

# CUSTOS DA QUALIDADE PERCEBIDA

**Renilda de Almeida Moura**

**Edinício de Oliveira Lima**

**Theocrito Pereira Cheibub**

## **Resumo:**

*O ponto de partida do presente estudo é a descrição da evolução histórica do conceito de qualidade no contexto empresarial. O texto prossegue traçando uma linha conceitual, paralela, sobre a mensuração e apuração de custos, criando, assim, pano de fundo para uma reflexão sobre os aspectos da qualidade que transcendem a clássica visão tecnicista da conformidade. Este artigo, em alguns sentidos, produz, sob a perspectiva da criação de valor, uma extensão dos debates sobre a qualidade e os custos envolvidos. E isso significa que procurou posicionar a qualidade na empresa como um padrão de entrega de valor superior ao cliente. O foco do texto, portanto, está centrado na orientação das medidas da qualidade para o valor percebido pelos clientes o que é fundamental para direcionar cada parte da empresa para o conhecimento que estas medidas criam. Ao examinar o problema da qualidade sob o aspecto da mensuração, estacamos as dificuldades na aplicação de um sistema de custo da qualidade em decorrência da intangibilidade dos fatores envolvidos.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Os Custos da Qualidade*

## **CUSTOS DA QUALIDADE PERCEBIDA**

Renilda de Almeida Moura – mestrando em ciências contábeis  
Edinício de Oliveira Lima – mestrando em ciências contábeis  
Theócrita Pereira Cheibub – mestrando em ciências contábeis

Universidade de Brasília – UnB  
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências  
Contábeis

SQS 110, Bloco “C”, Apto. 306  
CEP: 70370-030 Brasília -DF  
renildam@yahoo.com  
classe de vínculo: mestrando

Área temática (13): Os Custos da Qualidade

## **CUSTOS DA QUALIDADE PERCEBIDA**

Área temática (13): Os Custos da Qualidade

### **RESUMO**

O ponto de partida do presente estudo é a descrição da evolução histórica do conceito de qualidade no contexto empresarial. O texto prossegue traçando uma linha conceitual, paralela, sobre a mensuração e apuração de custos, criando, assim, “pano de fundo” para uma reflexão sobre os aspectos da qualidade que transcendem a clássica visão tecnicista da “conformidade”.

Este artigo, em alguns sentidos, produz, sob a perspectiva do criação de valor, uma extensão dos debates sobre a qualidade e os custos envolvidos. E isso significa que procurou posicionar a qualidade na empresa como um padrão de entrega de valor superior ao cliente.

O foco do texto, portanto, está centrado na orientação das medidas da qualidade para o valor percebido pelos clientes – o que é fundamental – para direcionar cada parte da empresa para o conhecimento que estas medidas criam.

Ao examinar o problema da qualidade sob o aspecto da mensuração, estacamos as dificuldades na aplicação de um sistema de custo da qualidade em decorrência da intangibilidade dos fatores envolvidos.

### **1. INTRODUÇÃO**

O cenário contemporâneo de competição global produz impactos significativos no ambiente de gestão de negócios. Evoluções organizacionais, novas tecnologias de produção, a adoção de técnicas gerenciais como *Total Quality Management (TQM)*, *Just-In-Time (JIT)* e outros mecanismos gerenciais, imprimem um rito de mudança contínua.

A contabilidade gerencial, seguindo a mesma sorte, passa por momento efervescente em busca da adequação de seus modelos, procurando responder às expectativas decorrentes do grau de importância atribuído a seus insumos informacionais. Tal importância, decorre do reconhecimento de que contabilidade reúne considerável repertório de dados que, a depender do tratamento adequado, poderão integrar o valioso sistema de informação empresarial, prestando, então, relevante apoio ao processo decisório da entidade.

No afã de bem competir as empresas buscam uma orientação estratégica, cuja matéria propulsora é a informação. E nesse ponto as organizações formulam e implementam novas abordagens de gestão, procurando desenvolver competências nas diversas áreas funcionais. No âmbito desse esforço, os profissionais e acadêmicos da área contábil veem empreendendo prospecções teóricas e metodológicas em prol do cumprimento do papel informativo da contabilidade.

Na área contábil, em particular, observa-se um movimento intelectual, com repercussões no campo prático, em busca de novas abordagens de mensuração e controle de custos, como uma das providências no sentido de valorizar o seu papel informativo e ocupar uma lacuna no empenho estratégico da entidade.

A contabilidade vale-se de sua aptidão para identificar e mensurar as mutações patrimoniais, promovendo os registros que darão subsídios às decisões. O problema é que são muitos os elementos que interferem nessas mutações e que oferecem grande dificuldade para sua mensuração.

Tal dificuldade prende-se à complexidade, caracterizada pela intangibilidade desses elementos. Nesse conjunto pode-se considerar a imagem corporativa, a política de tratamento dos empregados e seus reflexos na performance produtiva, o *goodwill*, o conhecimento acumulado, o valor da marca, a participação de mercado, o padrão de qualidade conquistado, dentre outros fatores.

Essas referências já permitem que inúmeras questões sejam levantadas. Mas, fazendo valer o velho e bom adágio popular: “... *um problema de cada vez*”, recorreremos ao campo gerencial abrangido pelo processo de qualidade para levantar uma questão sobre o tratamento do custo da qualidade no que diz respeito aos fatores que transcendem sua dimensão material, restando a seguinte indagação: *Como tratar os fatores intangíveis da qualidade de maneira a conferir visibilidade suficiente para sua identificação e mensuração?*

Coerentes com o escopo de um trabalho dessa natureza, permitimo-nos delimitar o problema suscitado, fixando como objetivo do presente artigo, produzir um breve estudo sobre a qualidade e os custos repercutentes. Especificamente, pretende-se traçar um paralelo entre a denominada qualidade percebida e os custos dos fatores envolvidos, em busca da visualização de elementos que permitam, no futuro, inferências sobre possíveis alternativas de mensuração.

Metodologicamente, o trabalho vale-se de abordagem secundária, utilizando-se de acervo bibliográfico sobre a matéria e de produções acadêmicas que dizem respeito ao estudo. Procura-se descrever percepções e expectativas extraídas da literatura reunida.

Dividido em partes, tratamos inicialmente de um levantamento teórico sobre a qualidade, buscando produzir um referencial onde se insere parte do problema suscitado. Os passos seguintes procuram o desenvolvimento de uma linha conceitual sobre a mensuração e apuração de custos, criando, assim, “pano de fundo” para a conclusão, subsequente.

## 2. A QUALIDADE NA EMPRESA

### 2.1 Evolução histórica da qualidade

Antes de Revolução Industrial, os comerciantes lidavam com pequenos grupos de clientes e as transações eram simples, praticamente tudo que era produzido era consumido. Com o advento da Revolução Industrial, a produção

individual cedeu lugar à produção em massa. Prontamente, milhares de produtos idênticos podiam ser manufaturados rapidamente. A atividade de fazer negócio transformava-se em algo complexo. A meta era produzir muito a custos reduzidos e facilitar a distribuição dos bens produzidos. Nessa época, o mercado era comprador e havia demanda não atendida. As empresas não consideravam as necessidades do consumidor, produziam, apenas, aquilo a que elas se propunham. O aumento da produção tornou-se questão imperativa para atender a demanda.

Com a produção estimulada, oferta abundante e a demanda contraindo-se, a partir da 1ª Guerra Mundial, muitos produtos "encalharam", constituindo um fator relevante para a crise de 1929, que resultou na quebra da Bolsa de Nova York. As empresas foram forçadas a modificar suas estratégias e a inventar novos métodos de gestão. Embora a ênfase tenha recaído sobre o esforço de vendas, a qualidade já fazia parte do "jargão", mas não do processo.

Após a 2ª Guerra, as empresas transnacionalizaram-se e adotaram novos processos produtivos, graças à tecnologia bélica desenvolvida durante o conflito. Nesse cenário intensificou-se a concorrência e os consumidores passaram a ser o alvo principal das empresas, pois estas só conseguiam vender seus produtos oferecendo o que os clientes desejavam, fazendo emergir a preocupação com a qualidade.

A partir de então as empresas passaram a se preocupar com a qualidade dos produtos, com base numa filosofia que sustentava que a preferência dos consumidores estava diretamente associada aos produtos que apresentassem melhor nível de qualidade. Como consequência, as empresas passaram a buscar melhoria ao longo do tempo. Os esforços foram canalizados para produzirem bens superiores.

As técnicas da qualidade tornaram-se importantes e ganharam espaço nas empresas e na literatura. Inicialmente, encontraram solo fértil no Japão. De fato, a filosofia "Kaizen" (aperfeiçoamento constante) presente na cultura empresarial japonesa fez florescer os ensinamentos de Deming<sup>1</sup>.

Essa estratégia teve sucesso até o tempo em que a qualidade se transformou em "*commodity*" e não mais fez a diferença. Com a disseminação mundial das técnicas de manufatura, destacaram-se no mercado aquelas empresas que imprimiram à qualidade um escopo mais abrangente, mediante a incorporação de atributos de serviços pós-produção-produto (figura 1).

---

<sup>1</sup> Atuando conjuntamente, o controle estatístico do processo e a amostragem conduziram o controle da qualidade a um novo nível, começando no sistema Bell. W. Edwards Deming, após ter sido nomeado, em 1951, para o Prêmio Deming da Qualidade, no Japão, tornou-se o mais famoso especialista do controle estatístico do processo. Deming é célebre também pelos Quatorze Pontos, uma série genérica de princípios simples, não obstante profundos, da qualidade; as Sete Doenças Mortais, obstáculos comuns ao aperfeiçoamento da qualidade; e o Ciclo PEVA (Planejar, Executar, Verificar, Agir), conceitos sistemáticos de solução do problema. A influência de Deming tem sido tão marcante que qualquer programa implicará, infalivelmente, a inclusão de alguns elementos de sua filosofia.

Nos anos 90 as empresas viveram sob a égide da globalização, fenômeno que se propaga, impondo aos mercados intenso ritmo competitivo. Isso evidenciou uma nova dimensão na abordagem da qualidade, que passa a contemplar o consumidor e suas expectativas como ponto focal.

O envolvimento com a qualidade assume proporções mundiais, reunindo agentes empresariais e institucionais em seu contorno. Tal envolvimento decorre da importância da qualidade como elemento motriz para a adequada inserção da empresa num ambiente marcado por uma competição acirrada.

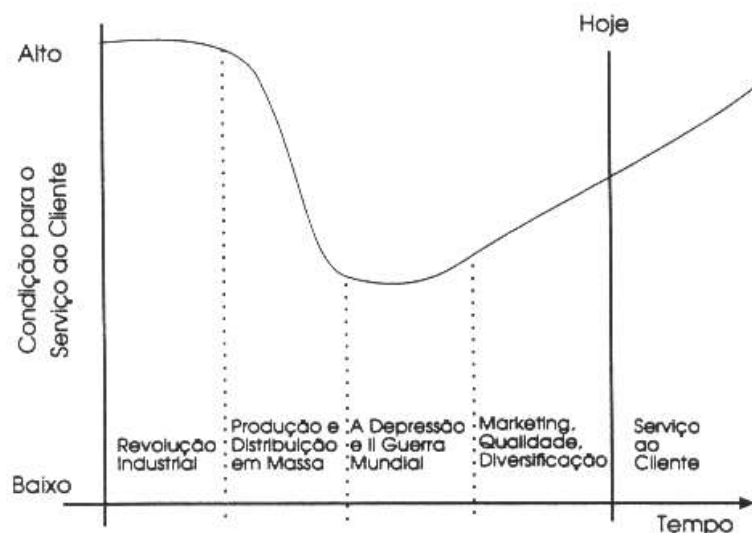
Certamente, procurando atender as expectativas decorrentes do grau de importância conferida à qualidade, o Congresso dos Estados Unidos da América criou, em 1987, o prêmio Malcolm Baldrige de Qualidade. O propósito desse ato foi incentivar o desenvolvimento de programas de qualidade.

Na mesma linha, em 1987, a cidade de Genebra foi palco da criação do ISO-9000. A International Standardization Organization (ISO), desenvolveu o processo de certificação que estabelecia padrões de qualidade para abrigar as empresas dispostas a aderir.

As iniciativas americana e européia proporcionaram importante plataforma institucional para o movimento da qualidade e, em linhas gerais, tiveram como propósito: promover adequação às exigências reguladoras externas; o atendimento das exigências dos clientes; e a preparação das empresas para a competitividade.

Todo o período anterior à criação do prêmio Baldrige pode ser denominado de estágio da *qualidade de conformidade*. A introdução do prêmio, com seus critérios de julgamento orientados para o cliente, levaram rapidamente o movimento ao segundo estágio focado na satisfação do cliente. Os mesmos critérios oferecem os fundamentos para um estágio mais complexo e contemporâneo, *o valor percebido pelo cliente* (figura 2).

Figura 1: Evolução histórica da qualidade na empresa



## 2.2 Definição

De acordo com recentes publicações baseadas no banco de dados PIMS (*Profit Impact of Market Strategy*), incluindo informações tanto de fabricantes quanto de empresas de serviços, a qualidade percebida pelo cliente demonstrou ser de suma importância para o sucesso nos negócios. A vantagem competitiva de uma empresa é variável dependente da qualidade dos bens e dos serviços prestados. Lee Iacocca, ex-presidente da Chrysler, afirmava: “A única segurança no emprego que qualquer funcionário desta empresa desfruta advém da qualidade, da produtividade e de clientes satisfeitos”. Isso pode ser válido, tanto para empresas de fabricação quanto de serviços.

Ao pensar na qualidade, as empresas precisam considerar três aspectos, ou seja, devem fazer coexistir (·) a qualidade técnica – vinculada aos aspectos físicos dos produtos – (·) a qualidade funcional – vinculada aos processos – e (·) a qualidade percebida – vinculada à percepção do consumidor, que corresponde à forma como a empresa se relaciona e interage com seus clientes.

### 2.2.1 A Qualidade Percebida

A qualidade é, em grande parte, percebida subjetivamente. Entretanto, o processo de percepção da qualidade é mais complexo do que isso. Não são apenas as experiências das dimensões funcionais da qualidade ou das especificações técnicas que determinam o seu nível de intensidade: boa, regular ou ruim. Mas, o nível da qualidade percebida é determinado pela diferença entre a qualidade esperada e a qualidade experimentada. A imagem de marca, por exemplo, desempenha um papel central na percepção do cliente sobre a qualidade do produto ou serviço.

### 2.2.2 Critérios da Qualidade Percebida

A partir de vários estudos e pesquisas Grönroos<sup>2</sup> estabeleceu seis conjuntos de critérios que, em seu ponto de vista, melhor resumem os pontos principais para se obter uma boa percepção de qualidade para a empresa. Os primeiros deles, representado pelo conjunto profissionalismo, habilidades e conformidade, estão relacionados à dimensão técnica da qualidade. Os critérios, reputação, credibilidade, confiabilidade e honestidade estão relacionados à percepção da imagem e satisfazem uma função de filtragem do consumidor. Entretanto, os outros critérios, atitudes, comportamento; facilidade de acesso, flexibilidade e recuperação são claramente relacionados a processos e representam, assim, a dimensão funcional da qualidade.

**Profissionalismo, habilidades e conformidade.** Os clientes compreendem que a empresa, os recursos físicos, os sistemas operacionais e seus empregados possuem as especificações, o conhecimento e as habilidades necessárias para solucionar seus problemas de forma profissional.

---

<sup>2</sup> GRONROOS, Christían. *Marketing, gerenciamento e serviços: a competição por serviços na hora da verdade*. Rio de Janeiro: Campus, 1995, p.12.

**Atitudes e comportamento.** Os clientes sentem que os funcionários (pessoas de contato) estão preocupados com eles e se interessam em solucionar seus problemas de uma forma espontânea e amigável.

**Facilidade de acesso e flexibilidade.** Os clientes sentem que a empresa, sua localização, suas horas de operação, seus empregados e os sistemas operacionais são projetados e operam de forma a facilitar o acesso aos produtos e serviços e estão preparados para ajustar-se às demandas e aos desejos deles de forma flexível.

**Recuperação.** Os clientes compreendem que sempre que algo der errado ou alguma coisa imprevisível e inesperada acontecer, a empresa tomará de imediato e ativamente providências para mantê-los no controle da situação e para encontrar uma solução aceitável.

**Confiabilidade, honestidade, reputação e credibilidade.** Os clientes sabem que qualquer coisa que aconteça sobre a qual se concorde será cumprida pela empresa, seus empregados e sistemas, para manter as promessas e ter um desempenho coerente com os seus interesses. Os clientes acreditam que as operações da entidade merecem sua confiança, valem o dinheiro pago e que representam bom nível de desempenho e valores que podem ser compartilhados entre eles e a empresa.

### 2.2.3 Dimensões da Qualidade

As expectativas dos consumidores em relação à qualidade estão situadas entre dois níveis: o **desejado**, aquele que reflete o produto ou serviço que espera receber e o nível **adequado**, que reflete o que o consumidor acha aceitável.

Uma **zona de tolerância** – âmbito de desempenho do produto ou serviço que o cliente considera satisfatório – separa os dois níveis. O desempenho abaixo dessa zona gera frustração no cliente e reduz sua lealdade. Acima dela, o desempenho o surpreende positivamente, reforçando sua lealdade. Por exemplo: o cliente de um banco deseja descontar um cheque em três minutos (nível desejado do serviço). No entanto, com base em experiências passadas, o cliente tem boa vontade para tolerar uma espera de 10 minutos (nível adequado do serviço). Se o tempo total da transação estiver entre três e dez minutos (zona de tolerância), o cliente estará satisfeito com o serviço do banco.

De acordo com Berry e Parasuraman a zona de tolerância pode variar em razão da interveniência de cinco dimensões que influenciam as avaliações de qualidade pelos clientes. São elas:

- **Confiabilidade.** Capacidade de ofertar o produto prometido de modo confiável e preciso;
- **Tangibilidade.** Características ampliadas do produto, aparência física de instalações, dos equipamentos, da programação visual e do pessoal;



- **Sensibilidade.** Disposição para ajudar o cliente e proporcionar com presteza um atendimento;
- **Segurança.** Conhecimento e tempestividade dos empregados e sua habilidade em transmitir confiança; e
- **Empatia.** Atenção, cortesia e exclusividade proporcionados ao cliente.

Em geral, quanto maior a importância de uma dimensão, menor a sua zona de tolerância. Em estudo realizado por Berry e Parasuraman entre 1983 e 1993, 1900 clientes de cinco diferentes empresas foram ouvidos e encarregados de distribuir 100 pontos entre as cinco dimensões, de acordo com a importância que atribuíam a elas. A distribuição revelou a seguinte colocação hierárquica:

|    |                |     |
|----|----------------|-----|
| 1. | Confiabilidade | 32% |
| 2. | Sensibilidade  | 22% |
| 3. | Segurança      | 19% |
| 4. | Empatia        | 16% |
| 5. | Tangibilidade  | 11% |

A confiabilidade é o principal critério levado em consideração quando o cliente avalia a qualidade da oferta de uma empresa. Ela contribui para o alcance de melhor desempenho, refletindo nos outros aspectos operacionais e reduzindo a necessidade do retrabalho. O custo de reposição de um produto ou serviço ruim é elevado. Assim, a economia existente na prática do esforço de qualidade e na entrega de padrão bem feito da primeira vez pode ser exponencial.

A capacidade de recuperação, ou seja, a capacidade que a empresa tem de reparar satisfatoriamente os erros por ela cometidos em prejuízo do cliente é outra importante dimensão da qualidade. Nos Estados Unidos já foi comprovado que os clientes bem atendidos “na segunda vez” tendem, em maior proporção, a ser mais fiéis do que os que o foram na primeira.

Os clientes prestam mais atenção no desempenho da empresa quando algo dá errado do que quando tudo funciona bem. Produtos defeituosos – o forno de cozinha que aquece mais por fora que por dentro, o fusível que vem colado, a entrega que não foi feita. Ou serviços com falhas – um hotel que não tem apartamento para o hóspede que fez reserva, um cartão de crédito que apresenta despesas de compras não efetuadas – produzem emoção mais intensa e uma avaliação mais rigorosa por parte do cliente.

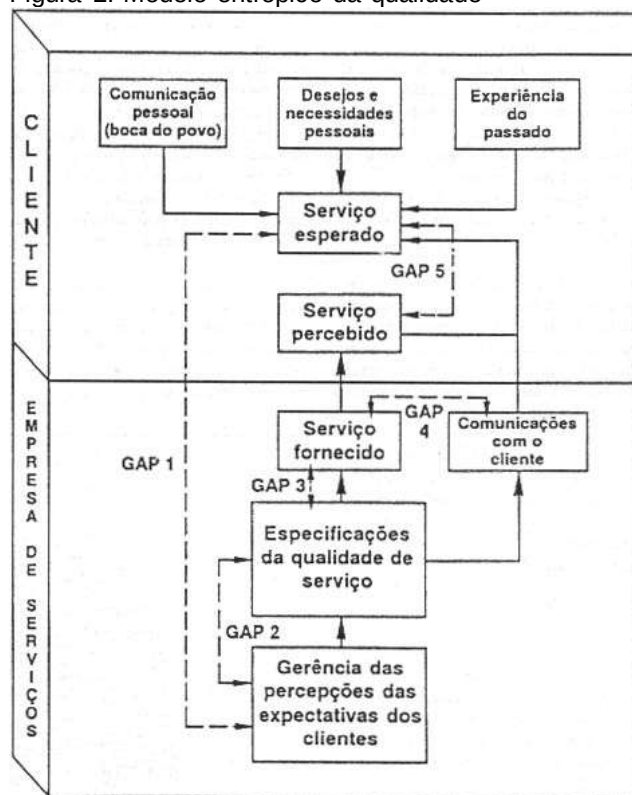
Vários pesquisadores afirmam que os clientes reagem a compras rotineiras com “indiferença”. Esse desinteresse é caracterizado por dois aspectos: a atenção consciente e a atividade cognitiva mínima. Por outro lado, os clientes abandonam rapidamente sua indiferença e examinam cuidadosamente a maneira como a companhia atua, quando as compras não são rotineiras. Esses clientes formam uma platéia atenta para as mensagens que o esforço de recuperação da empresa transmite sobre seus valores e prioridades. Assim, as situações de recuperação (*recall*, por exemplo) oferecem uma das melhores oportunidades para transmitir o compromisso da empresa em relação a clientes e para reforçar sua lealdade.

É oportuno observar que freqüentemente existe alguma confusão quanto à definição do que seja qualidade. De acordo com recentes definições nas escolas escandinava e norte-americana, é necessário e indispensável que, antes de mais nada, se esclareçam os vários aspectos desta qualidade a fim de poder abordá-la da forma mais adequada, uma vez que muitos aperfeiçoamentos parecem hoje possíveis, desde que não se limitem a considerar a qualidade no seu aspecto puramente técnico, mas também abrangendo neste conceito a chamada qualidade funcional e a qualidade percebida pelo cliente.

É do excelente livro de Valarie A Zeithaml, A Parasuraman e Leonard L. Berry – *Delivering Quality: Balancing Customer Perceptions and Expectations* – que se pode entender a complexidade de tudo que se deve fazer para atingir a qualidade. Os autores estabelecem um modelo que dá uma grande ênfase às lacunas ou “gaps” que explicam as deficiências na qualidade (figura 2).

|                                                                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>GAP 1:</b> aquele existente entre a percepção dos responsáveis da empresa pela captação das expectativas dos clientes e às reais expectativas desses clientes.                                   |
| <b>GAP 2:</b> aquele existente entre a percepção dos responsáveis da empresa com relação às expectativas dos clientes e a decodificação destas expectativas em especificações para o processamento. |
| <b>GAP 3:</b> aquele existente entre as especificações estabelecidas e quanto é realmente fornecido ao cliente (produto real).                                                                      |
| <b>GAP 4:</b> aquele existente entre o serviço real fornecido pela empresa e o quanto é propagado através dos meios de comunicação.                                                                 |
| <b>GAP 5:</b> aquele existente entre a qualidade percebida pelo cliente e aquela presente em suas expectativas.                                                                                     |

Figura 2. Modelo entrópico da qualidade



Valarie A Zeithaml, A Parasuraman e Leonard L. Berry *Delivering Quality: Balancing Customer Perceptions and Expectations*

A qualidade figura como elemento fundamental no esforço de capacitação da empresa para atender e exceder as expectativas e exigências do cliente. Para tanto, a qualidade apóia-se nos seguintes pressupostos:

- **invariabilidade** - que determina que os produtos ou serviços devem proporcionar, consistentemente, aquilo para o qual foram projetados, sem variação de uma experiência para outra.
- **controle** - as fábricas, há muito tempo, possuem “controle de qualidade” para inspeção, porém, limita-se aos produtos acabados para evitar que os defeituosos saiam da fábrica, não assegurando a ausência de variação.
- **percepção** - a qualidade analisada sob a ótica do cliente oferece melhor perspectiva, pois fornece uma medida eficaz baseada na definição de valor que os clientes utilizam ao tomarem suas decisões de compras.

Em termos pragmáticos, o exercício da qualidade envolve os seguintes procedimentos:

- predisposição para responder e superar em tempo hábil as expectativas e necessidades dos clientes;
- respostas rápidas e menos variáveis, desde o projeto até a entrega do produto ao cliente;
- minimização de custos, em decorrência do resultado da melhoria de qualidade.
- parcerias com os fornecedores e consumidores para que suas sugestões, possam ser incorporadas às operações;
- avaliação da satisfação dos consumidores.

### 3. CUSTO DA QUALIDADE

Para Deming não é relevante despendar tempo e recursos para mensurar os custos da qualidade, para ele a qualidade se paga sozinha, porém outros como Crosby e Juran, divergem deste posicionamento e defendem o desenvolvimento e a implantação de um sistema de mensuração dos Custos da qualidade. Teria Deming razão?

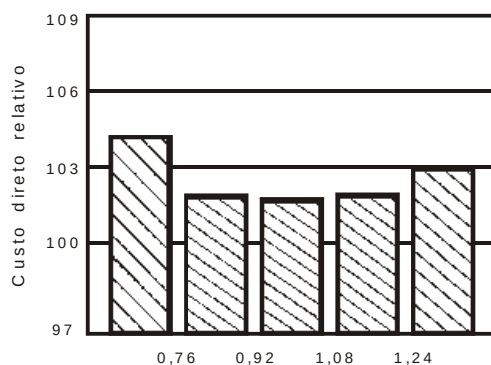
Pelo sim ou pelo não, parece-nos válido algumas reflexões. A qualidade superior não custa mais e conduz a preços de vendas mais altos. As empresas com posição de qualidade inferior realmente têm custos diretos relativos mais altos do que as empresas em outras posições. Ao contrário do forte relacionamento sistemático entre qualidade e preço, parece não haver uma relação consistente entre o valor que você gasta para fabricar um produto e a qualidade que você alcança.

Os dados da Figura 3 mostram o resultado de pelo menos dois efeitos que se compensam: em primeiro lugar, a *qualidade de conformidade* superior reduz o custo. Se você tem sistemas para assegurar que faz as coisas certas logo na primeira vez, irá gastar menos porque terá menos retrabalho. Como resultado, muitos analistas de controle de qualidade e consultores esperam que um fabricante de alta qualidade tenha custos *mais baixos* do que um fabricante de baixa qualidade.

Mas, em segundo lugar, alcançar qualidade superior *como os clientes a percebem*, freqüentemente é mais do que apenas alcançar uma excelente qualidade de conformidade. Necessita utilizar ingredientes melhores e mais caros ou adicionar características que criem a expectativa de que os produtos com maior qualidade percebida pelo mercado terão um custo direto relativo mais alto. Conforme a figura apresentada, esses dois efeitos opostos anulam-se. Ao contrário da relação estreita entre qualidade e preço, utilizando a mesma escala, a relação entre qualidade e custo é quase plana.

Figura 3. Efeitos da qualidade no custo.

Qualidade superior não significa custo mais alto



Índice de qualidade percebida pelo mercado

Fonte: Banco de dados PIMS.

Uma empresa pode alcançar, portanto, melhor qualidade e competitividade em custo. A maioria das decisões estratégicas estimula os administradores a escolher ou uma estratégia orientada para a “parte alta” da qualidade, ou uma de “mercado de massa”, competitiva em preço. Com base na demonstração de que as empresas de alta qualidade não têm em média custos mais altos, caberia questionar: isso faz sentido?

De fato, dividindo as empresas participantes do PIMS ( Profit Impact of Market Strategy) em custo relativo direto e qualidade percebida, verifica-se que muitas delas alcançam tanto a melhor qualidade quanto a competitividade em custo.

Em 31% das empresas examinadas ( 860 das 2.746) são percebidas como aquelas que fornecem a melhor qualidade, operando com custos diretos, os quais se nivelam ou são até menores do que o de seus concorrentes.

Após a consolidação dos preceitos que nortearam a qualidade, os administradores passaram a se preocupar com os seus custos, que são

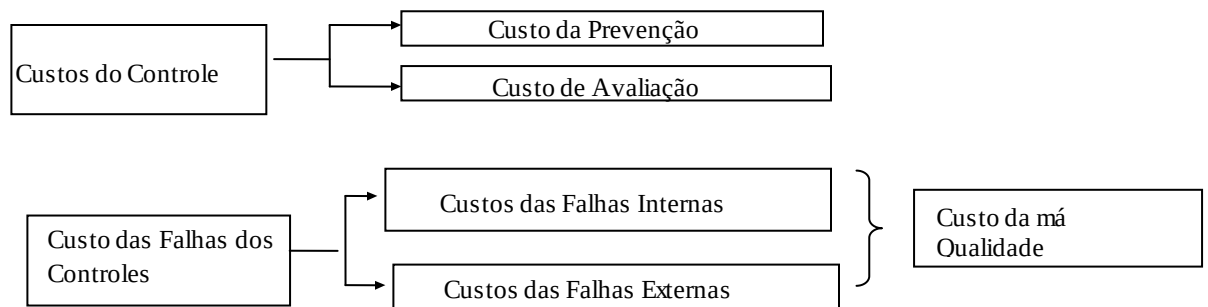
formados pelos recursos alocados para manter a conformidade e pelos esforços decorrentes da não conformidade.

Para Sakurai (apud WERNKE, 2000), custo da qualidade pode ser definido como: "os custos incorridos em decorrência da existência ou da possibilidade de existência de uma baixa qualidade. Por essa razão, o custo da qualidade é o custo de se fazerem as coisas de modo errado".

Crosby (1994) afirma, serem os custos o melhor parâmetro que as empresas possuem para avaliar os programas de qualidade. Crosby, chega a incluir esses custos como uma das 14(quatorze) etapas para melhoria da qualidade.

Nakagawa ( 1993) menciona: "dentre os problemas que preocupam os gerentes das empresas , estão os custos da qualidade. Tal preocupação se prende ao fato de que os sistemas de custos atuais não fornecem informações gerenciais capazes de identificar e mensurar os mesmos".

Os custos da qualidade estão relacionados com os investimentos para implementá-la e mantê-la ou pelas perdas potenciais que, na falta de um processo de qualidade, podem ocorrer. Por esta razão os custos da qualidade podem ser classificados em duas categorias:



Os custos de prevenção são os voluntários, pois estes podem ocorrer ou não, a decisão de adotá-los depende da empresa. Quando a empresa implementa políticas de prevenção, os custos incorridos representam os gastos para evitar que falhas aconteçam e assegurar que ela produza bens de acordo com os padrões de qualidade estabelecidos e exigidos pelos clientes. Os custos da prevenção podem ocorrer com: treinamento de pessoal, planejamento da inspeção e dos testes dos componentes comprados, inspeção e controle dos moldes e ferramentas, identificação das necessidades de marketing e exigências dos clientes, suporte técnico para vendedores, pesquisas relacionadas com a garantia dos produtos.

Os custos de avaliação, também são voluntários e estão relacionados à inspeção dos produtos ou serviços, para assegurar que eles atendam às exigências internas e externas do cliente. Representam os gastos incorridos com atividades desenvolvidas na identificação de defeitos antes da remessa para os clientes: avaliação de protótipos, testes e inspeções de manufatura,

verificações efetuadas por laboratórios, auditoria nos estoques dos produtos acabados.

Os custos das falhas internas são os custos incorridos em decorrência de erros ocorridos durante o processo produtivo, quer sejam falhas humanas ou técnicas. São, normalmente, identificados antes que os produtos ou serviços cheguem até o cliente: perda de material e trabalho resultantes da rejeição quando classificado como refugo ou sucata, custo do material utilizado na recuperação das peças defeituosas, retrabalho, análise das falhas corridas, inspeção das unidades retrabalhadas.

As falhas internas podem ser visíveis ou invisíveis. As primeiras são, normalmente, identificadas e alguma medida de correção ou prevenção será adotada. No entanto as falhas invisíveis, podem se esconder nas rotinas e na burocracia inerente a qualquer organização. Os custos invisíveis são aqueles relacionados com a documentação e devem ser analisados pela empresa pois, também representam desperdícios.

MCNAIR (2000), ilustra os custos das falhas internas utilizando-se da figura de um *iceberg* por analogia. Procura despertar a atenção das empresas para aquilo que elas desconhecem, mas sabem que podem ocorrer a qualquer momento.

Examinando os diferentes conceitos abordados sobre o custo da qualidade, é possível observar uma zona de consenso em torno da idéia de que os custos da qualidade decorrem das ações relacionadas ao seu controle ou às falhas. Assim, resta a indagação: qual a melhor dosagem que a organização deve adotar entre os custos de controle e os custos das falhas? Alguns especialistas em qualidade negam a possibilidade de um ponto ótimo para essa dosagem, outros refutam essa idéia. Nesse ponto, Deming e Juran divergem.

Os custos das falhas externas são aqueles gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, do “balcão para fora”. Eles produzem reflexos significativos no custo total da qualidade e são de difícil mensuração. De fato, impactos negativos na imagem da empresa ou perdas de clientes por falhas que lhe causaram frustrações, são difíceis de medir.

Um bom parâmetro, certamente, para avaliar o custo da qualidade percebida seria avaliar o custo para conquistar um cliente. Entretanto, essa seria uma proposição etérea para permitir generalização. Mas, a título de ilustração, valeria a reflexão sobre quanto custaria conquistar um cliente novo.

Para qualquer empresa, a satisfação das expectativas do cliente constitui o fator fundamental de sucesso. Uma vez que não se pode fixar um padrão de referência, a qualidade é medida pela efetiva “felicidade” do usuário. Por isso, deve-se prestar sempre muita atenção para que a qualidade técnica e a qualidade percebida estejam em coerência com a imagem que o cliente fez daquilo que adquiriu.

Se, ao contrário, houver diferenças entre as expectativas e a oferta, a

empresa arrisca-se não apenas a perder aquele cliente, como também a perder uma série de consumidores potenciais que tal cliente influenciou de maneira negativa.

Nesse sentido, são muito desconcertantes os dados que Carlo Verri coloca no prefácio do livro *Servizio compreso*, de Philippe Bloch, Ralph Harabou e Dominique Xardel. Esse livro contém os resultados de uma pesquisa realizada nos Estados Unidos, segundo a qual apenas 4% dos clientes insatisfeitos reclamam com a empresa. Os 96% restantes ficam calados. Porém, na maior parte dos casos (91%), nunca mais voltam a comprar na empresa que lhes decepcionou. Na prática, para cada reclamação feita existem 26 clientes que não protestam.

No campo empresarial, a comunicação pessoal, ou seja, a passagem de informações que acontece entre um usuário e todos os seus conhecidos, é seguramente o meio de comunicação mais eficaz, mas também o mais perigoso em casos de insatisfação.

Ao se imaginar que cada uma daquelas 26 pessoas descontentes comunica sua experiência a mais dez pessoas, as quais, por sua vez, falam para outras dez, fica fácil deduzir o dano incalculável que isso provoca nas vendas e na imagem da empresa.

Além disso, uma sondagem (1992), feita nos Estados Unidos, revelou que a maior parte dos gerentes não tem consciência da relação que existe entre o nível de satisfação do consumidor e os resultados do esforço de qualidade na empresa.

Em termos mais precisos, 68% consideram que o consumidor fica satisfeito e 75% afirmam que apenas 10% dos consumidores descontentes não reclamam. E mais: 42% das empresas da amostra não realizam sondagens sobre a satisfação do cliente; 70% não possuem um serviço para o cliente”; 83% não dispõem de uma linha telefônica para ligações gratuitas, a fim de atender a clientela em reclamações ou pedidos de informações.

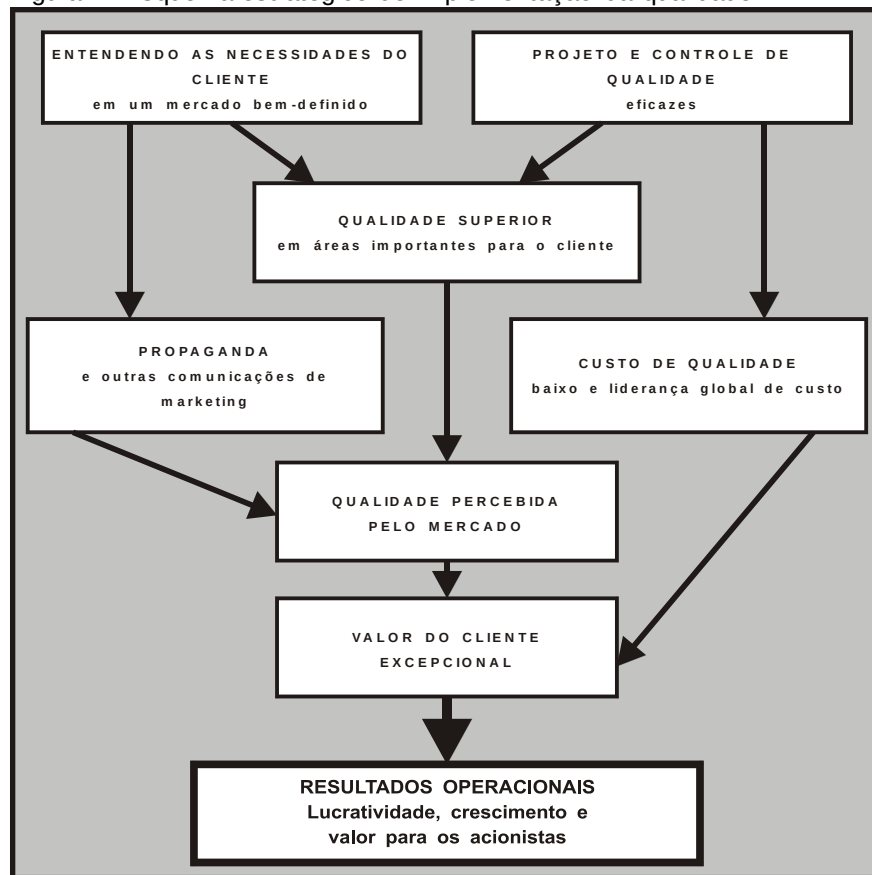
Quando se leva em conta que, sem dúvida nenhuma, os Estados Unidos estão mais avançados nesse campo do que qualquer outro país (mesmo europeu), logo fica claro o quanto ainda há por fazer nessa direção, não apenas em termos de apoios técnicos, mas sobretudo em termos de mentalidades e atitudes dos funcionários que atendem a clientela.

É recomendável, portanto, que a chamada qualidade total, ou seja, a orientação para conformidade e para o cliente, não seja somente um tema para convenções ou seminários, mas se torne a linha estratégica para a reorganização de uma empresa. O esquema apresentado na figura 4, representa o caminho que o administrador deve percorrer para implementar totalmente o esforço de qualidade.

Por fim, considerando que para a conquista de um novo consumidor são necessários recursos seis vezes maiores que aqueles destinados a manter um

cliente antigo, percebe-se a urgência dessa mudança na abordagem do mercado.

Figura 4. Esquema estratégico de implementação da qualidade



Fonte: Gerenciando o Valor do cliente. Bradley T. Gale

#### 4. MENSURAÇÃO

Não obstante a complexidade dos intangíveis, sobretudo em razão da subjetividade que os caracteriza, há evidências suficientes de que eles podem ser identificados e avaliados.

No artigo *Mensuração de Intangíveis* de Rodney Wernke e Marluce Lembeck, publicado pela Revista Brasileira de Contabilidade (no. 122 março/abril, 2000), os autores fazem uma análise precisa sobre o problema da mensuração. Citam Mock & Grove, *apud* Guerreiro (1989, p. 80), para definir o sistema de mensuração "(...) como um conjunto de procedimentos que atribui números a objetos e eventos com o objetivo de propiciar informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas aos tomadores de decisões".

No entanto, é preciso atentar para o alerta de Beuren (1998, p. 24) quando diz que "(...) a complexidade do processo de mensuração está na identificação dos atributos ou eventos que se pretende mensurar e no sistema relacional numérico a ser aplicado para representar a inter-relação entre eles. A designação de um conjunto de números, sem uma conveniente análise das relações entre os objetos ou eventos de interesse de medição, pode resultar em um processo de



informações inadequado”.

Shank (1997), *apud* Wernke, menciona que existem duas grandes vantagens na utilização de medidas não-financeiras. A maioria delas pode ser relatada numa base de tempo quase real, e as ações corretivas sobre essas medidas podem ser iniciadas quase simultaneamente. O relatório de desempenho de medidas não-financeiras é essencial para fornecer um contínuo feedback aos gestores na busca pela melhoria da qualidade.

## 5. CONCLUSÃO

A competição globalizada, eliminando fronteiras comerciais entre países e intensificando a concorrência, requer da empresa o compromisso com o contínuo aperfeiçoamento de seus produtos e processos, eliminação de desperdícios, minimização de custos e maximização do lucro, mas, sobretudo, o comprometimento com a entrega de mais valor para clientes, empregados e acionistas.

Em alguns sentidos a qualidade focada na percepção do valor atribuído pelo cliente amplia os debates sobre a qualidade e os custos envolvidos.

Essa abordagem se tornou a resposta consensual nos Estados Unidos para a questão do gerenciamento total da qualidade. Porém, o mais importante é que o foco desse estudo visa a orientar as medidas da qualidade relativa para o valor percebido pelos clientes – o que é fundamental – para direcionar cada parte da empresa para o conhecimento que estas medidas criam.

O sistema de custos da qualidade oferece os subsídios para o investimento em programas de qualidade total, evidenciando com mais clareza a relação custo-benefício desse esforço. As projeções de qualidade vinculadas ao sistema de custo fornecem base sólida para o processo.

O fator custo não funciona apenas como limitador de recursos ou para registro contábil. Antes disso, constitui um importante elemento de controladoria, indicador do desempenho da qualidade na empresa. Custo da qualidade é fabricar produtos e oferecer serviços com desempenho superior com o menor dispêndio possível.

Uma limitação que fica evidente na mensuração pelo sistema de custo da qualidade é a sua vinculação como o único elemento capaz de avaliar o desempenho de um programa de qualidade. Essa restrição prende-se ao caráter intangível dos diversos fatores envolvidos. Modelo relacional numérico aplicado a eventos dessa natureza é bastante dificultado.

Quando a empresa alcançar performance superior na entrega de valor, alcançará a qualidade que seus clientes irão perceber. Eles pagarão mais por isto, a empresa se tornará competitiva e a sociedade será a maior beneficiária.

## 6. BIBLIOGRAFIA

- ATKINSON, Anthony, KAPLAN, Robert. S. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2ª edição, 2000
- BLOCH, Philippe. HARABOU, Ralph e XARDEL, Dominique. *Servizio compreso*. Itália: Editora Lupetti, 1996.
- CAMPOS, Falconi V. *Gerência da Qualidade Total*. Rio de Janeiro, 1989.
- GRONROOS, Christían. *Marketing, gerenciamento e serviços: a competição por serviços na hora da verdade*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- ETZEL, Michael J, WALKER, Bruce J. STANTON, William J. *Marketing Global*. São Paulo: Atlas, 11ª edição, 2000
- GALE, Bradley T. e WOOD, Robert Chapman. *Gerenciando o valor do Cliente: Criando Qualidade & Serviços Que os Clientes Podem Ver*. São Paulo: Pioneira, 1996.
- JURAN, M. J. *Planejamento para a Qualidade*. São Paulo: Pioneira, 2ª edição, 1992.
- JURAN, j. e Gryna, Frank M. *Controle da Qualidade Handbook: conceitos, políticas e filosofia da qualidade*. São Paulo: Makron Books, 1991. V.1.
- KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial: reestruturação da relevância da contabilidade na empresa*. Campus, 1993.
- KOTLER, Philip. *Administração de Marketing*. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- MCNAIR, Carol J. *Maximizando o Lucro Final*. São Paulo: Makron Books, 2000.
- NAKAGAWA, Masyuki. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1993.
- ROBLES, Antônio. Jr. *Custos da Qualidade: Uma Estratégia para a Competição Global*. São Paulo: Atlas, 1ª edição 1994.
- SAKURAI, Michiaru. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos Custos*. Rio de Janeiro: Campus, 2ª edição, 1991.
- WERNKE, Rodney. *Custos da Qualidade: uma abordagem prática*. Rio Grande do Sul, 2000.
- WERNKE, Rodney e LEMBECK, Marluce. *MENSURAÇÃO DE INTANGÍVEIS*. Revista Brasileira de Contabilidade, nº 122, março/abril de 2000.