

Gerenciamento do Custo Oculto da não Qualidade na Produção de duas Pequenas Empresas da Região Metropolitana de Campinas

Silas Ferreira Reis de Oliveira (UNICAMP) - ferreira_silas@hotmail.com

Milton Gomes Pacheco (Mackenzie) - pachecomg@autonomanet.com.br

Resumo:

A alta competitividade organizacional provocou uma modificação na contabilidade de custos, uma vez que os relatórios contábeis e financeiros não compreendem custos ocultos que são originados por disfunções organizacionais. Dentre os diferentes tipos de custos ocultos, há o custo oculto da não qualidade, que são custos não necessários da falta de qualidade causados por ineficiências da estrutura do sistema gerencial. Isso levou a pontos cegos na percepção para a organização da existência desses custos. A pesquisa buscou realizar um estudo de caso qualitativo descritivo em duas pequenas empresas do setor industrial localizadas na região metropolitana de Campinas, procurando descrever como duas pequenas empresas gerenciam os custos ocultos da não qualidade na produção. Através da pesquisa foi percebido a não preocupação das duas empresas na identificação e controle dos custos ocultos da não qualidade na elaboração dos programas de qualidade na produção.

Palavras-chave: *Custo oculto; Pequena empresa; Custo da não qualidade.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Gerenciamento do Custo Oculto da não Qualidade na Produção de duas Pequenas Empresas da Região Metropolitana de Campinas

Resumo

A alta competitividade organizacional provocou uma modificação na contabilidade de custos, uma vez que os relatórios contábeis e financeiros não compreendem custos ocultos que são originados por disfunções organizacionais. Dentre os diferentes tipos de custos ocultos, há o custo oculto da não qualidade, que são custos não necessários da falta de qualidade causados por ineficiências da estrutura do sistema gerencial. Isso levou a pontos cegos na percepção para a organização da existência desses custos. A pesquisa buscou realizar um estudo de caso qualitativo descritivo em duas pequenas empresas do setor industrial localizadas na região metropolitana de Campinas, procurando descrever como duas pequenas empresas gerenciam os custos ocultos da não qualidade na produção. Através da pesquisa foi percebido a não preocupação das duas empresas na identificação e controle dos custos ocultos da não qualidade na elaboração dos programas de qualidade na produção.

Palavras-chave: Custo oculto; Pequena empresa; Custo da não qualidade.

Área Temática: 2.Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 Introdução

A gestão de custos se tornou uma importante área para as organizações devido a uma crescente competitividade nos últimos anos ocasionada pela globalização (CHING, MARQUES, PRADO, 2006).

Com essa nova perspectiva de mercado, as organizações precisam gerir os custos de maneira eficaz e eficiente, o que os torna uma importante informação para a tomada de decisão nas organizações (CHING, MARQUES, PRADO, 2006).

Peter Drucker (2001) entende que as informações são necessárias para a gestão da organização. Dessa maneira, de acordo com o mesmo autor, os custos podem ser gerados para que as informações sistêmicas que antes não eram discutidas pela contabilidade tradicional.

Segundo Bacic (2009), a contabilidade tradicional de custos tinha como ótica os aspectos internos tangíveis para a organização, o que dificultava uma visão da gestão de custos para a competitividade organizacional.

Assim aspectos intangíveis que antes não eram considerados pela contabilidade de custos, se apresentam como uma perspectiva de aprimoramento da eficiência operacional e da redução de disfunções nas organizações (SAVALL, ZARDET, 2008).

Os custos ocultos, ou seja, os custos que têm como característica principal a dificuldade de mensuração, devem ser considerados como essenciais para a competitividade organizacional (SAVALL, ZARDET, 2008). Segundo Freitas et al. (2007), dentre os diferentes tipos de custos ocultos, há o custo da não qualidade.

O custo da não qualidade é o custo incorrido pelo retrabalho com produtos com má qualidade, o desperdício de itens produzidos e o gasto com a devolução de produtos defeituosos (FREITAS et al., 2007). Portanto o custo oculto da não qualidade pode ser entendido como o custo da não adequação do produto aos requisitos e que causam custos não necessários (BACIC, 2009; JURAN E GODFREY, 1998).

Dessa maneira, a organização deve realizar uma integração entre a qualidade percebida pelo cliente e a eficiência operacional. Com essa visão, a gestão dos custos da não qualidade deve ser sistêmica e a organização deve avaliar as causas raiz que originam a ineficiência e consequentemente os custos (BACIC, 2009; SAVALL, ZARDET, 2008).

De acordo com dados do SEBRAE-SP (2010), a mortalidade das empresas com até cinco anos de atividade é de 58% no estado de São Paulo, sendo que um dos motivos para essa alta taxa de mortalidade corresponde a uma deficiência na gestão empresarial em relação ao controle de custos.

Portanto as pequenas empresas necessitam realizar uma gestão dos custos eficiente para ser competitiva no mercado e devem controlar os custos ocultos da não qualidade.

A pesquisa buscou analisar a gestão dos custos ocultos em duas pequenas empresas na região metropolitana de Campinas. A metodologia escolhida foi o estudo de caso para uma análise aprofundada sobre o tema nessas empresas.

Desse modo, o problema de pesquisa é: como duas pequenas empresas do setor industrial na região metropolitana de Campinas gerenciam os custos ocultos da não qualidade em sua produção?

O objetivo geral da pesquisa é descrever como duas pequenas empresas gerenciam os custos ocultos da não qualidade na produção. Assim a pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso descritivo qualitativo.

As duas empresas utilizadas para a coleta de dados são classificadas como pequenas empresas. A primeira empresa utilizada para a coleta de dados é uma pequena empresa do ramo de essências para produtos de higiene e limpeza, enquanto que a segunda pertence ao ramo da metalurgia. As empresas estão localizadas na região metropolitana de Campinas.

Através da descrição do gerenciamento dos custos ocultos da não qualidade, a pesquisa procurou alcançar como objetivos específicos: 1) Identificar qual é a preocupação das duas empresas em gerenciar os custos ocultos, 2) Comparar os diferentes métodos e processos entre as duas empresas para o gerenciamento desses custos, 3) Levantar referenciais bibliográficos para uma comparação entre as metodologias teóricas dos custos e a aplicação do gerenciamento de custos nessas duas empresas e 4) Identificar qual é a fonte utilizada pelas duas empresas para o estabelecimento dos processos e métodos no gerenciamento dos custos ocultos da não qualidade.

Portanto a pesquisa buscou a descrição de um processo nas duas empresas como um estudo introdutório sobre o tema, para um levantamento inicial de informações sobre os custos ocultos da não qualidade nas pequenas empresas. O primeiro tópico é o referencial teórico com a literatura existente sintetizada sobre tema. Logo após o referencial teórico estão os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa. Depois segue as análises dos resultados conseguidos pela coleta, as considerações finais sobre o problema de pesquisa.

2 Referencial Teórico

O levantamento bibliográfico consiste, após a definição do tema e do problema de pesquisa, no levantamento de documentos que abordam o tema estudado e a área que se situa a pesquisa (SEVERINO, 2005).

Segundo Gil (2002), o levantamento bibliográfico é importante para familiarizar o pesquisador com relação ao tema estudado. Também auxilia no entendimento claro e preciso do problema de pesquisa.

2.1 Contabilidade de custos

A contabilidade, segundo Bruni e Famá (2009, p. 20), é um “...processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade”. Através desse

processo a organização consegue obter informações que irão auxiliar na tomada de decisão (BRUNI; FAMÁ, 2009).

As informações disponibilizadas pela contabilidade são utilizadas por usuários internos da organização e os usuários externos. Os usuários internos necessitam dessas informações para o planejamento e controle. Os usuários externos utilizam para tomar decisões, como é o caso dos investidores, em relação à sustentabilidade financeira da empresa (HORNGREN, SUNDEM, STRATTON, 2004).

Segundo Pacheco (2010), a gestão de custos possui dentre as suas atividades básicas, a produção de informações para a tomada de decisão, buscando entender a relação entre a formação dos custos e as decisões estratégicas.

A importância dos custos nas organizações ocorre porque o preço dos produtos não é definido apenas pelo custo na produção, mas pelo preço praticado no mercado. Isso ocorre porque o aprecioamento do produto deve equilibrar o valor percebido pelo cliente, os custos organizacionais e a obtenção de lucro (MARTINS, 2010; NAGLE e HOLDEN, 2005).

Assim, a organização deve ter conhecimento sobre os custos para entender se o produto ou serviço é viável com relação aos preços do mercado (MARTINS, 2010).

Os custos nas organizações são ocasionados por diversos fatores e, portanto refletem aspectos internos à organização com relação a gestão, comportamento e atitudes, e aspectos externos, como o nível de demanda e o preço da matéria-prima necessária à produção (MEGLIORINI, 2007).

2.2 Terminologia de custos

Na contabilidade de custos há uma diferenciação entre terminologias para facilitar a compreensão dos custos nas organizações. Segundo Martins (2010), gasto é a aquisição de um produto ou serviço que gere um dispêndio para a organização.

A mão-de-obra e as matérias-primas são recursos que, por exemplo, originam gastos devido ao conceito de gasto ser amplo e, portanto podem ser incluídos os bens e serviços adquiridos pela organização (MARTINS, 2010).

Desembolso é o valor pago ocasionado pela compra do produto ou serviço. Assim o gasto gera o desembolso pela empresa (MARTINS, 2010)

Segundo Martins (2010), investimento é um gasto que a organização incorre para algum benefício em um momento futuro, ou seja, é o gasto na aquisição de bens e serviços que são alocados no ativo da empresa. Assim o investimento pode ser a compra de uma máquina e a compra de ações.

Custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços” (MARTINS, 2010, p. 25). Portanto para o mesmo autor, custo é todo o gasto que incorre da produção de um produto ou da prestação de um serviço. Um exemplo é a energia elétrica utilizada na produção, que faz parte do custo do produto.

Despesa, segundo Martins (2010), é o consumo e a utilização de algum bem ou serviço, podendo ser esse consumo de forma direta ou indireta, e que tenha como objetivo a obtenção de receita.

Deste modo, a comissão de um vendedor é considerada um gasto que se altera para uma despesa de forma imediata (MARTINS, 2010).

A última terminologia é a perda, que é um dispêndio ocorrido por alguma causa involuntária à organização, como o obsolescimento de um estoque (MARTINS, 2010).

2.3 Classificação dos custos

Na gestão de custos é importante também além da definição das diferentes terminologias de custos, a classificação dos tipos de custos. Segundo Megliorini (2007), a

classificação de custos é importante para que os custos que foram apurados atendam as suas finalidades.

Para Freitas et al. (2007), a classificação pode ocorrer de acordo com a diretibilidade, variabilidade e a natureza dos custos. Com relação a diretibilidade, os custos podem ser divididos em diretos e indiretos.

Os custos diretos “são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo” (MEGLIORINI, 2007, p. 9), ou seja, são os custos que, segundo Martins (2010), estão atrelados inteiramente a cada tipo de bem na produção, como uma matéria-prima para a fabricação de um produto.

Os custos indiretos são os custos que não são apropriados a cada bem no momento de seu consumo, devendo ser utilizada uma base de rateio, como o aluguel do estabelecimento e o custo da mão-de-obra dos supervisores da fábrica (MARTINS, 2010; MEGLIORINI, 2007).

A classificação dos custos com relação à variabilidade pode dividi-los em custos fixos e variáveis. Os custos fixos são os custos que não se alteram com relação ao volume de produção da empresa, como por exemplo, o valor do aluguel (LEONE, 2000 apud FREITAS et al., 2007; MATINS, 2010).

Assim, os custos variáveis são os custos que têm relação direta com o volume de produção, como por exemplo, a matéria-prima utilizada na fabricação (LEONE, 2000 apud FREITAS et al., 2007; MATINS, 2010). A última classificação, segundo Freitas et al. (2007), ocorre de acordo com a natureza dos custos que podem ser divididos em custos tangíveis ou intangíveis.

Os custos tangíveis são os custos mensuráveis, ou seja, são aqueles que podem ser calculados com estimativas. Por outro lado, os custos intangíveis são os que não podem ser calculados com precisão e que não são aparentes de imediato (FREITAS et al., 2007).

2.4 Custo oculto

Portanto os custos intangíveis são os custos ocultos. Para Savall e Zardet (2008), os custos ocultos podem ser definidos como um gasto, que tem como principal característica, a sua difícil mensuração, e esse gasto é originado de uma atividade de produção.

Esses custos são ocasionados por perdas e as organizações não conseguem calculá-los com precisão, pois não são quantificáveis com facilidade (FREITAS et al., 2007). Para o mesmo autor, outra questão que dificulta a mensuração dos custos ocultos é a falta de associação direta desse tipo de custo a um processo ou produto.

Para os mesmos autores o comportamento humano é categorizado em: a) *Individual logic* (lógica individual): se refere à personalidade individual que inclui características pessoais e profissionais, b) *Group activity logic* (Lógica do grupo de atividade): a lógica individual é condicionada ao comportamento adequado percebido pelo departamento ou grupo de atividade a qual a pessoa pertence c) *Categorical logic* (Lógica da Categoria): a categoria da qual a pessoa está inserida, seja ela em questão da hierarquia ocupada ou da profissão do indivíduo que condiciona o comportamento individual, d) *Affinity group logic* (Lógica do grupo de afinidade): o comportamento individual é condicionado também pelo grupo de afinidade a qual a pessoa pertence, seja dentro ou fora da organização e e) *Collective logic* (Lógica coletiva): ocorre quando os funcionários da empresa se comportam de maneira igual em casos raros para a sobrevivência da empresa.

Assim a organização para melhorar o desempenho econômico, deve compreender e conduzir ações sincronizadas, que relacionem a estrutura da empresa e o comportamento humano (SAVALL e ZARDET, 2008).

Segundo Freitas et al. (2007), os custos ocultos podem ser divididos nas seguintes categorias: 1) Obsolescência: custo ocasionado por ter expirado o tempo na utilização das máquinas e equipamentos da organização, 2) Estoque: são os gastos de manutenção causados

pela estocagem de produtos acabados 3) Ociosidade: é o custo na não utilização da capacidade disponível para o processo, 4) Espera: é o custo ocasionado por procedimentos não descritos nos fluxos dos processos, 5) *Set-up*: custo de falhas ou da utilização inadequada do tempo de preparo do processo produtivo, 6) Acidente de trabalho: custo de acidentes originados pela falta de equipamentos de segurança necessários para a execução da atividade, 7) Mau controle: são os gastos gerados pela falta de controle ou pelo excesso de controle que gera informações e burocracias desnecessárias, 8) Rotatividade de pessoas: custo ocasionado pela falta de gestão de pessoas adequada e um clima organizacional inadequado, 9) Má gestão: custo ocasionado pela falta de planejamento de uma liderança ausente, ou pelo planejamento baseado em informações superficiais e processos que são obsoletos e 10) Não qualidade: gastos de retrabalho para a correção da produção de produtos com não qualidade, o desperdício desses itens produzidos e o gasto com a devolução de lotes de produtos que estão defeituosos.

2.5 Custo da Não Qualidade

Para Bacic (2009, p. 196), “os custos da não qualidade são custos não necessários...”, ou seja, são custos gerados pelo consumo de recursos no processo que são superiores ao que é necessário. Também os custos da não qualidade originam pontos cegos na percepção para a organização da existência desses custos, tornando-os invisíveis e dificultando o real entendimento pela gestão sobre os valores desses custos (BACIC, 2009).

A avaliação da qualidade é percebida através de dois ambientes, o ambiente externo e o interno. No ambiente externo, o julgamento da qualidade é realizado pelo consumidor, enquanto que no ambiente interno, são os gestores da qualidade que a avaliarão (SAVALL e ZARDET, 2008). Essa relação de julgamentos pode não ser semelhante. Um exemplo é o caso de uma organização que privilegia uma imagem externa da qualidade, o que provoca um controle que pode ser excessivo, tornando esse processo rigoroso e dispendioso (SAVALL e ZARDET, 2008).

Segundo Juran e Godfrey (1998), existem duas percepções de qualidade. A primeira denota as características do produto ou serviço que satisfaçam a necessidade do cliente. Isso requer um maior investimento por parte da organização e, portanto nessa visão, para que haja uma alta qualidade, os custos são maiores.

Para que esse entendimento ocorra, os custos na organização devem ser analisados de modo sistêmico, uma vez que interações entre diferentes atividades ou diferentes departamentos podem causar custos da não qualidade (BACIC, 2009).

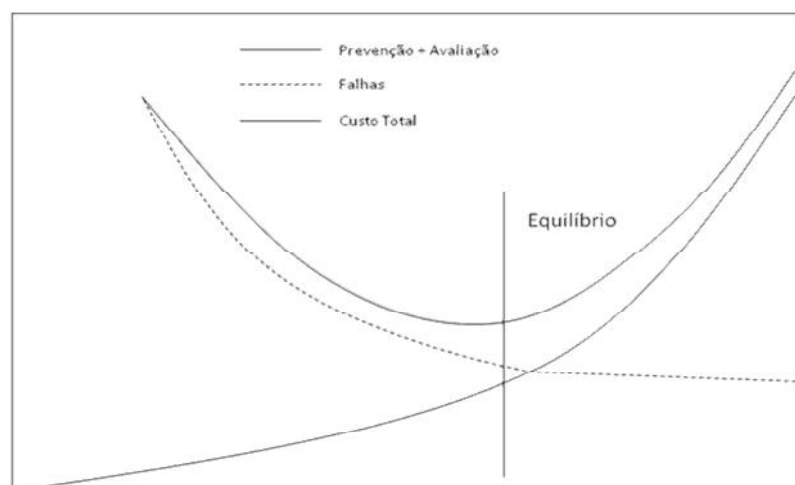
Para Bacic (2009), isso implica que uma área de organização pode operar com custos fora do nível ótimo com o objetivo de maximizar a qualidade em todo o sistema organizacional.

Conforme Juran e Godfrey (1998), o efeito da qualidade nas vendas é diferente do efeito nos custos. Com relação às vendas, o objetivo é a adequação do produto ou serviço ao uso do consumidor, enquanto que para os custos o objetivo é a adequação aos requisitos.

Portanto, os custos da não qualidade correspondem aos custos incorridos pela não adequação do produto aos requisitos (BACIC, 2009).

Segundo Juran e Godfrey (1998), os custos da má qualidade podem ser divididos em duas categorias. A primeira é o custo dos erros internos que são os defeitos encontrados antes do produto ser utilizado pelo cliente. A segunda categoria é a dos custos dos erros externos, que são os custos dos defeitos encontrados depois do produto ser utilizado pelo cliente. As falhas externas representam consequências graves para a imagem da organização perante o ambiente externo (BACIC, 2009; CARVALHO et al., 2006).

Por meio da classificação do custo da qualidade pode-se estabelecer o gráfico de ponto ótimo entre os custos da qualidade e os custos do controle da qualidade (BACIC, 2009).



Fonte: Adaptado de Carvalho et al. (2006, p. 312).

Figura 1 - Tipos de custos no custo total

Com esse gráfico a organização pode avaliar em qual região dos custos totais se enquadra. A primeira região significa a necessidade da melhoria da qualidade (abaixo do ponto ótimo), a segunda é a região da conformidade, quando a organização se encontra no ponto ótimo dos custos (BACIC, 2009).

A terceira região no gráfico é a do perfeccionismo, que significa estar acima do ponto ótimo dos custos, ou seja, a organização mantém a qualidade, mas com altos custos de controle (BACIC, 2009).

Segundo Evans e Lindsay (2011), a visão monetária dos custos da não qualidade representa uma linguagem que impacta, para a alta administração da organização, os problemas da qualidade e as melhorias necessárias.

Portanto com a definição dos custos da não qualidade na organização, é possível identificar oportunidade melhorias de qualidade e implementação de programas de qualidade (EVANS e LINDSAY, 2011).

2.6 Programas de qualidade

Para Bacic (2009), os programas de qualidade devem ser elaborados por uma equipe interdepartamental e a alta administração deve entender e apoiar o projeto.

Também a alta administração deve ater-se à metodologia que irá ser aplicada e os aspectos comportamentais dos funcionários em relação ao programa e não a precisão nos valores dos custos (BACIC, 2009).

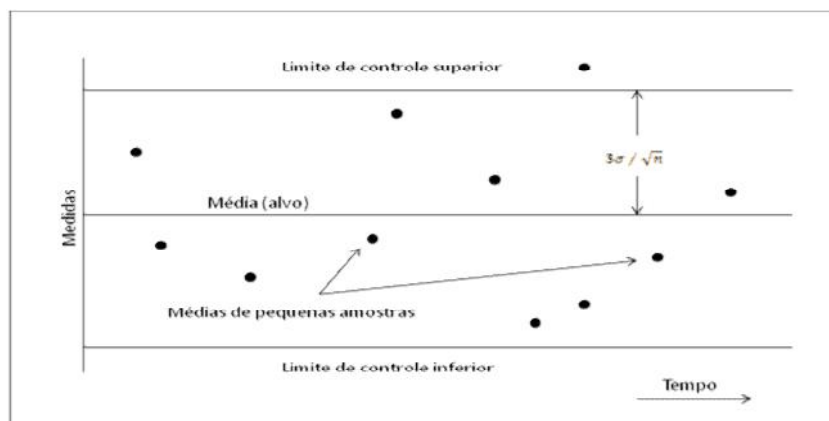
Para Bacic (2009), isso é importante porque a organização deve buscar uma mudança na administração com uma visão sistêmica e de longo prazo. Assim, segundo o mesmo autor, as ações devem ser realizadas para que as práticas do sistema sejam corrigidas buscando-se as causas raiz.

A alta administração deve buscar direcionar o sistema para o cliente entendendo quais são as características necessárias para a adequação ao uso do cliente, e qual a expectativa de qualidade definida pelo cliente (BACIC, 2009).

Segundo Chiavenato (2004), os métodos da administração científica de Taylor e a aplicação dessas teorias por Ford, representaram uma padronização da produção, com a linha de montagem. Essa padronização buscava o aumento da eficiência da produção.

Também a organização pode, segundo Bacic (2009), aumentar as atividades de inspeção e controlar a variabilidade dos processos.

Para o controle da variabilidade do processo, a organização pode utilizar gráficos estatísticos, como o do controle estatístico de processo (CEP), uma vez que os custos sofrem um impacto expressivo com a variação (BACIC, 2009).



Fonte: Adaptado de Carvalho et al. (2006, p. 275).

Figura 2 - Gráfico de controle em formato conceitual

O gráfico de controle corresponde a uma linha central que representa a média da variável e dois limites do processo, um limite de controle superior e um limite inferior (CARVALHO et al., 2006).

Para o cálculo dos limites, segundo Carvalho et al., 2006, é utilizada a distância de três desvios-padrão (erro-padrão) da média.

Com a Figura 2 a organização consegue determinar a variabilidade do processo e se as medidas tomadas estão corrigindo as causas dessa variabilidade (CARVALHO et al., 2006).

Também, pode-se analisar se as causas das variações são comuns ou especiais. As comuns variam no processo, enquanto que as causas especiais são variações esporádicas e que causam um impacto maior que as causas comuns. (BACIC, 2009; CARVALHO et al., 2006).

Para o controle das causas especiais, segundo Joiner (1994 apud BACIC, 2009), a metodologia aplicada inicia com a obtenção de dados periódicos que podem auxiliar na avaliação do surgimento da causa especial. Depois é necessário criar uma solução rápida para uma correção momentânea e uma investigação profunda da causa raiz do problema elaborando uma solução de longo prazo.

Com relação às causas comuns, a organização deve separar os dados em uma classificação, planejar e aplicar mudanças em pequena escala e estudar o impacto dessas mudanças no sistema como um todo (BACIC, 2009).

Para a redução dos custos ocultos da não qualidade, a alta gestão deve realizar um planejamento com programas divididos em etapas em que ocorra uma evolução nesse processo de forma sistêmica (BACIC, 2009).

Segundo Savall e Zardet (2009), é essencial em todos os programas para a redução dos custos da não qualidade que as organizações entendam a importância da redução desses custos, pois podem afetar a competitividade e os serviços ou os produtos oferecidos.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa realizada foi um estudo de caso qualitativo descritivo de duas pequenas empresas na região metropolitana de Campinas.

O ramo de atuação da primeira empresa é a produção de essências utilizadas para produtos de limpeza e de higiene pessoal.

A segunda empresa é uma metalúrgica localizada na cidade de Campinas que projeta e desenvolve dispositivos e máquinas para a indústria em geral, usinagem e ferramentaria.

O critério de definição de pequena empresa é a receita bruta anual considerada pelo regime tributário do Simples Nacional, o qual micro empresa é aquela que tem um faturamento bruto anual no valor de até trezentos e sessenta mil reais e a empresa de pequeno porte é aquela que possui faturamento entre trezentos e sessenta mil reais e três milhões e seiscentos mil reais (BRASIL, 2011).

Dessa maneira as duas empresas são consideradas empresas de pequeno porte com base no faturamento e, portanto são pequenas empresas para o desenvolvimento do projeto.

Segundo Yin (2010), estudo de caso corresponde a um estudo profundo de poucos objetos visando um conhecimento detalhado. Portanto, conforme o mesmo autor, o estudo de caso não busca a generalização, mas a visão global do problema.

Dessa forma, o estudo de caso qualitativo busca uma compreensão profunda da realidade das organizações trazendo contribuições para a pesquisa acadêmica e a vida organizacional (GODOI, BANDEIRA-DE-MELLO, SILVA, 2010).

Assim o projeto aspirou realizar uma pesquisa qualitativa partindo-se de casos particulares de duas empresas, em que não há a busca de generalização, mas apresentar uma questão inicial sobre a gestão e o controle dos custos ocultos da não qualidade entre as pequenas empresas. Portanto a pesquisa propôs a utilizar o método indutivo, ou seja, partir do particular para o geral.

A proposição de estudo, segundo Yin (2010), dirige a atenção para algo que deve ser examinado dentro do escopo do estudo. Portanto a proposição da pesquisa foi que as pequenas empresas não possuíam programas de controle dos custos ocultos da não qualidade.

Para Gil (2002), um dos propósitos do estudo de caso corresponde à investigação da situação de um determinado contexto para a sua descrição.

Dessa forma, a pesquisa foi destinada a descrever como é feito o controle dos custos ocultos da não qualidade nas duas empresas e comparar com a metodologia teórica dos custos ocultos da não qualidade.

Assim, a pesquisa buscou entender qual é a preocupação dessas duas pequenas empresas no controle desses custos e se utilizam como base a teoria para o estabelecimento de procedimentos e técnicas do controle da não qualidade.

O projeto de pesquisa utilizou livros teóricos e artigos científicos que dão suporte ao conhecimento necessário para o entendimento da definição dos custos ocultos da não qualidade e da gestão desses custos.

Na pesquisa foi planejada a realização de um estudo de caso piloto com a empresa do ramo de essências para produtos de limpeza, utilizando um questionário aberto como forma de coleta de dados.

Segundo Yin (2010), o estudo de caso piloto é utilizado, dentre alguns propósitos, para auxiliar no refinamento do plano de coleta de dados, ou seja, o caso piloto ajuda na preparação e no desenvolvimento de questões relevantes para a pesquisa.

Dessa maneira com base nas respostas obtidas pelo questionário do estudo de caso piloto, foi feita as modificações necessárias no questionário que utilizado na pesquisa.

Foi planejado para a pesquisa utilizar como ferramenta para a coleta de dados, um questionário aberto destinado a ser respondido pelos donos das empresas.

Na elaboração dos procedimentos metodológicos, o questionário seria composto com perguntas para o entendimento da certas políticas e de procedimentos definidos pelas duas organizações.

Segundo Yin (2010), nos estudos de caso é recomendável a utilização de diferentes fontes para a coleta de dados a fim de ocorrer uma triangulação que evidencie a validade da pesquisa.

Dessa maneira, após a análise das respostas obtidas pelo questionário, foi planejado o estabelecer um roteiro semiestruturado para uma entrevista focada que buscava o entendimento de demandas não atendidas pelo questionário.

Com as entrevistas realizadas, seria analisada uma combinação entre como as duas pequenas empresas fazem o controle dos custos da não qualidade e qual a preocupação nos controles desses custos. Também foi planejado o cruzamento com o padrão teórico de metodologia de controle dos custos da não qualidade.

Portanto, o projeto de pesquisa se propôs utilizar o método qualitativo para um estudo de caso descritivo em duas pequenas empresas sobre a preocupação e a gestão dos custos da não qualidade.

Na execução da etapa de coleta de resultados, foi possível realizar todas as etapas planejadas, ou seja, o estudo de caso piloto com a empresa do ramo de essências para produtos de higiene e limpeza foi efetuado, assim como os questionários e entrevistas com as duas empresas.

Dessa maneira, na etapa da coleta de resultados não ocorreu nenhuma dificuldade em levantar as informações com as duas empresas.

Também durante a coleta, foi realizada uma visita na produção da empresa do ramo metalúrgico após a entrevista. Com a visita foi possível um melhor entendimento das políticas e métodos da organização nos programas de qualidade com certas características não abordadas nas etapas anteriores planejadas.

Na outra empresa, não foi realizada a visita na produção por causa de determinadas dificuldades que impediram a execução da mesma.

Com a finalização da coleta dos resultados, foi feita a análise dos resultados com base no tratamento das respostas obtidas no questionário e na transcrição da entrevista para a realização da análise de conteúdo.

Na análise de conteúdo, foi avaliada a busca de similaridades e diferenças das duas empresas com a descrição dos resultados para ser possível a comparação entre as duas empresas e os referenciais teóricos como definido nos objetivos geral e específicos.

Como limitação ao estudo foi percebido o não planejamento da observação na empresa por meio da visita a manufatura, o que dificultou a possibilidade de execução em uma das empresas. Outro ponto limitador do estudo foi a realização da pesquisa em duas empresas, o que impede uma inferência das considerações finais para o universo das pequenas empresas.

4 Custos Ocultos Influenciados pelo Padrão de Qualidade

Para a análise dos resultados obtidos pela coleta de dados, foi elaborada a descrição dos programas de gestão da qualidade das duas empresas com o objetivo de facilitar o entendimento que as empresas possuem sobre a gestão dos custos ocultos da não qualidade e a sua comparação.

4.1 Descrição da empresa X

A empresa X é do ramo metalúrgico, ou seja, realiza a usinagem de peças em geral e de dispositivos especiais. Dentre os diversos produtos fabricados pela empresa existem, por exemplo, a usinagem de peças para máquinas, máquinas especiais para linhas de produção e equipamentos aeronáuticos de apoio em solo.

A empresa foi fundada em 2001 na cidade de Campinas (São Paulo). A forma de organização é uma sociedade composta por três sócios. Para cada produto, devido a uma especificidade dos clientes, é necessária a realização de um projeto (ordem de serviço) em que

é definido o desenho da peça a ser usinada, a quantidade necessária de matéria-prima, a quantidade de horas necessárias para a produção e o custo total dessa peça.

É elaborada a definição dos tópicos presentes no projeto por meio da utilização de um software ERP (*Enterprise Resource Planning*), que realiza o planejamento e controle da produção. O ERP é considerado, segundo Corrêa, Gisanesi e Caon (2001), um sistema utilizado nas organizações, que suporta a tomada de decisão com base no atendimento das necessidades de informações.

Dessa maneira a empresa X consegue, por exemplo, estipular para a produção de uma determinada peça, a quantidade de matéria-prima orçada, prevista e realizada onde existe uma variabilidade aceitável.

Para os maiores clientes da empresa, ao fim do contrato, as informações obtidas pelo sistema são analisadas com o objetivo de melhorias de qualidade no processo para a redução desses custos não necessários em projetos posteriores semelhantes.

Segundo a empresa, devido aos projetos serem em sua maioria díspares, as informações obtidas não são analisadas para a maioria dos casos.

A empresa X também possui a certificação ISO 9001:2008, que segundo a *Internacional* (2012), estabelece a *Organization for Standardization* (ISO), os critérios para a gestão da qualidade, como o foco no cliente e a otimização de processos.

Se a peça apresentar alguma não conformidade, essa peça é descartada e vendida para sucata, enquanto que a empresa X assume o custo da compra de novas matérias-primas e da mão-de-obra.

Para a empresa, custo oculto representa os desvios que são causados por falhas na gestão da organização ou falhas ocasionadas por erros humanos. Essas falhas afetam o nível de qualidade dos produtos e geram custos que são difíceis de serem mensuráveis.

São exemplos de falhas na gestão a falta de controle e o tempo parado na produção por falta de planejamento, que podem gerar desvios e gargalos no processo, retrabalhos e insatisfação do cliente.

Dessa maneira, a empresa X considera que os custos ocultos são ocasionados por uma relação entre os fatores estruturais da organização e fatores comportamentais dos indivíduos presentes na organização.

Portanto a empresa X considera que realiza atividades para o controle e gestão dos custos ocultos da não qualidade na produção por meio:

- Planejamento e controle da produção (sistema ERP);
- Diversas atividades de inspeção ao longo de todo o processo produtivo;
- Sistema de gestão da qualidade (ISO 9001:2008).

Dessa maneira os custos ocultos da não qualidade na produção não são eliminados, mas são minimizados, e que a gestão desses custos realizada pela empresa é efetiva.

4.2 Descrição da empresa Y

A empresa Y pertence ao ramo da produção de essências para produtos de higiene e limpeza. Segundo a empresa, para esse ramo de atividade, o mercado é baseado na confiança em que os clientes possuem com relação à fabricação das essências. Dessa maneira, a qualidade é vista como uma questão importante, uma vez que tanto a imagem organizacional como a do produto são características motivadoras para a compra pelo mercado. Portanto, segundo a empresa Y, a garantia da qualidade é essencial para a atuação nesse ramo devido às características do mercado. O nível de satisfação do cliente em relação ao produto não é medido por nenhuma atividade ou processo da empresa Y. Isso ocorre porque a empresa considera que a continuidade da compra pelo cliente, ou seja, a fidelidade do cliente representa a satisfação em relação aos produtos da empresa.

A empresa Y foi fundada em 2007 na região metropolitana de Campinas. Os funcionários da empresa foram contratados de outras empresas localizadas na região que atuavam no mesmo setor. Com a experiência desses funcionários, segundo a empresa, o risco de erros que possam afetar a qualidade dos produtos é atenuado.

Segundo a empresa, os custos de perdas de matérias primas, devido ao produto ser líquido, podem ser ocasionados por erros humanos como um funcionário que derruba em excesso uma determinada quantidade da matéria-prima.

Para a empresa Y esses custos não representam grandes impactos para os custos organizacionais, pois as divergências encontradas no inventário são pequenas e muitas vezes ocasionadas por erros no sistema.

Com relação a atividades de inspeção, para a produção acima de cinco quilogramas de uma determinada essência, a empresa emite um certificado de análise do produto. Nessa certificação são realizadas inspeções ao longo da produção para a verificação das propriedades físico-químicas do produto.

Também todo o produto é pesado antes de ser enviado para o cliente, mas a empresa não realiza nenhum registro ou controle das possíveis variações dos produtos. Portanto, segundo a empresa Y, o controle da qualidade na produção é realizado por meio das inspeções e do inventário. Por outro lado, o controle e a gestão dos custos ocultos da não qualidade não é realizado, pois a empresa considera que devido à dificuldade de mensuração e esse tipo de custo ser relativamente pequeno, não se faz necessário a sua avaliação e controle.

4.3 Comparação entre as empresas

Através da descrição das duas empresas é possível a comparação entre as percepções que as empresas possuem sobre o custo oculto da não qualidade e o seu gerenciamento.

Segundo Gil (2002), um dos objetivos da pesquisa descritiva pode ser a descrição das características de um determinado fenômeno.

Dessa maneira, consegue-se perceber a preocupação das empresas em gerenciar os custos ocultos na produção e identificar a fonte utilizada para as definições dos processos e atividades para esse gerenciamento. Portanto foi elaborado o quadro abaixo para facilitar a visualização e comparação entre os diferentes entendimentos que as duas empresas sustentam sobre o custo oculto da não qualidade.

Tópicos	Empresa X	Empresa Y
Ano de fundação	2001	2007
Segmento de atuação	Metalúrgico	Produção de essência
O que é custo oculto?	Desvios causados por falhas	Difícil mensuração
Avalia custo oculto da não qualidade?	Sim	Não
É importante o seu gerenciamento?	Sim, difícil mensuração	Não, baixo impacto
Programas de qualidade utilizados?	Qualidade ISO 9001:2008	Inventário físico
Possui atividades de inspeção?	Rastreabilidade do produto	Inspeção acima de 5 kg
Possui atividades de inspeção?	ERP - melhoria de qualidade	Nenhuma atividade
Controla a variabilidade no processo?	Tempo e custos de MP	Não
Custo oculto da não qualidade?	Importantes na redução de custos	Evita falhas na produção
Fatores de origem dos custos?	Comportamentais e estruturais	Fatores comportamentais
Origens dos custos ocultos?	Falta de controle e planejamento	Erros humanos
Controle dos custos ocultos?	Custos ocultos são minimizados	Não controla os custos ocultos

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 1 - Comparação Entre as Duas Empresas

Conforme o Quadro 1, pode-se perceber que as duas empresas diferem tanto na definição do custo oculto da não qualidade como nos programas de gestão da qualidade utilizados na empresa. Os custos ocultos são aqueles custos ocasionados por perdas que tem como principal característica a dificuldade de mensuração, uma vez que não são quantificáveis com facilidade (SAVALL e ZARDET, 2008; FREITAS et al., 2007).

Dessa maneira o entendimento que as empresas apresentaram na coleta de dados foi semelhante ao definido pela literatura. Isso ocorre porque a empresa X percebe o custo oculto originado por falhas no processo, enquanto que a empresa Y o define pela sua característica da dificuldade de mensuração. Portanto as duas definições expuseram similaridades com a literatura sobre o tema, mas não em sua totalidade.

Com relação aos programas de qualidade realizados pelas empresas, a empresa X apresenta um sistema de gestão da qualidade melhor estruturado, uma vez que possui a certificação ISO 9001:2008.

Com essa certificação tanto as atividades de inspeção como de prevenção fazem parte de todo o processo produtivo da organização. Também a empresa executa programas de melhoria da qualidade na produção controlando a variabilidade do produto.

Todo o programa de gestão da qualidade foi motivado pela necessidade da empresa possuir a certificação ISO para atender aos requisitos do mercado de atuação. Assim a norma ISO é a fonte utilizada para o estabelecimento de processos para o controle da qualidade.

Também devido à utilização da norma ISO, os programas de qualidade utilizados pela empresa X são semelhantes aos apresentados na literatura.

A empresa Y, dentro do processo produtivo realiza atividades de inspeção para o controle da qualidade do produto.

Outra atividade que a empresa pratica é a do inventário de materiais, pois a empresa entende que, através do controle da quantidade de matérias primas e produtos acabados no estoque, garante assim a qualidade no processo produtivo.

Dessa maneira a empresa Y avalia possíveis perdas de matéria prima que podem ocorrer na produção, mas não utiliza as informações obtidas pelo inventário para melhorias no processo. Deste modo, a empresa Y não possui nenhum método ou processo de atividades de prevenção ou de melhoria da qualidade com base nas informações obtidas.

As atividades para o controle da qualidade utilizadas na empresa Y foram definidas com base nas práticas do mercado de atuação, mas a empresa não apresenta preocupações em uma evolução no processo de qualidade na organização.

Portanto as duas empresas possuem programas de qualidade que tem apenas as atividades de inspeção como similares na gestão do controle da qualidade na produção.

Assim, os programas de qualidade nas duas empresas são diferentes, uma vez que as necessidades de garantia de qualidade são distintas para cada segmento de atuação.

Outro ponto é que as fontes utilizadas pelas duas empresas para o estabelecimento dos processos e métodos com o objetivo do controle da qualidade são diferentes.

Isso também ocorre por causa das diferentes necessidades de qualidade requisitadas pelo mercado, uma vez que foi indispensável à certificação ISO 9001:2008 para empresa X baseando os seus programas nessa norma, enquanto que a empresa Y utilizou as práticas do segmento de atuação.

Dessa maneira, os programas de qualidade das duas empresas possuem certas semelhanças com as metodologias teóricas de gerenciamento da qualidade, mas diferem em certos pontos para adequação do mercado.

Com relação à origem dos custos ocultos, a empresa X considera que os custos são ocasionados por uma relação entre fatores estruturais da organização e o comportamento dos indivíduos, enquanto que a empresa Y percebe apenas o comportamento dos indivíduos na organização como fator gerador do custo oculto.

Consequentemente o entendimento da empresa X se aproxima da definição das origens do custo oculto de Savall e Zardet (2008), em que os custos ocultos são gerados por disfunções entre a relação da estrutura organizacional e o comportamento humano.

5 Considerações Finais

Os custos ocultos, quando controlados, geram importantes informações para a tomada de decisão nas organizações. Isso ocorre por causa do aumento da competitividade do mercado, em que a gestão de custos se tornou uma importante informação (FREITAS et al., 2007; MARTINS, 2010).

Dentre os diferentes tipos de custos ocultos, há o custo oculto da não qualidade, que pode ser definido como os custos não necessários na produção, devido a uma falta de qualidade, gerando gastos como de retrabalhos e o desperdício de itens produzidos (FREITAS et al., 2007; BACIC, 2009).

Com isso o trabalho propôs descrever como pequenas empresas gerenciam os custos ocultos da não qualidade na produção, com objetivos específicos de entender a preocupação das pequenas empresas estudadas em gerenciar esses tipos de custos, a comparação entre os programas de qualidade e a literatura existente, e a fonte utilizada para as definições dos métodos e processos dos programas de qualidade.

A empresa X apresenta um sistema de gestão da qualidade melhor estruturado, com atividades de inspeção e prevenção que são semelhantes ao definido na literatura sobre o assunto, uma vez que a fonte utilizada para determinar os programas de qualidade foi a norma ISO, mas não define uma gestão específica para o controle dos custos ocultos na produção.

Isso ocorre porque a empresa entende que esses custos são minimizados com a gestão da qualidade que a empresa realiza. Assim o custo oculto da não qualidade é visto como importante pela empresa X, mas ela não busca extrair informações desses tipos de custos para auxiliar na tomada de decisão.

Com relação à empresa Y, os custos ocultos não são gerenciados pois a empresa considera que, apesar de não realizar nenhuma mensuração desses custos, não afetam fortemente a estrutura dos custos totais na organização.

Dessa maneira, a empresa Y realiza algumas atividades de inspeção para o controle da qualidade, definida com base nas práticas do segmento de atuação, mas não controla os custos ocultos da não qualidade na produção.

Portanto as duas empresas utilizadas no estudo de caso, ao exercer programas de qualidade, não se preocupam com a gestão dos custos ocultos da não qualidade.

Consequentemente, as duas empresas correm riscos de que existam disfunções na produção que afetem a composição geral dos custos da organização.

Dessa maneira, a pesquisa atinge os objetivos na descrição dos programas de qualidade da organização e conclui que as duas pequenas empresas não exercem nenhum controle específico para a gestão dos custos ocultos da não qualidade, apesar de ter programas de qualidade na produção que possam impactar na minimização dos custos ocultos.

Através da pesquisa foi possível a introdução de um tema que pode ser ampliado no estudo de pequenas empresas, uma vez que essa pesquisa pode ser realizada em um número maior de empresas ou mesmo no estudo de pequenas empresas de um determinado setor.

Também foi pesquisado o custo oculto da não qualidade, o que pode ser complementado com os estudos das outras categorias de custos ocultos.

Com relação às empresas estudadas, foi percebido um tema não gerido pelas duas organizações, em que essas empresas podem reestruturar a gestão de custos de maneira eficaz e eficiente para controlar os custos ocultos da não qualidade e gerar informações importantes para a tomada de decisões.

Referências

- BACIC, M. J. **Gestão de custos**: uma abordagem sob o enfoque de processo competitivo e da estratégia. Curitiba: Juruá, 2009.
- BRASIL. Lei complementar nº139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº123, de 14 de novembro de 2006. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 set. 2011. Seção 1. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=11/11/2011&jornal=1&pagina=3&totalArquivos=148>>. Acesso em: 19 jun. 2012.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12c e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARVALHO, M. M. de; PALADINI, E. P. (Coord.). **Gestão da qualidade**: teoria e casos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- CHING, H. Y.; MARQUES, F.; PRADO, L. **Contabilidade e finanças**: para não especialistas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- CORRÊA, H. L.; GIANESI, I. G. N.; CAON, M. **Planejamento, programação e controle da produção**: MRP II/ERP : conceitos, uso e implantação. 4. ed. São Paulo: Atlas
- DRUCKER, P. F. **O melhor de Peter Drucker**: a administração. Tradução Arlete Simille Marques. São Paulo: Nobel, 2001.
- EVANS, J. R.; LINDSAY, W. M. **Managing for quality and performance excellence**. 8. ed. Mason: Cengage Learning, 2011.
- FREITAS DE, João Batista; ARAUJO, Ivani Costa Jailma; SEVERIANO, Dos Santos Cosmo Filho; ALMEIDA DE, Marcio Luiz. **A origem dos custos ocultos**: um estudo teórico. In: SIMPÓSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 2007, Resende – Rio de Janeiro. **Anais**. Associação Educacional Dom Bosco, 2007.
- GIL, A. C. **Como elaborar um projeto de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GODOI, C. K.; BANDEIRA-DE-MELLO, R.; SILVA, A. B. da. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- INTERNATIONAL Organization for Standardization (ISO). **Desenvolvido pelo International Organization for Standardization**. Apresenta informações sobre a organização ISO e as normas. Disponível: <http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso_9000.htm>. Acesso em: 23 out. 2012.
- JOINER, B. **Fourth generation management**. [S.I.]: McGraw Hill, 1994.
- JURAN, J. M.; GODFREY, A. B. **Juran's quality handbook**. 5. ed. New York: McGraw Hill, 1998.

XX Congresso Brasileiro de Custos – Uberlândia, MG, Brasil, 18 a 20 de novembro de 2013

LEONE, G. S. G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, P. G.; LAUGENI, F. P. **Administração da produção**. 2. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

NEAGLE, Thomas; HOLDEN, Reed. **Estratégia e táticas de preços**: um guia para decisões lucrativas. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

PACHECO, M. G. **Modelo de Gestão Sistêmica de Custos Integrada à Estratégia de Manufatura**. 2010. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Metodista de Piracicaba da Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo. Piracicaba.

SAVALL, H. ZARDET, V. **Mastering hidden costs and socio-economic performance**. Charlotte: Information Age Publishing, 2008.

_____. **Ingeniería estratégica**: um enfoque socioeconómico. México, DF: Universidade Autónoma Metropolitana Iztapalapa, 2009.

SEBRAE-SP. **Doze anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. São Paulo, 2010.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 2005.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.