

Custos da Qualidade Como Diferencial Competitivo: Estudo de Caso Em Uma Empresa De Prestação De Serviços Contábeis.

Jocilene da Costa Sousa (UFC) - jocy.costa22@gmail.com

Cintia DE ALMEIDA (UFC) - cinttialmeida@gmail.com

Roberta Carvalho de Alencar (UFC) - robertaalencar@uol.com.br

Resumo:

Em um mercado com concorrência acirrada é comum as empresas buscarem alternativas para se manterem competitivas e firmar sua carteira de clientes. Com isso, a preocupação inicial é oferecer produtos e serviços de qualidade, no entanto, a medição do retorno de se investir em qualidade muitas vezes não é priorizada. Diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo geral verificar a influência dos custos da qualidade como um diferencial competitivo em uma empresa de prestação de serviços contábeis. A pesquisa justifica-se em função da importância de se atentar para essa área da contabilidade gerencial que na maioria das vezes não é tão priorizada pelas empresas de serviços em geral. Trata-se de uma pesquisa exploratória, cujos dados foram obtidos através de uma entrevista semiestruturada com os sócios-administradores da empresa, bem como da análise documental das demonstrações contábeis e relatórios fornecidos. Os resultados obtidos verificaram que mesmo a empresa não controlando os custos da qualidade com afinco, eles contribuíram na melhoria da eficiência operacional, tendo em vista a redução dos custos de falhas no período analisado. Considerando a retenção de clientes como variável de análise do retorno de se investir em qualidade, verifica-se uma influência positiva dos custos da qualidade na busca da empresa de destacar-se no mercado.

Palavras-chave: Custos da qualidade. Diferencial competitivo. Serviços. Clientes.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

Custos da Qualidade Como Diferencial Competitivo: Estudo de Caso Em Uma Empresa De Prestação De Serviços Contábeis.

Resumo

Em um mercado com concorrência acirrada é comum as empresas buscarem alternativas para se manterem competitivas e firmar sua carteira de clientes. Com isso, a preocupação inicial é oferecer produtos e serviços de qualidade, no entanto, a medição do retorno de se investir em qualidade muitas vezes não é priorizada. Diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo geral verificar a influência dos custos da qualidade como um diferencial competitivo em uma empresa de prestação de serviços contábeis. A pesquisa justifica-se em função da importância de se atentar para essa área da contabilidade gerencial que na maioria das vezes não é tão priorizada pelas empresas de serviços em geral. Trata-se de uma pesquisa exploratória, cujos dados foram obtidos através de uma entrevista semiestruturada com os sócios-administradores da empresa, bem como da análise documental das demonstrações contábeis e relatórios fornecidos. Os resultados obtidos verificaram que mesmo a empresa não controlando os custos da qualidade com afinco, eles contribuíram na melhoria da eficiência operacional, tendo em vista a redução dos custos de falhas no período analisado. Considerando a retenção de clientes como variável de análise do retorno de se investir em qualidade, verifica-se uma influência positiva dos custos da qualidade na busca da empresa de destacar-se no mercado.

Palavras-chave: Custos da qualidade. Diferencial competitivo. Serviços. Clientes.

1 Introdução

Atualmente, o número de escritórios de contabilidade registrados no Brasil é bastante expressivo. De acordo com dados do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), esse número ultrapassa a casa das 65.000 organizações contábeis habilitadas com o devido registro. Atrair e firmar clientes torna-se, portanto, uma tarefa difícil, tendo em vista que a forma como o serviço é ofertado não difere nesse ramo de atividade. Diante da variedade de produtos e serviços disponíveis, o cliente tornou-se mais exigente, assumindo um papel primordial nas relações de mercado (SOUZA; COLLAZIOL; DAMACENA, 2010).

Na prestação de serviços, o *feedback* do cliente é instantâneo, o que faz com que seja grande a preocupação para que o trabalho entregue esteja de acordo com o solicitado. Volta-se então para o ponto crucial da pesquisa, a qualidade e a influência dos seus custos na obtenção de melhores resultados e consequentemente como determinante para ser um agente ímpar na competição que o mercado impõe entre as empresas.

Segundo Megliorini (2007), não se pode relegar o cálculo dos custos a um plano secundário, haja vista sua significância como ferramenta auxiliar na determinação de uma boa administração. Diante do exposto surge a questão da pesquisa: Como a utilização dos custos da qualidade em uma empresa de prestação de serviços contábeis pode atuar como um diferencial competitivo?

Para responder a questão levantada na presente pesquisa, tem-se como objetivo geral verificar a influência dos custos da qualidade como um diferencial competitivo em uma empresa de prestação de serviços contábeis. Como objetivos específicos, a pesquisa pretende: i) apresentar os custos da qualidade, bem como suas classificações; ii) verificar o impacto dos custos da qualidade no resultado contábil da empresa, e; iii) destacar os fatores de qualidade aplicáveis à prestação de serviços da empresa.

O pressuposto que guia esse estudo é o que segue: as empresas que trabalham com foco nos custos da qualidade tendem a melhorar seus resultados e apresentar maior vantagem competitiva. Como mecanismo para alavancar a competitividade os gestores adotam o

desenvolvimento e a implantação de sistemas de gestão de qualidade e uso de ferramentas da qualidade (OLIVEIRA, J. *et al.*, 2011).

Boa qualidade reduz custos de retrabalho, devoluções e refugo e, mais importante, gera consumidores satisfeitos (SCOPINHO; CHAVES, 2012). O movimento em torno da qualidade se tornou popular entre as empresas, em função de evidências empíricas que constata uma correlação entre qualidade e lucro, destacam (RUST; ANTHONY; KEININGHAM, 1994). Quando se investe em qualidade deve-se ter em mente a necessidade de adoção de técnicas gerenciais, onde todas as ações realizadas devem ser previamente planejadas a fim de se atingir o resultado almejado. Saber identificar os custos da qualidade é essencial para formular estratégias e decidir aonde irão seus investimentos.

Abordar esse tema voltado especificamente para uma empresa de prestação de serviços contábeis torna-se relevante tendo em vista as inúmeras empresas nesse ramo, que na maioria das vezes não dão a atenção devida para os custos incorridos, muito menos os que são relacionados à qualidade.

Outro ponto a ser ressaltado é o fato da abordagem dos custos da qualidade em empresas prestadoras de serviços parecer ser menos palpável, com maior dificuldade de mensuração, se comparadas com empresas de outros ramos, como industriais, por exemplo. Diante do exposto, a pesquisa busca dar a atenção necessária a essa área da contabilidade gerencial que é de grande valia para as empresas, não só a de serviço que é o foco do trabalho, mas as que atuam nos mais diversos setores da economia.

Metodologicamente, no que se referem os objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória. Quanto à abordagem do problema classifica-se como qualitativa, e quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é caracterizada como um estudo de caso.

O artigo está estruturado em cinco partes. A primeira é a Introdução que tem como missão orientar o leitor sobre o que trata a presente pesquisa, destacando sua justificativa, problema e objetivos. A seguir tem-se a Revisão de Literatura, onde é abordado o embasamento e a parte teórica do trabalho. Na Metodologia são expostos os procedimentos metodológicos utilizados para obtenção dos dados a serem verificados. Na Análise dos Resultados, os dados obtidos são analisados com o objetivo de responder o problema da pesquisa. Na sequência apresentam-se as Considerações Finais, parte do artigo onde é feito o resumo, síntese do trabalho e do resultado obtido.

2. Revisão de Literatura

2.1 Qualidade

As necessidades humanas por qualidade existem desde os tempos mais remotos. Da revolução industrial até os dias mais atuais, a qualidade é motivo de preocupação da gestão empresarial (BARRETO, 2008).

Considerando o cenário de competitividade em que estão inseridas as entidades, devido à globalização e ao aumento do nível de exigência dos clientes, o conceito de qualidade sofreu alterações. Robles Jr. (1994) pontua que as definições de qualidade foram evoluindo e se aperfeiçoando ao longo do tempo, conforme diferentes enfoques dados à sua abordagem. Muitos estudiosos e profissionais da área deram sua contribuição ao assunto.

Crosby (1999) diz que qualidade é conformidade com os requisitos, ou seja, um produto ou serviço de qualidade é aquele que atende o modelo-padrão proposto. A qualidade também pode representar a ausência de defeitos que implica insatisfação com o produto e, conseqüentemente reclamações de clientes (JURAN, 2009). Para Feigenbaum (1994), qualidade é a correção dos problemas no decorrer de todo o processo produtivo, com a inclusão do marketing, projetos, engenharia, produção e manutenção.

Um fator recente a ser considerado é a preocupação com o processo para obter qualidade (ROBLES JR., 2003). Juntamente com a evolução dos conceitos deve haver uma evolução das

técnicas e métodos utilizados pela empresa para acompanhar os padrões de qualidade existentes; contribuindo, sobretudo, para a sobrevivência da organização, mantendo a competitividade que o mercado impõe.

Diferente do que acontecia, atualmente a qualidade tem um papel maior dentro da organização, por meio da implantação dos sistemas de gestão, deixando de ser atrelada somente ao setor responsável pelo controle da produção (BARRETO, 2008).

Destaca-se então o conceito de *Total Quality Control* (TQC), introduzido por Armand V. Feigenbaum, através de artigo publicado em 1957 na revista *Industrial Quality Control*; e em seu livro, intitulado *Total quality control: engeneering and management*, em 1961.

Feigenbaum (1986 *apud* ROBLES JR., 1994, p. 21), define TQC como:

Um sistema efetivo para a integração da qualidade de desenvolvimento, qualidade da manutenção, e qualidade da melhoria de esforços das várias funções em uma organização, a fim de tornar possível a produção e a prestação de serviços aos níveis econômicos, visando a mais completa satisfação dos clientes.

Existem, segundo Robles Jr. (1994), três fatores que compõem o triângulo de satisfação do cliente, fazendo com que este volte a adquirir um serviço ou produto: a qualidade, o custo e o atendimento (prazo) do serviço. A satisfação do cliente, como observado, é um sensor primordial da avaliação da qualidade dos bens e serviços ofertados, passa a ser o objetivo das companhias em um ambiente acirrado de competição.

2.2 Custos da Qualidade

O cenário com acirrada concorrência determina que as empresas permaneçam em constante aperfeiçoamento de seus produtos, processos e colaboradores (PAVÃO; CAMACHO, 2017). Priorizar a qualidade do produto ou serviço deve ser a questão central para as empresas se manterem em qualquer tipo de mercado. Barreto (2008) pontua que devido ao foco na competitividade os gestores além de estarem preocupados com a qualidade, voltaram a atenção para o volume de custos incorridos no processo de obtê-la.

Um dos grandes nomes relacionados ao estudo dos custos da qualidade é o de Joseph Moses Juran. Luz (2002) afirma que Juran é considerado o pioneiro na aplicação da qualidade à gestão empresarial, ao invés da abordagem com ligação à estatística ou controle total da qualidade. Em seu livro, no ano de 1951, intitulado *Quality Control Handbook*, Juran deu início às primeiras discussões sobre o assunto.

Assim como ocorre com a definição de qualidade, a definição dos custos da qualidade também recebeu contribuições de diversos autores. Wernke (2000) destaca que dependendo da definição de qualidade e estratégias adotadas pela empresa, as definições de custos da qualidade alteram, pois existe uma indução a diferentes aplicações e interpretações.

Feigenbaum (1994) afirma que a qualidade não custa, mas sim a não conformidade ao esperado. Crosby (1999) reforça esse pensamento, especifica que qualidade é considerada como um investimento com retorno assegurado. Os custos da qualidade, portanto, estão relacionados com a conformação ou não conformação com as especificações do produto ou serviço. A falta de um nível de qualidade aceitável, os problemas de conformidade e as medidas que visam evitá-los são o que acarretam custos. Com isso, seria conveniente, segundo esse autor, utilizar a expressão “custos da não qualidade”.

Na mesma linha de raciocínio Juran e Gryna (1991) ressaltam que se os produtos fossem fabricados de forma perfeita da primeira vez não existiriam tais custos. Esses autores associam os custos da qualidade ao retrabalho causado por falhas na produção, perda de produtividade e desperdício.

Sakurai (1997, *apud* SCOPINHO; CHAVES, 2012) afirma que custo da qualidade é o custo de fazer algo de maneira errada, ou seja, é o custo incorrido pela inexistência de qualidade ou existência de baixa qualidade.

Verifica-se uma concordância entre os autores abordados de atribuir à definição de custos da qualidade os custos incorridos com a “não qualidade”, com as falhas e correção dos erros. De maneira geral, a terminologia custos da qualidade é relacionada aos gastos incorridos pela organização para que o produto/serviço atinja os padrões de qualidade almejados, assim como os gastos decorrentes da falta de qualidade (BARRETO, 2008).

2.2.1 Classificação dos Custos da Qualidade

Os custos da qualidade são agrupados em segmentos que se relacionam. O montante de gastos dispensado em uma categoria de custos acarreta variações no montante dispensado à outra (ROBLES JR., 1994). É importante definir as categorias para que as companhias possam verificar os itens onerosos e seja estabelecido um sistema de custo de qualidade (BARRETO, 2008).

Feigenbaum (1994) ordena os custos da qualidade em dois grupos: custos do controle e custos de falhas no controle. Esses grupos subdividem-se em mais duas categorias. Os custos do controle são categorizados nos grupos de prevenção e avaliação, enquanto os custos de falhas no controle em custos de falhas internas e custos de falhas externas.

No Quadro 1 seguindo a classificação apresentada por Feigenbaum (1994) Roble Jr. (2003) apresenta as seguintes definições:

Quadro 1 – Classificação dos Custos da Qualidade

Custos de Prevenção	Gastos (investimentos/custos) com atividades no intuito de assegurar que produtos defeituosos e serviços insatisfatórios não sejam ofertados aos clientes.
Custos de Avaliação	Gastos incorridos nas atividades com o intuito de descobrir produtos defeituosos e serviços insatisfatórios antes de serem disponibilizados aos clientes, tanto interno quanto externos.
Custos de Falhas	Gastos decorrentes da ocorrência de produtos com defeitos e serviços insatisfatórios ou não conformes. Tais custos são subdivididos em: i) custos de falhas internas: gastos decorrentes de falhas internas, verificadas antes do envio ao cliente; ii) custos de falhas externas: gastos associados às falhas externas, verificadas após o despacho ao cliente.

Fonte: Adaptado de Roble Jr. (2003).

Segundo Juran (1988, *apud* MATTOS; TOLEDO, 1998), a divisão dos custos para se obter um determinado nível de qualidade se dá entre os custos evitáveis e custos inevitáveis. As subdivisões desses custos corroboram a visão de Feigenbaum (1994). Crosby (1999) segue a mesma linha de raciocínio, no entanto, engloba os custos de falhas em um só segmento.

Juran e Gryna (1991) classificam os custos de prevenção e avaliação como custos da má qualidade. Têm o entendimento, como abordado anteriormente, de que se o produto for fabricado de forma perfeita na primeira vez, não existem custos incorridos com a má qualidade, inclusive os custos gerados na descoberta e correção de trabalhos com defeitos.

Contrário a esse pensamento Hansen e Mowen (2001) entendem que atribuir os custos de prevenção e avaliação aos custos da má qualidade é equivocada, tendo em vista que se a qualidade estiver sob controle, através da prevenção e avaliação, a má qualidade não existe, em consequência os custos associados à má qualidade também não.

No entanto, apesar de vários estudos despendidos na área, quanto à classificação desses custos, pode-se verificar na literatura a prevalência da divisão feita originariamente por Feigenbaum, ou seja, a divisão entre os custos da obtenção de qualidade – prevenção e avaliação

- e custos da não obtenção de qualidade – falhas internas e falhas externas – assim como pontuam Sower, Quarles e Broussard (2007).

A classificação dos custos, portanto, de maneira geral é dividida entre dois grandes segmentos: custos da qualidade e custos da má qualidade. A prevenção e avaliação estariam associadas à primeira categoria e os custos com falhas internas e externas associados à segunda categoria citada (SOUZA; COLLAZIOL; DAMACENA, 2010).

2.2.2 Mensuração dos Custos da Qualidade

A necessidade de reduzir custos, se adequar ao mercado e melhorar os níveis de qualidade movimentam as empresas a buscarem entender melhor os seus processos e mensurar os custos da qualidade (OLIVEIRA, G. *et al*, 2016). Investir em qualidade requer um custo e não investir, também.

Hansen e Mowen (2001) pontuam que é imprescindível para a eficiência de um programa de melhoria de qualidade que sejam relatados e verificados o desempenho da qualidade por meio da mensuração dos seus custos. Essa análise regular e contínua é de grande relevância para os gestores garantirem a qualidade, onde devem ser medidos e controlados os custos utilizando as quatro classificações: prevenção, avaliação, falhas internas e externas (PAVÃO; CAMACHO, 2017).

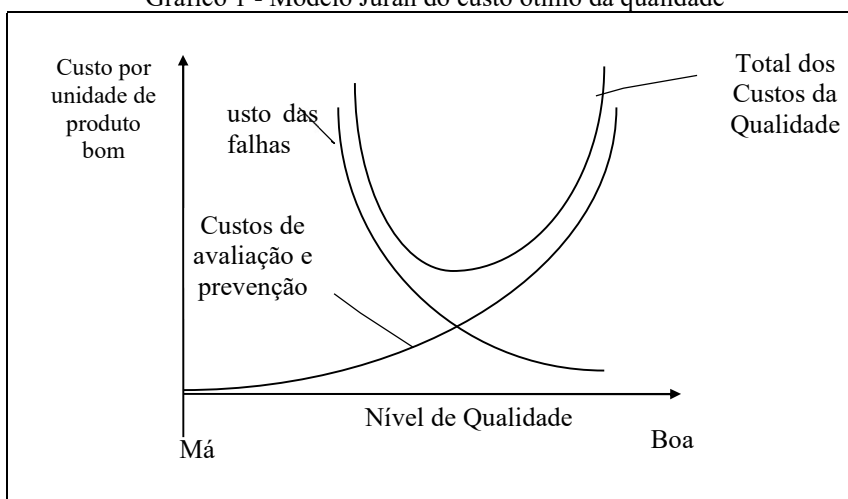
Robles Jr. (2003) afirma que a mensuração dos custos da qualidade é vista pelos gestores como forma de se atingir vários objetivos, dentre eles: a) aumentar a produtividade; b) revelar, através dos relatórios, o sucesso da administração em cumprir com os objetivos da qualidade; c) conhecer na realidade o quanto a empresa investe nas diversas categorias de custos da qualidade; d) conhecer quanto a empresa está perdendo pela falta de qualidade.

Através do estudo e da observação das relações entre as categorias de custos da qualidade, propõe-se identificar um ponto ótimo de qualidade ao menor custo. Outro propósito seria a descoberta da melhor relação custo-benefício, ou seja, aumentando-se os gastos com prevenção e avaliação qual seria a economia de custos obtida pela diminuição das falhas (ROBLES JR., 1994). Quando a qualidade de conformidade aos requisitos do cliente é baixa, o custo total de qualidade é alto, e a maior parte desse custo é formada por custos de falhas internas e externas, com uma elevada proporção de produtos defeituosos (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

No entanto, verifica-se que à medida que se incorre em maiores gastos com prevenção e avaliação a proporção de unidades defeituosas diminui. Com isso, uma empresa pode reduzir seu custo total de qualidade priorizando suas atividades em prevenção e avaliação, resultando em custos menores de falhas tanto internas quanto externas. Geralmente, o custo total de qualidade cai com a elevação da qualidade de conformidade. A redução de custos com menores incidências de defeitos supera os custos dos esforços adicionais de prevenção e avaliação (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2007).

De acordo com a Gráfico 1, proposto por Juran (1991), é possível verificar que ao nível baixo de gasto com avaliação e prevenção o custo com falhas é alto, o inverso também ocorre. Investimento em prevenção e avaliação reduz os custos com falhas, corroborando as afirmações anteriores.

Gráfico 1 - Modelo Juran do custo ótimo da qualidade



Fonte: Adaptado de Juran (1991 *apud* ROBLES JR, 1994).

Há uma melhor relação custo-benefício entre os gastos com prevenção e avaliação e a economia de custos proporcionada pela redução nas falhas na empresa. No intercepto das curvas verifica-se um ponto ótimo do nível de qualidade. Juran (1991 *apud* ROBLES JR., 1994) também apresenta três zonas de ótimo nível, como pode ser verificado no Quadro 2.

Quadro 2 – Zonas de ótimo no modelo de custos da qualidade.

Zona de Projeto de Aperfeiçoamento (Melhoria)	Zona de Indiferença (Operação)	Zona de Altos Custos de Avaliação (Perfeccionismo)
Custos das Falhas > 70% Prevenção < 10%	Custos das Falhas 50% Prevenção 10%	Custos das Falhas < 40% Prevenção > 50%
Localize projetos, pesquise.	Se nenhum projeto puder ser encontrado, deslocar ênfase para o controle.	Estude o custo por defeito detectado, verifique validade dos padrões; reduza inspeção; tente auditoria das decisões.
100% defeituosas	Qualidade de conformidade	100% Bom

Fonte: Adaptado de Juran (1991 *apud* ROBLES JR, 1994).

A área de aperfeiçoamento da qualidade é observada quando os custos das falhas constituem 70% dos custos totais da qualidade, enquanto os custos de prevenção representam menos de 10% do total. De acordo com Brito (2007), nesse caso, recomenda-se que projetos de melhoria sejam analisados para aperfeiçoar a qualidade da conformidade, de modo que se possam reduzir os custos de falhas. No Gráfico 1 percebe-se esse movimento, quando a curva com custos com falhas está acima da curva com custos de prevenção e avaliação, a curva de custo total fica mais próxima da área de má qualidade.

A zona de indiferença é aquela em que os custos das falhas representam aproximadamente 50% dos custos da qualidade, enquanto os que correspondem aos de prevenção são aproximadamente 10% dos custos da qualidade. Verifica-se alta qualidade de conformidade. No que se referem aos projetos de aperfeiçoamento da qualidade atingiu-se um ideal, deve-se focar em ações para o controle.

Quando os custos de avaliação são superiores os custos das falhas, é identificada a zona de custos de avaliação elevados (BRITO, 2007). Dessa forma, também se verifica a necessidade de redução dos custos, que podem ser realizados com análise do custo de detecção de falhas, além de verificar se é possível reduzir o volume de inspeções por meio de amostragem e a realização de auditoria de decisões. De acordo com o Gráfico 1, percebe-se que quando esta situação ocorre a curva de custo total aproxima-se da área onde a qualidade é considerada boa.

Feigenbaum (1986 *apud* ROBLES JR., 1994) aborda que os custos da qualidade poderiam ser comparados de forma semelhante em grau de importância aos demais custos incorridos em uma organização. E assim como eles, serem também controlados por departamentos ou servirem como parâmetro que influenciam as decisões de investimento de capital (ROBLES JR., 1994).

Os autores inferem que a maioria dos gestores entende a importância da qualidade, afirmando ser uma prioridade para as empresas, no entanto, são poucos os que mensuram financeiramente o retorno obtido com a adoção de programas direcionados para a qualidade.

Na mensuração dos custos da qualidade, segundo Hansen e Mowen (2003), os custos são classificados em observáveis ou ocultos. Os observáveis são aqueles que podem ser verificados nos registros contábeis. Nessa categoria fazem parte os custos de prevenção, avaliação e falhas internas. Os ocultos são custos de oportunidade resultantes da má qualidade, não são registrados na contabilidade, são os custos decorrentes das falhas externas, como a insatisfação do cliente, por exemplo.

Crosby (1999) recomenda a participação da contabilidade no processo de registro dos custos, pois garante a integridade da operação. A partir da correta alocação e mensuração destes custos é possível verificar onde ocorrem os maiores gastos (OLIVEIRA, G. *et al.*, 2016). O acompanhamento da qualidade como função básica da controladoria, oferecendo apoio administrativo aos diversos setores, pode ser verificado através de avaliação do desempenho das unidades, objetivando com isso verificar as áreas de deficiência para posteriormente adotar ações que possam sanar as deficiências (BARRETO, 2008).

3 Metodologia

Segundo Raupp e Beuren (2003) a classificação da pesquisa é estabelecida quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema e quanto aos procedimentos técnicos. No que se refere aos objetivos, a pesquisa é classificada como exploratória. De acordo com Beuren (2012), a pesquisa exploratória busca dar maior profundidade aos assuntos abordados, de forma a torná-los mais claros, possibilitando, assim, melhor delineamento do tema e resposta ao problema apresentado. Gil (2014) afirma que as pesquisas exploratórias, normalmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa, não requer o uso de métodos ou técnicas estatísticas. Segundo Beuren (2012), a pesquisa de natureza qualitativa proporciona uma análise minuciosa sobre o assunto, ou seja, destaca características não observadas pela pesquisa dita quantitativa. Deste modo a pesquisa é qualitativa por buscar identificar a influência dos custos da qualidade como um diferencial competitivo na empresa de prestação de serviços contábeis, objeto de análise.

Para analisar essa influência, foi escolhido um escritório de contabilidade situado no município de Fortaleza, o qual adota um programa de qualidade certificado pelo Sescap-Ce - Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Ceará

Diante do exposto, em relação aos procedimentos técnicos a pesquisa é caracterizada como um estudo de caso. De acordo com Gil (2014), o estudo de caso utiliza-se de um profundo e demasiado estudo sobre o tema, proporcionando conhecimento amplo e detalhado. Para Stake (2000) o propósito de um estudo de caso não é retratar o mundo, mas o caso em si. O autor ainda pontua a utilização desse procedimento em pesquisas qualitativas. Yin (2015) define que o estudo de caso investiga um fenômeno atual em profundidade, inserido no seu contexto de mundo real, principalmente quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não forem tão claras.

A técnica de análise dos dados é enquadrada como documental, tendo em vista que a maioria das informações utilizadas foi obtida através de relatórios e demonstrativos fornecidos

pela empresa. Na técnica documental trabalha-se com documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor (HELDER, 2006).

Com relação ao método de abordagem, foi utilizado o método dedutivo, que segundo Andrade (2008), é o caminho das consequências, tendo em vista que parte de determinadas teorias para se chegar a conclusão de um evento particular.

Os métodos de coletas de dados segundo especificam Aaker, Kumar e Day (2001) podem ser classificados, inicialmente, em relação ao uso de fontes primárias ou secundárias. No que diz respeito à pesquisa, o método de coleta se deu através de fontes primárias, tendo em vista que as informações que foram utilizadas não estavam prontamente disponíveis.

Os dados e informações obtidas foram fornecidos diretamente pela empresa por meio de relatórios, demonstrativos contábeis e entrevista semiestruturada realizada com os sócios-administradores do escritório. A entrevista semiestruturada também conhecida como entrevista focalizada necessita de grande habilidade do pesquisador, que deve manter o foco de interesse temático sem que isso resulte conferir-lhe maior estruturação. O entrevistador permite ao entrevistado falar livremente sobre o assunto (GIL, 2014).

A análise qualitativa, portanto, foi feita com o objetivo de interpretar as informações obtidas através desses relatórios e demonstrações fornecidos, bem como através da entrevista semiestruturada, a fim de verificar os impactos dos custos da qualidade para a empresa, levando em consideração o mercado em que está inserida.

4 Análise dos Resultados

4.1 Caracterização da empresa

A empresa objeto de análise é um escritório de contabilidade situado na cidade de Fortaleza-CE e que está no mercado há 18 anos. Essa microempresa contábil objetiva crescer de forma sustentável, respeitando clientes, parceiros, fornecedores, entidades de classe e sindicatos. A qualidade dos serviços e a preocupação em reter clientes satisfeitos, bem como transformar a insatisfação da clientela em satisfação são prioridades para os sócios. Dentre os serviços fornecidos encontram-se: assessoria e consultoria contábil, tributária, trabalhista, societária, comércio exterior, inventários, reavaliações patrimoniais e revisão contábil.

A entrevista foi realizada no próprio escritório com dois dos três sócios-administradores, onde estes se propuseram a responder todos os questionamentos pertinentes à pesquisa. Foram fornecidas as demonstrações contábeis, bem como o manual de qualidade adotado pela empresa nas rotinas de qualidade. Estes materiais foram utilizados para aprofundar a pesquisa e abordar aspectos que foram discutidos de modo superficial na entrevista.

4.2 Qualidade dos serviços

A preocupação com a qualidade dos serviços ofertados pela empresa em estudo é visível, tendo em vista que esta mantém estabelecido, documentado e implementado um sistema de gestão de qualidade em associação com o Sescap-Ce, o PQS (Programa de Qualidade Sescap), baseado na Norma ISO 900, norma essa que certifica os sistemas de gestão qualitativos. Qualidade para os sócios, portanto, é fornecer serviços que satisfaçam as exigências e expectativas dos clientes, livres de erros e que estejam de acordo com o que foi solicitado pelo cliente. Essa definição vai ao encontro das definições de qualidade abordadas anteriormente nas palavras de Crosby (1999).

O nível de responsabilidade dos escritórios de contabilidade é alto, levando em consideração as várias obrigações fiscais e contábeis que existem atualmente. Aliado a isso, esse ramo de atividade é bastante sensível a erros, atingindo financeiramente o cliente e/ou o escritório, através de multas, quando o serviço fornecido fica aquém do esperado. Outra consequência advinda do erro é a perda da confiança e credibilidade por parte dos clientes, o que para os gestores deve ser evitado prioritariamente. Os sócios-administradores consideram

que a implementação de um programa de qualidade torna-se imprescindível como forma de segurança tanto para a clientela quanto para a empresa.

Através de pessoal habilitado e capacitado, instalações e recursos adequados, com aplicação de técnicas gerenciais apropriadas e sistemas informatizados, a empresa em questão estabelece condições próprias e adequadas ao desenvolvimento eficaz de suas atividades, pois entende que esse é o caminho para se manter competitivo e diferenciado no mercado.

Cada setor do escritório mantém definidos os procedimentos e instruções que asseguram que os critérios e métodos necessários sejam empregados na realização eficaz de cada operação. Os próprios colaboradores monitoram os processos, com base no controle interno de processos de cada setor, como citado anteriormente. Apesar desse procedimento se enquadrar como custo de aferição/prevenção, como se verá mais a frente, os gestores afirmam que não mensuram os custos incorridos nessa etapa, mesmo resultando em menores custos com falhas internas e externas.

De acordo com o retorno obtido e as análises devidas, são tomadas ações para a eliminação das não conformidades. O acompanhamento e a análise crítica da organização e do sistema de gestão de qualidade são realizados através de reuniões e de auditorias internas comandadas pela própria diretoria. Após a avaliação do desempenho da entidade, as decisões e as respectivas ações são tomadas para coibir futuros erros.

Essas ações de correção de processos, implementação de melhorias, ações corretivas e preventivas são realizadas, se necessário, conforme descrito no manual de gestão de qualidade que a empresa segue. No entanto, como abordado anteriormente, não há uma mensuração dos custos incorridos nesse processo, o impacto é mais subjetivo e só será sentido com a redução dos custos com as falhas externas e com a diminuição dos erros.

4.3 Impactos da utilização dos custos da qualidade

Manter um escritório de contabilidade com uma carteira fiel de clientes, tendo em vista os inúmeros escritórios de contabilidade no mercado é uma tarefa árdua, segundo os sócios-administradores da empresa em estudo. Com esta visão, os gestores entendem que se o serviço for prestado sem uma preocupação voltada para a sua qualidade, o escritório seria apenas mais um no mercado, que poderia ser substituído a qualquer momento.

Apesar da visível preocupação com a qualidade dos serviços, os gestores afirmam não ter o controle de como os investimentos em qualidade impactam diretamente no resultado contábil da empresa. Com isso, para verificar nas demonstrações contábeis do escritório essa preocupação com a qualidade e seus custos, inicialmente foram selecionadas do plano de contas do escritório as contas que fazem alusão a esse controle gerencial. Verificam-se no quadro abaixo tais contas, bem como os tipos de custos da qualidade a que se referem:

Quadro 2: Contas contábeis e sua classificação quanto o custo da qualidade

Contas Contábeis	Classificação dos custos da qualidade
Programa de Qualidade Sescap	Prevenção
Cursos e Treinamentos	Prevenção
Consultoria e Assessoria	Prevenção
Softwares	Prevenção
Manutenção de máquinas e equipamentos	Prevenção
Multas	Falhas externas

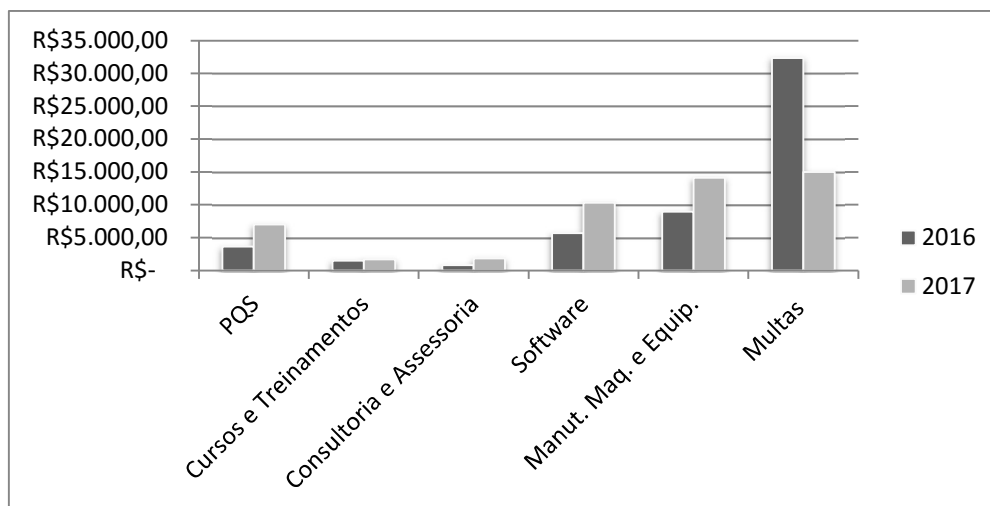
Fonte: Dados da pesquisa (2020).

É possível perceber que a prioridade da empresa é com os custos de prevenção. Verifica-se que é primordial para o escritório não deixar o erro chegar até o cliente para que ele seja percebido. Segundo os gestores, a principal e mais efetiva propaganda é feita pela própria clientela, então programar-se para oferecer um serviço de qualidade é um investimento para manter os clientes e adquirir novos, destacando-se no mercado consequentemente. Os custos de

avaliação como supracitado não são mensurados pela empresa, apesar de ser feito um trabalho de controle interno que impacta diretamente na redução dos custos de falhas.

Verifica-se no Gráfico 2 e no Gráfico 3 como os gastos com qualidade se dispuseram entre os anos de 2016 e 2017, os dois últimos exercícios sociais encerrados da empresa.

Gráfico 2 – Custos da qualidade (2016 – 2017)



Fonte: Dados da pesquisa (2020).

Com relação aos custos classificados como prevenção, verifica-se uma elevação de um ano para outro em todas as contas analisadas. No ano de 2017 os gastos com o PQS aumentaram 92,28% com relação ao ano de 2016, saindo de R\$ 3.633,92 e chegando a R\$ 6.987,50. Esse aumento se deu, segundo os gestores, em função do maior engajamento do escritório em ações desenvolvidas pelo Sescap para melhorar as rotinas de qualidade da empresa, como reestruturação do ambiente, descartes de materiais, capacitação dos colaboradores e certificações do escritório nas fases do PQS.

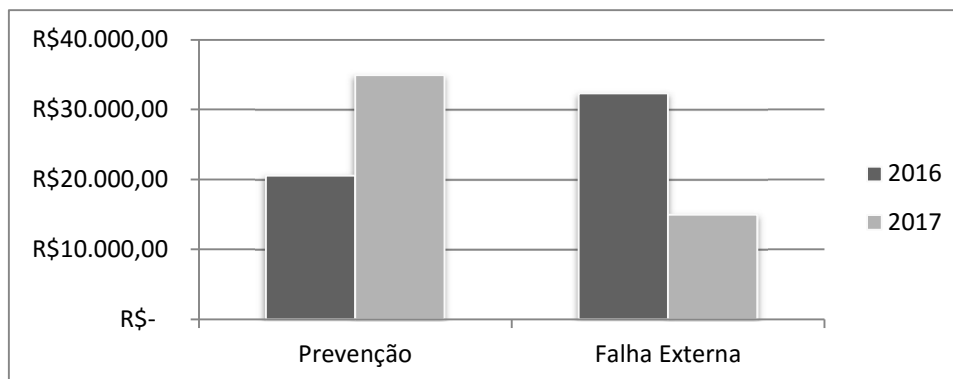
Em atenção aos gastos com cursos e treinamentos, verificam-se nas demonstrações que estes foram os que tiveram o menor crescimento, somente 13,43% de um ano para o outro. Apesar de a empresa investir em qualificações para os funcionários, não há um aumento significativo do ano de 2016 para o ano de 2017. A explicação da diretoria é que a empresa também adota grupos de estudos com os funcionários quando surge algum assunto que deva ser estudado com maior atenção, além do fato de também participar de cursos e treinamentos gratuitos oferecidos pelo CRCCE (Conselho Regional de Contabilidade do Ceará) e outras entidades.

Os custos com consultoria e assessoria tiveram um aumento de 122,52% de 2016 para 2017, com os valores de respectivamente R\$ 819,81 e R\$ 1.824,24. No ano de 2017 os serviços de consultoria e assessoria passaram a serem prestados por duas empresas especializadas em assuntos contábeis, que atendem o Brasil inteiro e, não somente uma como ocorria em 2016; motivo do crescimento considerável nos valores dessa conta.

Os custos com softwares e manutenção de máquinas e equipamentos tiveram um aumento de respectivamente, 81,56% e 58,32%. Tais custos representam a preocupação da empresa em fornecer serviços com a segurança de programas confiáveis e utilização dos melhores equipamentos. Apesar do crescimento de um ano para outro desses custos não ser tão expressivo, verifica-se que eles detêm a maior participação dos custos da qualidade. No ano de 2017 somando-se custos com softwares e manutenção de máquinas e equipamentos eles representam 48,98% dos custos de qualidade total.

Com base no Gráfico 3, verifica-se o que afirma a literatura. A partir do momento em que se aumentam os gastos com os custos de prevenção, os custos com falhas externas tendem a diminuir. Na empresa em estudo pode ser observado isso.

Gráfico 3 – Custos da qualidade x Custos da não qualidade (2016 – 2017)



Fonte: Dados da pesquisa (2020).

No ano de 2016, os custos com falhas externas, representados exclusivamente por multas, eram de R\$ 32.322,21, no entanto, em 2017 esse número caiu para R\$ 14.116,64, ou seja, uma redução de 128,96%, o que representa uma queda de 50,95% dos custos de falhas na participação dos custos totais da qualidade.

O aumento dos custos de prevenção do total dos custos da qualidade foi de 80,20%, o que seguindo a literatura, justifica a redução dos custos com falhas, pois estes vão migrando para ações de prevenção, de modo a apresentar maiores investimentos nessa área. Como decorrência houve redução de 5,61% dos custos totais de qualidade de um ano para outro, o que sugere um aumento da qualidade de conformidade dos clientes.

Apesar da análise dos valores despendidos com os custos com a qualidade, a empresa em estudo adota o comportamento dos clientes como variável qualitativa para a verificação do retorno de se trabalhar com os custos da qualidade. O comportamento dos clientes é considerado, portanto, um custo oculto. Para essa análise, observou-se como a carteira de clientes se comportou a partir do momento que a qualidade dos serviços ofertados pela empresa passou a ser uma variável primordial no andamento dos serviços prestados.

No ano de 2015 a empresa realizou uma pesquisa de satisfação com seus clientes, tendo em vista que a utilização do programa de qualidade no escritório foi implementada no ano de 2014; não foi feita mais nenhuma outra pesquisa nesse sentido ou no sentido de verificar a parcela do escritório no mercado. A avaliação da satisfação do cliente, visando a melhoria da qualidade nos serviços e produtos, é uma das importantes funções competitivas das ferramentas e programas de qualidade. Essa prática promove a confiança e produz consideráveis vantagens à empresa em relação aos seus concorrentes (CARNEVALLI; MIGUEL; CALARGE, 2008).

Satisfazer as expectativas dos clientes como anteriormente abordado é um sensor da qualidade dos serviços ofertados, e conseqüentemente firma a fidelidade deles ao prestador do serviço. Como supracitado por Robles Jr (1994), a satisfação da clientela passa a ser o objetivo das empresas em um ambiente de competição. Para os gestores é uma indicação do diferencial competitivo da empresa, explicitado quando novos clientes surgem da indicação dos clientes antigos. Essa preocupação com a indicação dos serviços da empresa foi percebida em um dos requisitos abordados na pesquisa, que dentre eles avaliou o atendimento (tempo), a resolução de problemas, a satisfação com o serviço e a qualidade do que estava sendo ofertado. Na época desta pesquisa, em todos os requisitos abordados, mais da metade dos clientes consideravam-se totalmente satisfeitos.

Em 2015 o escritório contava com uma carteira de 41 clientes, em 2017 esse número chegou a 103. Apesar de não ser conclusivo afirmar que esse crescimento da clientela se deu

unicamente pela política de qualidade empregada pela empresa, os gestores afirmam que a retenção de clientes se torna uma variável importante na análise do diferencial competitivo do escritório e na análise dos investimentos em qualidade, tendo em vista a gama de escritórios da mesma natureza no mercado e a consequente rotatividade da clientela.

Como supracitado, a empresa não tem controle do impacto dos gastos relacionados com o custo da qualidade nos seus resultados. No entanto, verifica-se que mesmo não tendo um controle efetivo dos investimentos e retorno de se trabalhar com os custos da qualidade, as ações desenvolvidas pela empresa podem ser consideradas adequadas, tendo em vista os números apresentados.

Considerando as zonas de ótimo no modelo de custos da qualidade proposto por Juran (1991) a empresa se encontra na zona de “100% bom”, mais precisamente na Zona de Altos Custos de Avaliação (Perfeccionismo), onde os custos com prevenção estão acima de 50% e os custos de falhas estão abaixo de 40%.

Segundo Garrion, Noreen e Brewer (2007), especialistas dizem que os custos totais da qualidade devem representar de 2% a 4% da receita total de vendas. Tendo em vista que a receita total da empresa em 2017 foi de R\$ 1.472.786,83 e os custos totais de qualidade foram R\$ 49.889,03, esse índice da empresa (custos da qualidade/receita total) é de 3,39%, ou seja, dentro da faixa recomendada pelos especialistas. Tal fato demonstra que a empresa deve continuar com o programa de qualidade, no entanto, com um controle maior de seus custos, não só pelo fato de se apresentar como um diferencial competitivo, no sentido de reter clientes, mas também pelo impacto positivo nos resultados da empresa.

5 Considerações Finais

O artigo teve como objetivo verificar a influência dos custos da qualidade como um diferencial competitivo. Diante dessa proposta adotou-se como objeto de estudo um escritório de contabilidade, o qual segue um programa de qualidade, certificado pelo Sescap, no desenvolvimento das suas atividades.

Apesar da visível preocupação da empresa em fornecer serviços de qualidade e com isso manter a satisfação da clientela, não se percebe na empresa um controle efetivo dos custos da qualidade para verificação do impacto nos resultados contábeis. Isso porque mesmo havendo a contabilização dos custos explicitamente relacionados com a qualidade, a empresa não os separa dos demais com o intuito de realizar a análise do retorno obtido com o investimento em qualidade.

Na análise feita desses custos nos anos de 2016 e 2017, verificou-se que a prioridade da empresa foi com os custos de prevenção, subtendendo sua preocupação de não deixar o erro chegar ao cliente. Apesar de realizar ações que se enquadram como custos de avaliação, como auditorias do trabalho e controle de processos, a empresa não realiza a contabilização de tais custos.

Mesmo diante do fato da empresa não realizar o devido controle desses custos, percebe-se que a forma como seus custos totais da qualidade se comportou durante os dois exercícios sociais analisados seguiu o que sugere a literatura. Com o maior investimento na área de prevenção, os custos de falhas reduziram de forma expressiva, em torno de 129%, o que consequentemente diminuiu os custos totais com qualidade.

Conclui-se, portanto, que os custos da qualidade contribuíram na melhoria da eficiência operacional da empresa, tendo em vista a redução dos custos de falhas no período analisado. A participação dos custos da qualidade em relação à receita total também foi objeto de análise. Especialistas afirmam que esse percentual deve variar entre 2% a 4%, o índice da empresa é de 3,39%. Tal fato indica que os gastos com qualidade estão adequados, com impacto positivo no seu resultado, já que se tem uma parcela maior de receita livre. Salienta-se aqui a importância da empresa atentar para essa área da contabilidade gerencial.

Com a adoção da retenção de clientes como variável de análise do retorno de se investir em qualidade, verifica-se influência positiva no objetivo da empresa de destacar-se no mercado, tendo em vista o crescimento da sua carteira de clientes ao longo dos anos a partir da implantação do seu programa de qualidade.

Por fim, reforça-se a relevância desse tema para futuras pesquisas, tendo em vista que dentro da contabilidade gerencial é um assunto pouco explorado. Diante disso, uma sugestão para próximos trabalhos seria a aplicação do estudo dos custos da qualidade em outros ramos de atividades, utilizando-se de períodos mais representativos e em empresas que possuam uma quantidade maior de contas contábeis relacionadas à qualidade para a devida análise.

Referências

- AAKER, D. A.; KUMAR, V.; DAY, G. S. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BARRETO, M.G.P. **Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade** /Maria da Graça Pitiá Barreto. – São Paulo: Saraiva, 2008.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BRITO, F. G. **Proposta de uma sistemática para mensuração dos custos de falhas internas aplicada à indústria vinícola**. 2007. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção e Sistemas). Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2007.
- CARNEVALLI, J. A.; MIGUEL, P. A. C.; CALARGE, F. A. **Proposta de um modelo conceitual para minimizar as dificuldades no uso do QFD**. Revista Produção, v. 18, n. 1, p. 126-141, 2008.
- CROSBY, P. B. **Qualidade é investimento**. 7. ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1999.
- FEIGENBAUM, A. V. **Controle da qualidade total: gestão e sistemas**. v. 1. São Paulo: Makron Books, 1994.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. ; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. – Tradução e revisão técnica Antônio Zoratto Sanvicente. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- _____. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 3 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- HELDER, R. R. **Como fazer análise documental**. Porto, Universidade de Algarve, 2006.
- JURAN, J. M. **A qualidade desde o projeto: novos passos para o planejamento da qualidade em produtos e serviços**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- _____; GRZYNA, F. M. **Controle da qualidade handbook: conceitos, políticas e filosofia da qualidade**. v. 1. São Paulo: Makron Books, 1991.
- LUZ, C. **Implantação de programas da qualidade pela certificação da ISO 9001 como diferencial competitivo para as organizações**. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, UFSC, Florianópolis, 2002.
- MATTOS, J.C.; TOLEDO, J.C. Custos da qualidade: diagnóstico nas empresas com certificação ISO 9000. Gest. Prod. [online]. 1998, vol.5, n.3, p.312-324.
- MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- OLIVEIRA, J. A. DE ET AL. **Um estudo sobre a utilização de sistemas, programas e ferramentas da qualidade em empresas do interior de São Paulo**. Prod., 2011, no.ahead, p.0-0. ISSN 0103-6513.

OLIVEIRA, G. R. ET AL. **Redução dos custos da qualidade com melhoria dos processos:** um estudo de caso. Revista GEINTEC – ISSN: 2237-0722. São Cristóvão/SE – 2016. Vol. 6/n. 2/ p.3241-3256.

PAVÃO, J. A.; CAMACHO, R.R. **Custos da Qualidade em Micro e Pequenas Empresas do APL do Vestuário:** Uma Análise Empírica. ABCustos, São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, v. 12, n. 3, p. 100-127, set./dez. 2017 ISSN 1980-4814.

RAUPP, F.M; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** São Paulo, Atlas. 2003.

ROBLES JR., A. **Custos da qualidade:** uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. **Custos da qualidade:** aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. São Paulo: Atlas, 2003.

RUST, R. T. Z.; ANTHONY, J. e KEININGHAM, T. L. **Return on quality:** measuring the financial impact of your company's quest for quality. Chicago: Probus Publishing Company, 1994.

SCOPINHO, W.; CHAVES, C.A. **Custos da qualidade em uma indústria multinacional automotiva de grande porte.** Exacta (São Paulo. Impresso), 2012.

SOUZA, M. A.; COLLAZIOL, E.; DAMACENA, C. Mensuração e registro dos custos da qualidade: uma investigação das práticas e da percepção empresarial. RAM, Rev. Adm. Mackenzie (Online) [online]. 2010, vol.11, n.4, pp.66-97. ISSN 1678-6971.

SOWER, V. E.; QUARLES, R.; BROUSSARD, E. **Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity.** International Journal of Quality & Reliability Management, Bradford, v. 24, n. 2, p. 121-140, 2007.

STAKE, R. E. **Qualitative case studies.** In: DENZIN, N. K.; LINCON, Y. S. (Ed.). Handbook of qualitative research. California: Sage, 2000.

WERNKE, R. **Custos da qualidade:** uma abordagem prática. Porto Alegre: CRC/RS, 2000.

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.