguda entre as empresas japonesas.

A proporção dos custos indiretos em relação ao custo total de fabricação tem crescido acentuadamente na Sanyo. Utilizando-se como base a proporção de 1989 (100%), em 1993 ela subiu 151%. O aumento maior se deu na mão-de-obra indireta, que subiu 157% durante o período. A razão para esse rápido aumento é a ativa expansão das fábricas, durante a “bolha econômica” do período. Por exemplo, na expansão da planta da Sanyo, equipamentos e mão-de-obra foram a principal causa do aumento dos custos indiretos. Como parte da luta para sobreviver, a Sanyo introduziu o ABM para tentar reduzir os custos indiretos a um nível apropriado.

O foco na introdução do ABM

A reestruturação e a reengenharia possuem um lado negativo, incluindo dispensas temporárias (como férias coletivas) de empregados, fechamento de fábricas e corte de produção. Devido a isso, muitos adeptos em potencial, ainda relutam em aceitar participar dos programas ABC/ABM. Em alguns casos, até mesmo os funcionários que promoveram o ABC foram despedidos. Na verdade, os funcionários muitas vezes não promovem o ABC por temerem perder seus próprios empregos (por exemplo, funcionários de uma empresa japonesa filiada nos EUA participaram contrariados no programa ABC, porque viram muitos trabalhadores perderem seus empregos ou seus cargos).

Sendo assim, a introdução do ABM na Sanyo, incluiu o desenvolvimento de novos negócios, e não apenas a reestruturação e a reengenharia, o que motivou os participantes a colaborar ativamente. Na verdade, os funcionários mostraram-se até mesmo ansiosos para participar. O resultado do programa foi uma redução na necessidade de mão-de-obra, de 137 trabalhadores de “linha” e de 115 trabalhadores de apoio, de um total de 1.000 empregados. A maioria dos empregados que passaram a ser “excedentes” irão participar de trabalho rotativo em novos negócios no futuro.

O departamento de Pesquisa & Desenvolvimento, também deveria ser reestruturação para desenvolver novos negócios. A Sanyo tomou três medidas para que isso ocorresse:

1. Um Comitê de Desenvolvimento de Novos Negócios, se reunia uma vez por mês para identificar e discutir novos negócios promissores.

2. O departamento de P & D, que previamente tinha a missão mista de desenvolver pesquisa básica e aplicada, foi transformado em Instituto de Desenvolvimento de Novos Produtos, com a única missão de desenvolver novos produtos

3. A decisão foi tomada para alocar os trabalhadores considerados “excedentes” em novos negócios. Mas já que é impossível promover um rodízio de trabalhadores de linha em novos negócios, a menos que eles sejam preparados para isso, a Sanyo criou um centro de treinamento interno para educar e preparar esses funcionários para atuarem depois de três anos.

A estrutura do sistema ABM

A Sanyo tem um sistema de contabilidade de custo padrão. Contudo, a expectativa é de que o sistema tenha pouca ou nenhuma função de controle de custo, o que pode contrastar com o modo como o custo padrão é utilizado em algumas fábricas japonesas orientadas a processos. O sistema de contabilidade baseado no custo padrão da Sanyo mostra-se extremamente útil para a elaboração de relatórios financeiros, além de poder ser integrado ao computador central o que aumenta seu desempenho.

A Sanyo decidiu manter o sistema ABC operando independentemente do sistema de custo padrão no computador central (chegou-se a pensar que o sistema ABC em computadores pessoais (PC's) fosse mais eficiente do que desse modo).

A Sanyo inaugurou seu programa ABM em janeiro de 1994. O desenvolvimento do sistema durou de janeiro a março de 1994 e a instalação de maio a julho de 94. Doze funcionários foram envolvidos no programa ABM, mas nenhum exclusivamente. Os resultados foram apresentados em uma reunião especial de alta gerência e diretoria.

Foram identificados 150 “direcionadores” de custo. Por exemplo, havia 16 direcionadores de custos no processo de planejamento e processo de *design*, 7 na produção do processo de *design*, 38 no controle de produção e assim por diante. Esse conjunto de direcionadores de custos, foram suficientes para dar informações à diretoria, mostrando que mais detalhes são necessários para se realizar melhorias do processo em níveis hierárquicos mais baixos. Por essa razão, a empresa pretende aumentar o número de direcionadores de custos e estuda a inclusão das despesas gerais e administrativas. A Sanyo irá ter o orçamento em 1995 baseado no ABC.

Benefícios obtidos com o ABM.

O maior benefício obtido com a introdução do ABM foi que a Sanyo encontrou muitas causas das despesas que não agregam valor, muitas delas atribuídas à “gordura” ganha durante o período da “bolha” econômica. Essa “gordura” incluía muitos recursos sub-utilizados na empresa; mas sem uma análise detalhada e atenta, em diferentes momentos, as sub-utilizações não eram visíveis. O ABM auxiliou a Sanyo a detectar que mais de 1/4 dos empregados na divisão, não estavam agregando valor. Essa informação contribuiu para a empresa caminhar para “o gerenciamento eficiente”. A figura 5 mostra os resultados.

Figura 5. Descoberta de recursos não utilizados e novos negócios

| <i>Recursos não utilizados</i> | <i>Realocação</i> | <i>Nova utilização</i> |
|--------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| Mão-de-obra direta 137 | | Novos negócios 230 |
| Mão-de-obra indireta 22 | | Melhorias nos negócios 115 |

O ganho concreto obtido por introduzir o ABM, foi que a Sanyo identificou o trabalho de 252 funcionários, entre 1.000, como “desnecessários”. Uma das características mais notáveis do sistema ABM da Sanyo, é que a empresa realiza uma realocação desses funcionários “excedentes”, em novos negócios que adicionam valor, sem dispensas temporárias de funcionários. Esta política de não realizar dispensas e demissões, ajudou a motivar os funcionários e auxiliou o programa a obter grande sucesso.

A Sanyo também identificou os três seguintes problemas:

1. Barreiras entre departamentos;
2. Gerenciamento de recursos humanos realizado de modo ultrapassado;
3. Não havia política de desenvolvimento de novos negócios

O presidente da Sanyo solicitou aos gerentes de divisões para trabalhar em soluções de reengenharia para resolver esses três problemas, no programa de reengenharia que começou no final de 1994.

Contabilidade gerencial no ano 2.000

O Japão terá crescimento econômico zero ou negativo, por pelo menos cinco anos. Nessas circunstâncias, os administradores japoneses esperam que a contabilidade gerencial seja mais eficiente. Conseqüentemente, como nos aproximamos do ano 2.000, é provável que a contabilidade gerencial se desenvolva como explicado nas sessões a seguir.

As ferramentas tradicionais de contabilidade gerencial e as recentemente desenvolvidas

Custo da qualidade, ciclo de vida do custo, contabilidade de custos para *software* e métodos de justificativa de investimentos para ambientes fabris avançados serão introduzidos em cada empresa. Estas técnicas recentemente desenvolvidas serão integradas às técnicas tradicionais de contabilidade gerencial e a conceitos como:

- sistema de custo padrão
- orçamento
- custo variável

- planejamento do lucro
- planejamento de negócios intermediários
- custo diferencial

Custo objetivo

O Custo objetivo deverá ser adotado por todas as empresas japonesas já que é eficiente para reduzir o ciclo de vida dos custos. Entretanto, o custo objetivo pode ser severamente criticado, devido às excessivas exigências que podem recair sobre os subcontratados. Algumas medidas precisam ser tomadas para solucionar essa falha, para que o custo objetivo seja eficiente e efetivo.

ABC/ABM

O ABM também deverá ser introduzido em mais empresas, mas não da mesma forma como nos EUA. Por exemplo, o ABM irá requerer o uso de engenharia de valor (VE), para assim não diminuir a qualidade dos produtos, enquanto são reduzidos os custos. As empresas também podem precisar implementar alguns métodos para motivar os funcionários, para que o ABM seja uma ferramenta gerencial eficiente.

Gerenciamento de Pesquisa & Desenvolvimento

Ferramentas de contabilidade gerencial precisam ser criadas para ajudar a gerenciar eficientemente os custos de Pesquisa & Desenvolvimento, dado que esses custos já chegaram a 10,20% nas empresas japonesas líderes. Principalmente porque isso é imperativo para que as firmas japonesas desenvolvam novos produtos e novas tecnologias. Essa tarefa exige gerenciar os custos de P&D efetivamente e não apenas eficientemente. Muitas empresas japonesas começaram a se dedicar ao trabalho de reduzir os custos de P&D sem reduzir o desempenho dos projetos de P&D. Apesar de ser um trabalho difícil, nós acreditamos que algumas medidas devem ser tomadas para o ano 2.000.

Contabilidade gerencial para os negócios no exterior

Ferramentas eficientes para o gerenciamento de negócios no exterior precisam ser desenvolvidas, porque as empresas japonesas vão, provavelmente, continuar a realizar investimentos diretos em negócios no exterior.

Um dos principais problemas nesse tópico é que a cultura americana e a européia são muito diferentes da maioria das culturas asiáticas, especialmente da cultura japonesa. Isso significa que as ferramentas ocidentais para gerenciamento de investimentos no exterior não são tão eficientes para os administradores japoneses como são no mundo ocidental. A cultura no Japão não pode ser rapidamente alterada. Contudo, será imperativo para as firmas japonesas desenvolverem novas ferramentas para um gerenciamento eficiente de negócios no exterior, usando seus próprios métodos.

Uma utilização maior do ROI (retorno sobre investimento) para a fixação de metas e avaliação de desempenho

Os acionistas japoneses não têm estado tão fortes economicamente quanto seus “contrapartes” americanos, especialmente quando se demanda mais dividendos.

No passado as empresas japonesas podiam ignorar o ROI, mas com a globalização e a necessidade de gerenciamento eficiente e efetivo, isso não será mais possível. Os administradores japoneses terão que, mais do que nunca, olhar para o ROI como um dos fatores mais importantes para a avaliação de *performance* e estabelecimento de objetivos.

Conclusão

Este artigo descreve a atual situação econômica japonesa. Especificamente, destacou-se que os custos indiretos aumentaram muito e que o ROI tem decrescido rapidamente. O artigo reviu rapidamente a história da contabilidade gerencial nos últimos 50 anos. O custo padrão foi a melhor ferramenta para os problemas da década de 50, o custo variável o mais adequado dos anos 60 a 1973 e o custo objetivo de 1973 até os dias de hoje.

Após o colapso da “bolha econômica” em 1991, a maioria dos administradores japoneses perceberam que precisavam mais de um gerenciamento eficiente e efetivo do que da usual expansão de volumes de produção. As técnicas de contabilidade gerencial, tanto o custo objetivo quanto o ABC/ABM, são genericamente conceituadas como ferramentas úteis para promover gerenciamento eficiente e devem continuar sendo úteis no futuro. O artigo apresenta um estudo de caso resumido da aplicação de ABM em uma empresa japonesa típica.

As empresas japonesas precisam de novas ferramentas de contabilidade gerencial para P&D e para negócios no exterior para o ano 2000 e seguintes. O ROI também precisa ser usado muito mais para a avaliação de desempenho e estabelecimento de metas. Os gerentes japoneses de contabilidade podem se tornar mais cientes da superioridade das técnicas de contabilidade gerencial e seus conceitos, conforme nos aproximamos do ano 2000.