

CUSTOS DA QUALIDADE VERSUS QUALIDADE DOS CUSTOS

ANA MARIA DE OLIVEIRA ROSA

Lígia Conceição Carneiro Pimenta

Resumo:

As empresas enfrentam atualmente uma acirrada concorrência para a comercialização de seus bens e serviços. Por isto, buscam continuamente medidas que visam uma gestão estratégica dos custos decorrentes da produção. Nenhuma medida isolada será capaz de solucionar os problemas. É preciso, portanto, definir uma política de planejamento que envolva a realidade da empresa com o mundo externo. Dentro desta concepção está uma das ferramentas que vem sendo utilizada como instrumento para mantê-la competitiva que a gestão da qualidade. Ao se implantar um sistema de qualidade, independente da concepção do que seja qualidade para a empresa, objetiva-se determinar a parcela dos custos que estão sendo insumidos e que não agregam valor ao produto ou serviço, como também os custos que estão sendo ocorridos em decorrência de falhas que geram desperdícios. Uma parcela destes custos, denominada de custos da não-conformidade, apresenta-se de forma inversamente proporcional aos recursos que são insumidos conforme as especificações do projeto. Quanto maior os custos da não-qualidade, menos eficiente é a empresa.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos da Qualidade*

12.5. CUSTOS DA QUALIDADE VERSUS QUALIDADE DOS CUSTOS

**ANA MARIA DE OLIVEIRA ROSA - MESTRANDA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
EM CONTABILIDADE DECISORIAL-ESTRATÉGICA**

**LÍGIA CONCEIÇÃO CARNEIRO PIMENTA - MESTRANDA DE CIÊNCIAS
CONTÁBEIS EM CONTABILIDADE DECISORIAL-ESTRATÉGICA**

Fundação Visconde de Cairu - Faculdade de Ciências Contábeis

Rua do Salete, 50 - Barris. Salvador - Bahia. CEP: 40.070-200

E-Mail: ceppev@svn.com.br

Professoras da Faculdade de Ciências Contábeis da Fundação Visconde de Cairu

RESUMO

As empresas enfrentam atualmente uma acirrada concorrência para a comercialização de seus bens e serviços. Por isto, buscam continuamente medidas que visam uma gestão estratégica dos custos decorrentes da produção. Nenhuma medida isolada será capaz de solucionar os problemas. É preciso, portanto, definir uma política de planejamento que envolva a realidade da empresa com o mundo externo. Dentro desta concepção está uma das ferramentas que vem sendo utilizada como instrumento para mantê-la competitiva que a gestão da qualidade.

Ao se implantar um sistema de qualidade, independente da concepção do que seja qualidade para a empresa, objetiva-se determinar a parcela dos custos que estão sendo insumidos e que não agregam valor ao produto ou serviço, como também os custos que estão sendo ocorridos em decorrência de falhas que geram desperdícios.

Uma parcela destes custos, denominada de custos da não-conformidade, apresenta-se de forma inversamente proporcional aos recursos que são insumidos conforme as especificações do projeto. Quanto maior os custos da não-qualidade, menos eficiente é a empresa.

1. Aspectos Gerais

Há algumas décadas a produção era predominantemente do tipo artesanal, onde produzia-se bens sob encomenda e com característica manual. Isto fazia com que os clientes pagassem caro pela aquisição destes bens.

A mudança de uma produção artesanal para uma mecanizada trouxe para os consumidores uma considerável melhoria de preços, facilitando o acesso de determinados bens a uma camada maior da classe social.

Concomitante com a evolução de produção, decorrente da evolução tecnológica, registrou-se a evolução da comunicação, transportes, políticas de comércio etc. Inicialmente, as cidades, estados passam a importar/exportar bens e serviços internamente, e, mais tarde, abrem o mercado para outros países. Os consumidores começam a ter acesso a produtos diversificados que atendam às suas necessidades, a preços e qualidade diferenciados.

Os produtores passam a sofrer uma acirrada concorrência para a comercialização dos seus bens e serviços e então têm que enfrentar uma nova fase: o cliente passa a ser o foco do processo produtivo. Os custos internos de produção perdem a posição de principal parâmetro para a determinação do preço de venda do produto final. O mercado torna-se mais forte e competitivo e o consumidor, mais exigente, busca um fornecedor que supere às suas expectativas em termos de satisfação.

Atingir o preço estipulado pelo mercado concorrente é fator crucial para se manter no ramo de atividade. Buscar superar a expectativa do cliente é fator crucial para se manter competitivo no mercado.

Na busca da superação destas expectativas, os produtores voltam suas atenções ao ambiente interno da empresa, agora levando-se em consideração as influências que o mundo externo ocasiona nos resultados da empresa.

O empresariado busca caminhos que proporcionem o racionamento dos custos e o desenvolvimento de novas tecnologias e ‘marketing’, garantindo o seu produto no ‘ranking’ dos vendáveis. E mais, este processo passa a ser contínuo pois a cada nova descoberta sempre existirá alguém para copiar ou que estará tentando melhorar.

É nessa busca de melhoria contínua que os gestores voltam a ter como missão empresarial atingir a eficiência com efetividade e eficácia. Os processos passam a ser desenvolvidos dentro da filosofia PDCA, ou seja, Planejamento, Desenvolvimento, Controle e Avaliação, a fim de garantir-lhe a sustentabilidade no mercado.

Os processos passam a ser analisados dentro de um criterioso sistema de avaliação e acompanhamento, identificando-se em cada fase os chamados custos desnecessários, ou seja, aqueles que se não existissem não afetariam a qualidade do produto final.

A administração não voltava-se para a análise dos processos, mas preocupava-se com o resultado final, ou seja, com o lucro obtido. Entretanto, a globalização tornou a competição mais acirrada e os administradores tiveram que rever a sua forma de gerir o empreendimento.

Segundo Robles (1996:15), o principal propósito num processo de globalização é buscar o grau máximo de eficiência operacional, mediante a análise do desempenho de todas as unidades fabris.

Para manter a margem de lucratividade, com o mercado estabelecendo o preço de venda dos bens e serviços, o administrador é obrigado a gerir os custos dos processos

independentemente e globalmente, de forma a tomar medidas para uma melhoria de qualidade nos custos. É, por isso, necessário um sistema de informação contábil capaz de demonstrar a composição dos custos por processo e possibilitar a identificação detalhada dos custos, determinando como estão sendo consumidos os recursos e, portanto, a qualidade destes custos.

Não faz parte do escopo deste ensaio entrar no mérito de qual o melhor sistema de custeio que deveria ser utilizado para melhor acompanhamento da qualidade dos custos. Entretanto, pode-se dizer que a opção dar-se-á em função dos objetivos administrativos e que, qualquer que seja o sistema adotado, deverá ser adaptado às necessidades internas, obedecendo a coerência com o processo produtivo e a realidade externa à empresa

Robles (1996 : 17) descreve que a busca do aperfeiçoamento contínuo, em harmonia com a adoção do ciclo PDCA, possibilitará aos administradores um melhor acompanhamento e controle dos custos. Poderá detectar os desperdícios ou falhas ocorridas no processo, corrigindo-os com vistas a melhorar a qualidade dos custos no processo seguinte.

Não se pode dizer que a preocupação pela redução dos custos é um aspecto recente, pois o objetivo de todo empreendimento sempre foi este. Entretanto, o que se modifica, em decorrência da evolução dos processos, é a maneira de apurá-los e conduzi-los à sua efetividade.

Da melhoria de resultado, mediante a redução dos custos, tenta-se apurar os chamados custos da qualidade ou, melhor dizendo, custos da não-qualidade.

Apurar o que se foi dispendido pela inexistência de um controle humano ou falha tecnológica passa a ser um fator primordial. Pesquisas demonstram que no Brasil, no setor da construção civil, com os custos correspondentes ao desperdício de material daria para se construir outras unidades do que se tinha projetado.

Em recente visita a uma micro-empresa de fabricação de móveis sob-encomenda foi detectado que a maior parte da receita operacional era consumida por retrabalhos, desperdício de matéria-prima e, na maioria dos casos, grande perda do material secundário.

A apuração destes custos demonstrava que a falta da gerência de um processo de qualidade fazia com que os ganhos fossem consumidos pela não-qualidade. O custo da não-qualidade tornava-se superior ao custo produtivo. Obviamente a implantação de um sistema que vise a apuração destes custos, trará para a empresa uma nova parcela de custos que será a implementação e manutenção deste sistema. Entretanto, o que a curto prazo parece, a primeira vista, um aumento de custo, a médio e a longo prazo ter-se-á uma redução dos custos da não-qualidade ou também denominado custos da não-conformidade.

2. O que vem a ser qualidade?

A busca pela qualidade não se trata de um objetivo dos tempos contemporâneos, sempre esteve presente em qualquer sistema produtivo. A mudança ocorrida e que continuará a ocorrer é na concepção do que é a qualidade. Esta mudança ocorre em função da própria evolução da humanidade.

Pimenta (1996 : 16) apresenta as fases da evolução da concepção do termo qualidade:

1. Qualidade é excelência - A discussão sobre qualidade remonta à Grécia Antiga e está associada à busca do 'boom' iniciada pelos filósofos Platão, Aristóteles e outros. O ideal para os gregos era 'aretê', ou excelência. Esta definição variava conforme as características daquilo a que se aplicava.
2. Qualidade relacionada a preço elevado - Por um longo período de tempo, de meados do século XVIII até aproximadamente o início do século atual, costumava-se produzir mercadorias para serem negociadas a um preço baixo para um mercado popular, considerando-se que a qualidade estava relacionada ao preço da mercadoria. O preço era visto como principal determinante da escolha do consumidor.
3. Qualidade é conformidade às especificações - No início do século XX com o início da produção com peças intercambiáveis, muitos fabricantes queriam reduzir os custos com inspeção ocasionados pela necessidade de medir a conformidade para que as peças pudessem ser intercambiáveis. O autor apresenta os fundamentos de muitos princípios usados ainda hoje em qualidade, divulgados por Shewhart. Para ele, a qualidade deveria ser quantificada em requisitos que permitissem o uso de procedimentos estatísticos, o que levou ao desenvolvimento de ferramentas como o gráfico de controle de processo e a amostra estatística. Define também a concepção de Juran, que separa a qualidade em dois componentes: 1) qualidade de projeto (ou excelência), relacionada às características de um produto em relação a outro que serve a um mesmo propósito; e 2) qualidade de conformidade, relacionada ao cumprimento por um produto das especificações do seu projeto.
4. Qualidade é satisfazer ou exceder as expectativas do consumidor - Resultou da necessidade de incorporar-se na definição anterior o ponto de vista do cliente. Define a qualidade de produtos/serviços como as características do composto total de 'marketing', engenharia, fabricação e manutenção de produtos e serviços através das quais irá satisfazer as expectativas do consumidor quando utilizá-los, conforme Feigebaum.

Observa-se a evolução da concepção da qualidade tida como aspecto isolado; depois a vinculação com preço de comercialização; conformidade às especificações para atender à exigência de determinada clientela; depois incorpora à conformidade a competição, onde seria necessário comparar o produto a ser comercializado a um outro já existente no mercado; e, por último, a qualidade sendo definida como um resultado do composto de operações realizadas por uma empresa.

Pimenta (1996: 19) apresenta o pensamento de Garvin que considera a existência de diferentes definições para a qualidade como origem dos conflitos existentes entre as várias funções da empresa, pois cada uma procurará impor a sua visão. Garvin defende que deve-se adotar orientações múltiplas quanto à qualidade, ou seja, à medida que os produtos fossem passando do projeto para o mercado, far-se-ia as modificações que se fizessem necessárias para atingir o objetivo especificado. Identifica oito dimensões da qualidade: desempenho, características, confiabilidade, conformidade, durabilidade, atendimento, estética e qualidade percebida. O caminho para atingir tais dimensões está relacionado com uma organização em particular (não existe um modelo pronto), com as atividades e funções específicas dentro da

organização (respeito a individualidade inerente à execução de cada tarefa) e o estado de maturidade e experiência do(s) grupo (s) participante(s) da organização.

3. A Qualidade como Estratégia de Gestão

Apesar das divergências existentes quanto às concepções do que seria a qualidade e como implementá-la, a concepção da qualidade como satisfação do cliente é ponto comum em todos os autores estudados. Mas, os caminhos para atender a este objetivo deverá levar em consideração a missão da empresa e a sociedade como um todo.

Supondo que nem sempre o que o cliente deseja é o melhor para as suas necessidades, ou embora atendendo-as pode gerar um prejuízo para a sociedade, Pimenta (1996 : 22) concebe a qualidade relacionando-a com três aspectos:

1. Qualidade é satisfazer ou exceder as expectativas dos clientes, melhor do que a concorrência, ao mesmo tempo em que se equaciona a relação entre os desejos e as reais necessidades desses clientes.
2. Embora o foco esteja no cliente-alvo, deve-se considerar a satisfação dos vários públicos com os quais a organização se relaciona.
3. A qualidade dá-se dentro de um contexto.

No que tange a qualidade ser entendida como parte integrante de um contexto, salienta-se a conscientização dos consumidores para com os produtos e serviços que estão sendo adquiridos, informando-se sobre os malefícios que podem ocasionar para a ecologia e, conseqüentemente, a existência humana. As propagandas divulgando sobre a participação das empresas na melhoria do desenvolvimento social vem sendo muito observada e apoiada pelos consumidores. Pode-se citar a campanha que vem sendo desenvolvida anualmente pela rede McDonalds em que as vendas de determinado tipo de sanduíche, em um dia pré-estabelecido, são convertidas para uma instituição de saúde, obtendo, com isso, a solidariedade e o respeito da sua clientela.

A comercialização de bens que venha causar danos para o ambiente e à sociedade está sendo desprezada por alguns consumidores. Por outro lado, as medidas que estão sendo adotadas para gerar efeito contrário são valorizadas. Se por um lado os clientes estão exigindo respeito ao meio ambiente, por outro, existem empresas realizando procedimentos que visem a sua conservação e melhoria. Neste contexto se insere o Balanço Social, a partir do qual a sociedade passa a tomar conhecimento sobre os benefícios e malefícios que uma empresa vem causando ao meio ambiente e à sociedade.

Assim, atingir a qualidade evolui da superação das expectativas do cliente para agregar um novo conceito: o do respeito ao contexto global ao qual está inserido a empresa.

Entende-se que obter a qualidade é fator essencial para a sobrevivência no mercado e que a concepção do que vem a ser qualidade é modificada tanto em função da conjuntura social e política que envolve as Nações, como da própria evolução natural do ser humano, que faz com que as suas necessidades sejam modificadas.

Desta forma, para a sobreviver no mercado é preciso ter sempre a capacidade para produzir bens e serviços que os consumidores necessitam. Pimenta (1996: 28), ao citar

Capra, alerta que o fato de estar-se fazendo algo bom, continuar a fazê-lo não será necessariamente melhor.

É necessário uma conscientização por parte dos gestores de que o processo fabril, além de ser adequado em termos do que se está produzindo, também terá que ser capaz de atender aos anseios da sociedade consumidora, que vive em constante evolução. Então, o processo fabril deverá acompanhar esta evolução, evitando a produção de bens inadequados ou não mais necessitados. O simples fato da empresa estar sendo competitiva no mercado, dos produtos e serviços estarem sendo aceitos, não existe nenhuma garantia de que a qualquer momento não surja um novo concorrente ou uma nova tecnologia que faça com que estes bens comercializáveis deixem de ser competitivos. Outro aspecto que deve ser analisado pelos gestores é se a produção de determinados bens não está saturando o mercado, diminuindo a demanda de produção. Observa-se que os gestores deverão sempre buscar a melhoria contínua do processo fabril que, também, dar-se-á em função da qualidade como um instrumento estratégico de gestão.

As principais concepções de um processo para atingir a qualidade dentro de uma instituição foram abordadas por García (1998 : 21) e apresenta o pensamento de quatro correntes na área da qualidade:

1. Ele descreve que para Deming a qualidade se centra na melhoria do produto e na adequação dos serviços às especificações como meio para reduzir as incertezas e as variabilidades nos desenhos dos processos produtivos. Para consegui-la defende o processo Planejar, Desenvolver, Controlar e Avaliar (PDCA; Plan-Do-Check-Act). Assegura que o objetivo de uma empresa deve ser permanecer no mercado, proteger o investimento, ganhar dividendos e assegurar empregos e mais empregos. Assim, o objetivo é a sobrevivência a longo prazo e não o aumento periódico do benefício. Ele considera que o caminho mais adequado é a melhoria da qualidade.

2. A outra corrente de pensamento citada é a de Juran, que considera como um dos objetivos mais importante da qualidade a comercialização de produto que esteja apto para uso por parte dos clientes. Essa aptidão vem determinada por:

- a. desenho do produto
- b. grau em que o produto cumpre as especificações do desenho
- c. utilidade e viabilidade do produto
- d. serviço de garantia e manutenção que acompanha o produto

A aproximação de Juran na gestão da qualidade se centra nos três processos mais importantes: o controle da qualidade e a seqüência de controle, a melhoria da qualidade e a seqüência das trocas e o planejamento da qualidade e o programa anual da qualidade. Juran considera essencial a formação nas disciplinas de qualidade. Para ele estas disciplinas contêm um corpo de conhecimento cruciais para a moderna competência em qualidade; consiste no conhecimento de conceitos básicos da gestão da qualidade assim como das ferramentas a utilizar nos pontos que são essenciais para tornar o produto apto para o cliente (itens a/d acima), a fim de obter a melhoria da qualidade e a redução dos seus custos, a gestão da função da qualidade e a coleta de dados e sua análise.

3. Para Crosby a implementação da qualidade consiste no desenvolvimento de um programa de zero defeitos. A essência do seu processo da melhoria de qualidade está estruturada no que denomina 'Absolutos da Gestão da Qualidade Total' e os

“elementos básicos de melhoria”. Os absolutos se referem a questões do tipo: o que é qualidade, o que é padrão e quais sistemas são precisos para alcançar a qualidade?

Os absolutos na gestão da qualidade são:

- a. definição da qualidade é a conformidade com as exigências, as quais são estabelecidas pelos administradores
- b. o sistema para conseguir a qualidade é a prevenção
- c. o padrão de rendimento é zero defeito
- d. a medida da qualidade é o preço da não conformidade

E os elementos básicos de melhoria são: determinação e formação. Ele considera que a participação ativa da alta direção é crucial para o processo de gestão da qualidade.

4. A última corrente citada, é a concepção da qualidade para os japoneses que a defendem como sendo uma uniformidade em torno do objetivo. Nesta definição não cabe a concepção ou pensamento da conformidade com as experiências. Eles definem a qualidade como uma variável contínua. Os princípios básicos da qualidade no Japão são: o processo de controle; utilização de suportes visíveis dos rendimentos na qualidade; insistência no cumprimento; colocar os objetivos da qualidade acima dos objetivos quantitativos; conscientizar os trabalhadores para inspecionarem seu próprio trabalho e corrigirem seus próprios erros e desenvolver melhoria projeto a projeto.

Então poder-se-ia perguntar qual destas concepções seria a mais adequada para se implementar em uma empresa, a fim de se utilizar a qualidade como instrumento de Gestão. Pimenta (1996 : 23), ao citar Bonilla, enfatiza que cada empresa e cada país devem criar seu próprio modelo de Gestão de Qualidade -TQC. E que nenhum modelo deve ser copiado, nem mesmo o modelo japonês reconhecido mundialmente pela sua eficiência. Pelo contrário, o que deve ser feito é criar sistemas originais, de acordo com cada situação específica, levando-se em conta as experiências e os conhecimentos até o momento disponíveis.

Alguns conceitos defendidos e universalmente aplicados na Gestão da Qualidade:

1. Concentrar-se na melhoria dos processos e evitar erros e desperdícios, evitando assim a inspeção ‘a posteriori’;
2. Abandonar a separação existente entre o planejamento e a execução. O trabalho deverá ser realizado de forma conjunta;
3. Focalizar a melhoria dos sistemas;
4. Buscar sempre a melhoria contínua.

Segundo Pimenta (1996 : 37) a gestão estratégica da qualidade evoluiu no sentido de ultrapassar a visão defensiva, de prevenção, para incorporar a visão estratégica, ofensiva. Dessa forma a alta administração se compromete com a melhoria contínua dos processos resguardando a sua posição no mercado.

5. Definindo Custos

Faz-se necessário apresentar algumas definições do que a palavra custo representa, e qual é a contextualização adotada neste ensaio. Entretanto deve-se salientar que neste espaço não se preocupará em fazer as devidas distinções existentes entre custo, despesa, gasto,

insumo, consumo etc., palavras estas que possuem peculiaridades próprias no contexto da Contabilidade de Custos.

A expressão custos está intimamente relacionada ao cotidiano das pessoas como o valor monetário necessário à obtenção de um bem ou serviço. A forma como é paga a aquisição do bem/serviço não interfere na sua quantificação. Os juros pagos pela opção de financiamento, por exemplo, é, por conseguinte, uma despesa financeira extra e, por isso, não estão relacionados à quantificação do seu valor monetário.

Entretanto, ao tratar-se de produção, a identificação, quantificação, classificação e alocação dos custos implica em ter que decidir sobre uma das concepções da utilidade e finalidade destas informações para serem agrupadas em um determinado tipo de sistema de custeio.

Considerando, então, a expressão custos relacionada ao processo fabril, têm-se algumas definições de especialistas da Contabilidade de Custos sobre o que ela representa:

Para Martins (1996 : 25) custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Sá (1994 : 119) por custo se entende investimentos para que se consiga um bem de uso ou de venda; o mesmo que gasto, despesas, aplicação de meios para a produção.

Koliver (1997 : 17) custo é a expressão monetária do valor de bens ou serviços insumidos para a obtenção de certos produtos, serviços, funções, equipamentos, atividades etc.

Segundo Horngren (1969 : 20) ‘não existe nenhum conceito de custo “correto” que se aplique a todas as situações. O mais importante é que os custos adquirem relevância, isto é, um significado útil, unicamente em relação ao objetivo específico para o qual se acumulam os custos. Em outras palavras têm diferentes custos para diferentes propósitos’.

Com efeito, a concepção da definição de custos para a produção é objeto de várias abordagens, ênfases e focos. Com relação as definições apresentadas acima, a tabela 1 pode demonstrar sinteticamente estas abordagens.

Tabela 1

Autores \ Focos	Gastos	Investimento	Objetividade
Horngren			X
Koliver			X
Martins	X		
Sá	X	X	

6. Custos da Qualidade

Conjugando a definição de Horngren (1969) e Koliver (1997), citadas anteriormente e, considerando que os recursos que serão despendidos para a implementação de um sistema de qualidade têm um objetivo específico, poder-se-ia definir custos da qualidade como sendo a expressão monetária dos recursos insumidos para a implementação e acompanhamento do sistema de qualidade. A implantação deste sistema será de acordo com a concepção que a empresa tenha sobre qualidade e que objetivo pretende atingir.

Esse sistema irá mensurar dois tipos de custos. Os custos de planejamento e implementação dos sistemas de acompanhamento, avaliação e controle, que poderão ser ativados no diferido, pois irão beneficiar vários exercícios; e, os custos dos produtos/serviços que não foram aprovados em relação a estratégia adotada pela definição do que representa a qualidade para àquela empresa, ou algumas distorções nos insumos ocorridos no processo fabril. Neste caso os custos iriam se subdividir em duas classificações: tem-se os *custos da não-conformidade ou custos da não-qualidade* que seriam a parcela correspondente aos insumos que geraram o bem fora da especificação ou a parcela correspondente à distorção ocorrida; e, os *custos da qualidade* que representariam a parcela dos recursos consumidos nas ações que foram necessárias para detectar os bens fora de especificação ou às distorções ocorridas.

Esta classificação está relacionada ao que concebe Deming, Juran e Crosby para um sistema de qualidade que é o respeito às especificações. Porém, as classificações dos custos da qualidade e/ou custos da não-qualidade, também, como nos demais custos que ocorrem no processo produtivo, irão respeitar as particularidades e objetividade próprias do que se deseja apurar, bem como, as ferramentas que foram utilizadas na implementação do sistema da qualidade.

Por exemplo, a análise dos bens fora de especificação e as distorções ocorridas podem ser tratadas de maneira diferente por cada empresa. Porém será importante a identificação do motivo que as geraram para que sejam tomadas as medidas necessárias à correção.

Segundo Oakland (1994 : 189) o principal objetivo de uma gerência é ter um produto ou serviço competitivo, baseado no equilíbrio entre fatores de qualidade e de custos. Para alcançar este objetivo é importante fazer uma análise adequada dos custos da qualidade (COQ - Costs of Quality).

A análise desses custos é uma importante ferramenta da administração que provê:

1. um método de avaliação da eficácia da administração da qualidade; e
2. um meio de determinar áreas com problemas, oportunidades, economias e prioridades de ação.

Robles (1996 : 26), citando Crosby, afirma que custo da qualidade é o catalisador que leva a equipe de melhoria da qualidade e o restante da gerência, à plena percepção do que está acontecendo.

Baseado na concepção de Sakurai (1997 : 133) sobre o custeio da qualidade, pode-se dizer que o principal objetivo para implantação deste custeio é fornecer subsídios que visem a fabricação de um produto com alta qualidade ao menor custo possível.

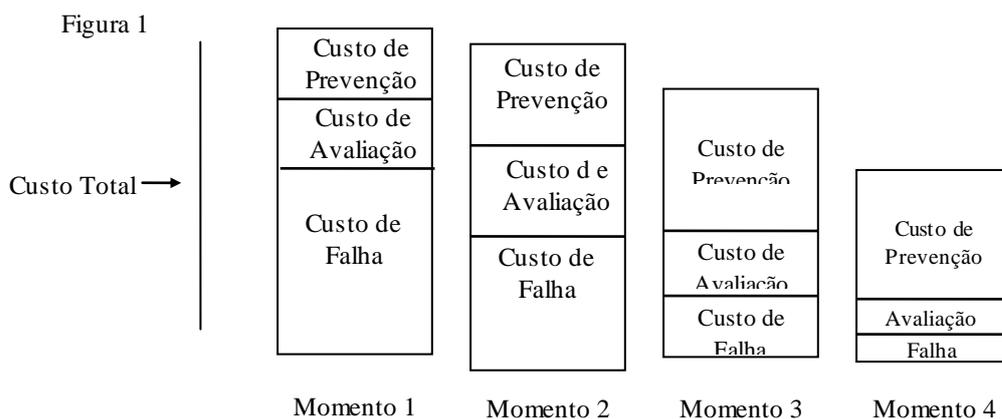
Os custos da qualidade são uma medida real do esforço para obtenção da qualidade. Quanto maior a parcela dos custos computados pelo custeio da qualidade menos eficiente está sendo a empresa.

Para a determinação dos custos da qualidade, Robles (1996 : 63) categoriza-os em três grandes grupos:

- 1) Custos de Prevenção - são gastos com atividades no intuito de assegurar que produtos, componentes ou serviços insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos. Compreendem tanto os investimentos quanto os demais dispêndios

- que objetivam evitar a geração de unidades e componentes defeituosos como a prestação de serviços insatisfatórios.
- 2) Custos de Avaliação - são os gastos com atividades desenvolvidas na identificação de unidades ou componentes defeituosas antes da remessa para os clientes. Clientes internos ou externos.
 - 3) Custos de Falhas - são os custos incorridos devido à ocorrência de fato de unidades ou componentes defeituosos. Os custos das falhas são subdivididos em Custos das Falhas Internas e Custos das falhas Externas. Os primeiros são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas internas, e são detectadas antes do despacho dos produtos aos clientes. Os últimos são associados às atividades decorrentes de falhas externas, e são os custos gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, os associados às devoluções, queixas e reclamações dos clientes.

Oakland (1994 : 193) faz o seguinte comentário com relação ao comportamento dos custos de prevenção, avaliação e falha, que também estão representados na figura 1:



Quando a conscientização da qualidade é baixa, os custos totais referentes à qualidade são altos, com predominância dos custos de falhas (momento 1). Quando a conscientização dos custos das falhas para a organização é iniciada por meio de um investimento inicial em treinamento, em geral observa-se um aumento nos custos de avaliação. Em vista dos custos de avaliação aumentados provocarem investigações e mais conscientização, novos investimentos são feitos em prevenção para melhorar aspectos do projeto, processos e sistemas (momento 2). Na medida em que a ação preventiva se torna eficaz, os custos das falhas e da avaliação são reduzidos e os custos totais diminuem (momentos 3 e 4)

Oakland (1994 : 194) aborda que na determinação dos custos, uma das maiores dificuldades é isolar apenas o que se pode medir. As áreas quantificadas com menos facilidade tendem a ser ignoradas ou esquecidas. Medir apenas itens tangíveis, como sucata, perda de materiais, mão-de-obra direta para lidar com reclamações, retrabalhar, reparar ou refazer é um erro de muitas organizações. Isso leva à conclusão errônea de que o custo de falhas é baixo. O uso de fórmulas que não conseguem fornecer os custos verdadeiros da

qualidade gera complacência e letargia, particularmente, nas áreas importantes como finanças, pessoal, serviços legais, relações públicas, compras e sistemas de computação.

Observa-se, então, que os custos da não qualidade não se restringe ao processo produtivo, mas a toda estrutura organizacional. As atividades, dos setores que lidam diretamente com o cliente externo, podem gerar custos da não qualidade, os quais não são mensuráveis quantitativamente, mas refletirão decisivamente na imagem da empresa, podendo afetar as futuras perspectivas de vendas. Portanto, é de fundamental importância que todas as equipes estejam conscientes da responsabilidade, no intuito de manter a empresa no segmento mercadológico.

6. Qualidade dos Custos

Diante da acirrada concorrência que envolve as empresas, os administradores tentam gerir os recursos disponíveis no ambiente da instituição, de forma a produzir bens e serviços finais que possam manter ou ampliar o mercado consumidor. Para isso, é necessário superar as expectativas dos clientes que são atendidos por um outro mercado ou, buscar inovações que garantam a fidelidade dos clientes existentes na empresa.

A empresa direciona o foco do planejamento para a determinação de estratégias que são capazes de garantir-lhe essa sustentabilidade no mercado. Dentro desta filosofia, um dos aspectos abordados é a adoção de uma política que conduza à obtenção de produtos e serviços de qualidade.

Porém, fabricar um produto, prestar um serviço ou fazer um trabalho de qualidade não é suficiente. O custo para se atingir estas metas deve ser cuidadosamente administrado de modo que, a longo prazo, o efeito dos custos da qualidade sobre o negócio ou organização seja o desejado. Estes custos são uma medida real do esforço para obtenção da qualidade. Com isto, espera-se, dentre outros fatores, a eliminação de tarefas e procedimentos desnecessários, a otimização nas perdas e a eliminação de desperdícios.

Neste aspecto, Robles (1996 : 18) acrescenta que a eliminação dos desperdícios está intimamente associada à questão da Qualidade. Através da redução dos desperdícios, a empresa pode gerar recursos para alavancar seu Sistema de Melhoria da Qualidade; evidentemente, o retorno do investimento em Qualidade dar-se-ia primeiramente pela redução dos desperdícios; depois, quando o sistema entrar em regime, os benefícios da Qualidade suplantariam por ampla margem os investimentos originais.

Complementando, García (1998 : 27) afirma que a excelência na fabricação exige produzir com qualidade, em que cada componente e cada produto deverá ser obtido segundo as especificações. Isto obriga a empresa a realizar esforços no desenho do produto, formação de pessoal e manutenção das equipes.

Ao atingir o objetivo descrito por García, a excelência na fabricação, poder-se-ia dizer que os custos apurados relativos à produção, qualquer que seja o sistema de custeio utilizado, sem levar em consideração os custos da não qualidade, representariam custos de qualidade, ou seja, os recursos utilizados foram, apenas e exclusivamente, os necessários. Tem-se, então, a parcela representativa da qualidade dos custos.

À medida em que estes custos conseguem se manter como um padrão, a tendência é a eliminação da parcela dos custos da não-qualidade e a obtenção de uma produção que possui qualidade dos custos insumidos.

7. Diferenciando Custos da Qualidade de Qualidade dos Custos

García (1998 : 16) considera que a gestão total da qualidade requer compromisso, dedicação, tenacidade e que, mesmo a qualidade gerando custos, o retorno de investir em qualidade sempre excede do esforço físico e financeiro requerido para sua obtenção. Complementa dizendo que o custo em satisfazer o cliente se pode contemplar como o custo da qualidade, tanto os custos bons como os maus. Os custos bons seriam aqueles em que a empresa incorre ao proporcionar satisfação ao cliente; os custos maus são os que impedem a satisfação do cliente. Assim, o objetivo consiste em minimizar e eliminar os custos maus e gerir os custos bons a um nível adequado.

Então, a qualidade de uma produção poderia ser mensurada mediante a quantificação de todos os processos utilizados por uma empresa, a fim de satisfazer às necessidades dos seus clientes; seria a quantificação dos processos necessários para a eliminação dos custos maus e os relativos à gerência dos custos bons.

Os esforços necessários para a mensuração dos custos da não-qualidade irão representar os custos maus e os processos que levam à excelência estarão representando os custos que foram realizados com qualidade.

Assim, a mensuração dos custos da não-qualidade representa efetivamente a parcela dos custos que foram insumidos desnecessariamente para permitir que os bens e serviços estivessem aptos para a comercialização.

Conclui-se que os custos da qualidade estão inversamente relacionados à qualidade dos custos. Quanto maior os custos da qualidade menos qualidade estará tendo os custos decorrentes dos recursos que estão sendo insumidos para gerar um novo produto/serviço.

Bibliografia

- GARCÍA, Antonio Martín-Casal. *Técnica Contábil*. La gestión de la calidad y los sistemas contables de gestión. Madrid, AÑO L, NUM. 589 ENERO 1998
- HORNGREN, Charles T. *La Contabilidad de Costos: en la dirección de empresas*. Mexico : Uteha, 1969.
- KOLIVER, Olivio. *Os conceitos de custo na Contabilidade e Economia (Mimeo)*. Mestrado de Ciências Contábeis da Fundação Visconde de Cairu, Salvador (BA), 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo : Atlas, 1996, 5ª edição
- OAKLAND, John S. *Gerenciamento da Qualidade Total*. São Paulo : Nobel, 1994
- PIMENTA, João Ulisses R. *A Gestão da Qualidade num Banco Estatal: um estudo de caso*. Tese de Mestrado da Universidade Federal de Minas Gerais, 1996.
- PORTER, Michael E. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro : Campus, 1992, 7ª edição

- ROBLES, Antonio Junior. *Custos da Qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo : Atlas, 1994
- SÁ, Antonio Lopes & SÁ, Ana Maria Lopes de. *Dicionário de Contabilidade*. São Paulo : Atlas, 1995, 9ª edição
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento Integrado de Custos*. São Paulo : Atlas, 1997
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN . *Gestão Estratégica de Custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva*. Rio de Janeiro : Campus, 1995
- SVIOKLA, John J. & SHAPIRO, Benson P. *Mantendo Clientes*. São Paulo : Makron Books, 1994