

# **Gestão de Custos da Qualidade: Ferramenta Gerencial Valorizada?**

**Pablo Rozano Winckler**

**Gilvanio Ballmann**

**Elke Georg**

## **Resumo:**

*O tema proposto para este artigo - Gestão de Custos da Qualidade - representa um dos grandes desafios para o empresário que se considere capacitado a vencer num mercado cada vez mais competitivo e em níveis cada vez mais acirrados. Sob essa ótica, este artigo aborda, num primeiro momento, os aspectos conceituais sobre os custos da qualidade, sua mensuração e processos de gestão. À continuação, realiza uma análise crítica sobre o tema, com inferências de cunho pessoal dos mestrandos, identificando as divergências entre a teoria dominante e a prática constatada no mercado. O artigo conclui expondo que, hoje e em decorrência dos sistemas vigentes de contabilidade, a gestão dos custos da qualidade ainda está distante de um patamar ideal, continuando a ser mais uma complexa teoria, do que uma prática usual e rotineira, ordenada e eficientemente implementada.*

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

**GESTÃO DE CUSTOS DA QUALIDADE:  
FERRAMENTA GERENCIAL VALORIZADA?**  
TRABALHO 15.243

***Resumo:*** O tema proposto para este artigo – “Gestão de Custos da Qualidade” – representa um dos grandes desafios para o empresário que se considere capacitado a vencer num mercado cada vez mais competitivo e em níveis cada vez mais acirrados. Sob essa ótica, este artigo aborda, num primeiro momento, os aspectos conceituais sobre os custos da qualidade, sua mensuração e processos de gestão. À continuação, realiza uma análise crítica sobre o tema, com inferências de cunho pessoal dos mestrandos, identificando as divergências entre a teoria dominante e a prática constatada no mercado. O artigo conclui expondo que, hoje e em decorrência dos sistemas vigentes de contabilidade, a gestão dos custos da qualidade ainda está distante de um patamar ideal, continuando a ser mais uma complexa teoria, do que uma prática usual e rotineira, ordenada e eficientemente implementada.

**Palavras-Chave:** Custos da qualidade; Gestão Total da Qualidade (TQM); Mensuração dos custos da qualidade.

**Área temática:** Custos da Qualidade

**GESTÃO DE CUSTOS DA QUALIDADE:  
FERRAMENTA GERENCIAL VALORIZADA?**

**1. CONTEXTO E METODOLOGIA**

Difícilmente, em épocas que antecederam ao processo crescente e em curso de globalização da economia, poderia ser constatada a presença tão insistente de questões

que circundam o tema da qualidade e, por decorrência, da sua mensuração, gestão e benefícios que dela derivam.

Alguns fatores influenciaram decisivamente para esse movimento. A preocupação inicial da escola norte-americana (nos idos da década de 50), em passar a observar, com maior critério, a ocorrência dos custos derivados da falta de qualidade, até então apenas reconhecidos como meros custos que pareciam ser, mas sem qualquer preocupação com a análise do que envolviam, tanto quanto à sua origem, como no que se referia à sua mensuração e peso dentro do orçamento empresarial – muito menos, então, no tocante à influência negativa que provocavam no próprio mercado consumidor.

À escola norte-americana seguiu-se a japonesa, a qual, embora trilhando uma linha diferenciada, também passou a focar os custos, a mensuração e o controle da qualidade como sendo fatores de relevância na gestão empresarial, no sentido de carrear benefícios em amplo sentido, tanto para a própria empresa, como para o mercado consumidor.

SHANK e GOVINDARAJAN (1997, p. 258) apresentam, neste sentido, as três escolas preponderantes no sentido conceitual da qualidade, bem como a abordagem japonesa, vistas no **Quadro 1**:

**Quadro 1: Escolas conceituais dos Custos da Qualidade**

<i>Escola de Joseph DURAN</i>	<i>Escola de W. Edwards DEMING</i>	<i>Escola de Philip CROSBY</i>	<i>Escola da abordagem JAPONESA</i>
<i>Teve a colaboração de Armand Feigenbaum e foi a pioneira na análise de custos da qualidade (1950). Reconhece Quatro categorias: 1) prevenção (aumenta na medida em que a Qualidade aumenta); 2) avaliação (aumenta na medida em que a Qualidade aumenta); 3) falha interna (diminuem na medida em que a Qualidade aumenta); e 4) falha externa (diminuem na medida em que a qualidade aumenta).</i>	<i>Reconhecido como o principal acadêmico da gestão da qualidade, esta escola defende que: “os custos da não conformidade e a resultante perda da confiança do cliente são tão elevados que a avaliação dos custos da qualidade é desnecessária”. Sua base racional é o “zero defeito”, semelhante ao entendimento japonês (kaizen), ao TQC (Total Quality Control) e JIT (Just-In-Time).</i>	<i>Também defende o ideal de “zero defeito”, indicando que o esforço deve se concentrar na primeira elaboração (do produto ou serviço). Mensura os custos da qualidade de acordo com duas variáveis: 1) preço da conformidade; e 2) preço da não-conformidade. Defende a conscientização do conceito “Qualidade” no seio da empresa, evitando-se, assim, a necessidade de mensura-los e privilegiando a prevenção ao erro.</i>	<i>Charles Fine resume a abordagem da escola japonesa como sendo o cuidado em melhorar “a qualidade de vida dos produtores, clientes e investidores”. O pensamento japonês defende o compromisso com a melhoria e a perfeição, redundando em “zero defeito” ou “qualidade 100%”. Esta filosofia identifica a qualidade como uma viagem e a melhoria da qualidade como um estilo de vida, não uma meta empresarial.</i>

**Fonte:** Adaptado de SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay, in “A revolução dos custos”, 1997, p. 258-261.

Em outras nações desenvolvidas (na Europa e no Oriente), a preocupação com os controles de qualidade e seus custos decorrentes também se expandiu, alcançando inclusive – embora mais tarde – os países em desenvolvimento, dentre os quais o Brasil e seus pares latino-americanos. O processo deflagrado pelos Estados Unidos da América do Norte e seguido, de perto, pelo Japão, em pouco tempo ficou disseminado por praticamente todas as nações conscientes da necessidade de competir, cada vez mais, no mercado econômico mundial. Era, por assim dizer, sinais mais do que claros da chegada da globalização econômica, cujos efeitos estremeceram o planeta, tanto no bom, como no mau sentido.

A década de 90 descerra uma nova fase na economia mundial, ampliando, assim, a necessidade de se controlar, mensurar e gerir adequadamente os custos da qualidade. Isto decorre do crescimento palpável de novas formatações negociais que vão surgindo, a exemplo dos processos de terceirização de tarefas não ligadas ao objetivo-fim das empresas, ou seja, passíveis de serem executadas por pessoas físicas ou jurídicas (terceiros) não pertencentes ao quadro da empresa contratante, buscando o benefício da diminuição dos custos fixos e o incremento à qualidade – pelo menos, teoricamente –, uma vez que a empresa podia passar a se dedicar com mais afinco e foco concentrado no seu verdadeiro e principal escopo.

A outra formatação negocial inovadora, a partir dessa década, é representada pelas “parcerias”, cujo sustentáculo conceitual e prático é a formação de redes independentes de “parceiros” comerciais, industriais ou de prestação de serviços, com o intuito primeiro de facilitar e aprimorar o desempenho das entidades, ampliando suas áreas geográficas de atuação e, paralelamente, diminuindo custos de mão-de-obra, material, instalações, dentre outros.

Tanto num, como no outro aspecto exposto, o simples fato de delegar a terceiros ou de dividir com parceiros a execução de certas tarefas passíveis desta postura, já pode ser considerado como um ponto crítico, no que tange a controlar a qualidade (e seus respectivos custos) de desempenho dos outros. Pois, afinal, a empresa principal (contratante ou parceira principal) está colocando seu nome, sua tradição e sua marca em risco, caso essa divisão de tarefas venha a lhe trazer inconvenientes derivados da falta de qualidade. Esta é a questão principal que orienta este artigo.

Para sua exposição e desenvolvimento, pensou-se em proceder a um estudo exploratório e descritivo, com base em obras tradicionais que embasam o tema, artigos diversos e, principalmente, a experiência e vivência prática dos autores deste artigo, como maneira de contribuir com a comunidade acadêmica em geral, enriquecendo o debate candente e mais do que atual, sobre a gestão e mensuração dos custos da qualidade e seu valor estratégico, como importante vantagem competitiva das empresas modernas.

## **2. CONCEITOS DE QUALIDADE**

Em termos etimológicos, o vocábulo “qualidade” significa “propriedade, atributo ou condição das coisas ou das pessoas que as distingue das outras e lhes determina a natureza” (DICIONÁRIO AURÉLIO, 1993, p. 453). Ou seja, a qualidade deve, necessariamente, ser referenciada por um padrão que sirva de baliza para comparação; caso contrário, perder-se-ia na subjetividade de inúmeros conceitos que poderiam, até, ser conflitantes entre eles.

Observada, agora, na prática do seu conceito aplicado em nível econômico, a qualidade estaria presente quando se verificasse que “um produto se conforma com suas especificações”, segundo o entendimento de SAKURAI (1997). Também pode ser entendida como sendo “uma adequação ao uso”, conceito cunhado por JURAN (1974); ou, ainda, como um elemento de “conformidade com os requisitos”, de acordo com CROSBY (1979), ROBLES (1996) e outros.

No caso de SAKURAI (1997, p. 131-132), para compreender-se o sentido da qualidade, há necessidade de que se segregue sua interpretação em três níveis, a saber:

- a) grau de conformidade: é o nível orientado para o produto e demanda que o produto esteja de acordo com suas especificações; neste enfoque, percebe-se que não há um enfoque prioritário no cliente (e em suas expectativas), mas no produto (e suas especificações);
- b) adequação ao uso: é o nível orientado para o usuário/cliente/consumidor e demanda que o produto ou serviço atenda, com qualidade, as expectativas daqueles; é, como visto, uma inversão do primeiro nível exposto;
- c) excelência inata: é o nível que determina que a qualidade seja um identificador intrínseco a um produto ou serviço; que seja um requisito inato de tal maneira que, mesmo aqueles que não utilizam o produto ou serviço, reconheçam sua qualidade como sendo parte inerente a estes – neste nível de compreensão, o autor entende que o nível inerente de qualidade é tal que não sofre alteração ou deterioração, mesmo diante de mudanças de estilo ou gosto.

O enfoque mais adequado, contudo, pertence a GILMORE (1974), que entende a qualidade como sendo “o grau em que um produto satisfaz as necessidades dos clientes”, embora pareça estar se desprezando, neste entendimento, os quesitos atinentes às especificações do produto/serviço, os quais, mesmo que sejam falhos ou inadequados (mas, atendendo as expectativas dos clientes), passam a desconsiderar-se como relevantes se, efetivamente, cumpre-se o objetivo daquele produto/serviço, ou seja, o de contentar o cliente atendendo suas necessidades.

Há, ainda, outro aspecto a ser considerado neste conceito. “Satisfazer” as necessidades implica uma compreensão ampla, já que tem a ver com aspectos subjetivos e valores pessoais, como a cultura, o meio social, a capacidade financeira, o nível intelectual, dentre outras variáveis. Essa subjetividade complicaria o conceito de GILMORE (1974), entendendo-se, então, que deva ser substituído o vocábulo “satisfazer” por “atender” ou “suprir”, estes bem mais ajustados a uma praticidade conceitual (pode-se atender suprir necessidades dos clientes, sem, necessariamente, satisfazer suas expectativas ou modelo imaginado), do que aquele.

Em termos ilustrativos e práticos, um modelo de automóvel pode perfeitamente bem atender (ou suprir) as necessidades de economia, segurança, conforto, potência de motor, mas não necessariamente satisfazer os desejos ou expectativas de um consumidor —estes, mais acercados a itens subjetivos como *design*, acabamento interno, opcionais, tecnologia eletrônica, rodas especiais, dentre outros que dizem respeito ao gosto *particular* do indivíduo, de acordo com aquelas variáveis de que se falaram acima. Em suma, itens *genéricos* (como economia, segurança, conforto e potência), que praticamente fazem parte da expectativa da maioria dos consumidores, podem ser atendidos ou supridos; já itens específicos (*design*, acabamento interno,

opcionais, tecnologia e outros) satisfazem apenas expectativas e desejos de certas parcelas de consumidores, pouco importando para outros que valorizam mais os primeiros itens.

CAMPOS (1992, p. 2) também possui um conceito interessante sobre qualidade, que vale sua transcrição: “um produto ou serviço de qualidade é aquele que atende perfeitamente, de forma confiável, de forma acessível, de forma segura e no tempo certo às necessidades do cliente”. Este autor se preocupa em especificar os quesitos que devem ser atendidos, para que se afirme ser o produto ou serviço de qualidade adequada. Entretanto, observe-se que, similarmente, o citado conceito também transita por conceitos subjetivos, ou seja, que podem ser entendidos de maneira diferente, por consumidores de formação conceitual diferente. “Atende perfeitamente” é extremamente subjetivo; assim como “acessível” e “no tempo certo”. Estas variáveis são incontornáveis e dependem de fatores inerentes ao perfil de cada comprador.

É em decorrência dessa subjetividade que, segundo REIS (2001, p. 564), a abordagem dos custos da qualidade deve ser estritamente representada quantitativamente, ou seja, por meio de valores que sejam condizentes com uma realidade de mercado. A excelência em qualidade tem que ser, assim, viável e aceitável, em termos mercadológicos; do contrário, estaria se falando em mera utopia. Exemplificando, suponha o leitor que um consumidor deseje adquirir determinado produto, com características básicas que atendam à sua necessidade.

Numa pesquisa de mercado, esse consumidor irá encontrar várias opções com essas características básicas, às vezes (no mercado brasileiro, principalmente) variando, entre a opção mais barata e a mais cara, mais de 100%. O que fará esse consumidor se decidir por determinada escolha? O preço de uma marca desconhecida (mas que possui todas as características básicas por ele elencadas), por ser mais barato, ou a marca mais conhecida, tradicional e de fama, embora seja a mais cara? Ambos os produtos são idênticos, atendem a todos os itens pré-definidos, mas um custa o dobro do outro porque a marca é tradicional.

Não estaria se falando, neste caso, de um mero engodo? Outra vez, ao que parece, o elemento predominante é o subjetivo, trazido no bojo das estratégias de marketing, da propaganda (custosa, mas permanente), sem, não raro, ter a ver com qualidade especificamente. Eis a questão.

FROTA (2001, p. 1) reduz toda essa ilustração exposta a uma assertiva contundente: “O barato sai caro! Comprar a marca o-mais-barato sempre acaba gerando dor de cabeça. Alta qualidade não significa alto custo. Alta qualidade é caminho para reduzir custos!”. Provavelmente, o autor tenha razão, desde que exista uma cultura de qualidade nas empresas e no povo. Há, assim, uma estreita relação com os níveis de qualidade demandados pelo consumidor e aqueles que surgem como resposta a essa demanda. Se um dos elementos dessa equação (consumidor x empresa) deixa de atender ao apelo da qualidade, certamente o outro igualmente irá seguir a tendência.

SÁ (1995, P. 16) entende que “Os estudos da qualidade representam as indagações de uma das relações dimensionais sob as quais se analisa o fenômeno patrimonial”. Isto mostra, em princípio, que o conceito é antigo e clássico, havendo ressurgido nos dias atuais em decorrência da globalização, com o intuito de

modernização e maximização do grau de competitividade das empresas. SÁ (1995) reforça, ainda, que “custo” é sinônimo de investimento em tudo o que se faça necessário para estruturar um produto, um serviço ou uma utilidade, em sentido amplo. Contudo, permanecendo certa confusão em relação a este conceito, o autor frisa o entendimento de vários autores, no sentido de identificar “custos” como “as aplicações, para mover a atividade, sejam direta ou indiretamente, feitas na produção de bens de vendas” (idem). Por fim, este autor define especificamente a qualidade como sendo “tudo aquilo que distingue uma coisa de outra, ou seja, o atributo que permite distinguir o melhor do pior, o pior do medíocre, o medíocre do péssimo etc.” (idem).

Em outra obra sua, SÁ (1999, p. 1), traça um vínculo estreito entre os novos paradigmas da globalização e a cultura da qualidade, como sendo, esta, um pré-requisito fundamental para a sobrevivência num mercado cada vez mais acirrado. Em suas palavras: “A competitividade tem levado as empresas a rever suas formas de organização. Empresas multinacionais lançam-se em projetos de racionalização de estrutura em nível mundial. Esse processo é conhecido por produção global ou globalização e o seu principal propósito é buscar o grau máximo de eficiência operacional”. Essa eficiência – ainda segundo o autor – deriva não tão-somente de padrões internos de controle e gestão da qualidade e dos processos em geral, mas também de uma seleção ampliada de fornecedores que apresentem atributos como a excelência em suas gestões de qualidade, custos e serviços. Tal proposição impõe um cuidado redobrado das empresas, quando ampliam suas relações de mercado com novos fornecedores e parceiros (comerciais ou industriais), os quais deverão seguir um padrão de qualidade ditado pela empresa principal, ou então, o processo se verá comprometido no conjunto todo.

Deste conceito amplo é que deriva a idéia de Gestão da Qualidade Total (TQM), como ferramenta fundamental para a conquista de vantagens competitivas em amplo sentido.

### 3. GESTÃO TOTAL DA QUALIDADE (TQM) E “ABC COSTING”

O conceito de TQM (“*Total Quality Management*”) se constitui em um direcionador dos custos de execução e representa o compromisso da gerência com a qualidade total, no sentido de construir-se uma estrutura analítica que proceda, permanentemente, à análise de custos de uma organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997).

DELGADO (2001, p. 2) acresce a esse compromisso, um aspecto adicional e fundamental ao TQM, ou seja, a motivação para a qualidade. Esta motivação, tanto deve estar presente na empresa, como no próprio consumidor, a fim de estabelecer uma linha conivente entre ambos os pólos. Neste sentido, os consumidores atuais relevam com maior ênfase, como sendo aspectos da qualidade, os seguintes: (a) performance ou desempenho; (b) durabilidade; (c) facilidade de utilização e confiabilidade do serviço de assistência pós-venda; (d) preço; (e) *desing*; (f) marca.

Nesta ordem. Como pode ser visto, “preço” e “marca” passaram a ocupar lugares inferiores, subjugados por outros apelativos mais acercados à qualidade do produto ou serviço.

Por sua vez, na empresa, os fatores-chave destacados na área de serviços, devem ser: (a) amabilidade/simpatia; (b) prontidão/disponibilidade; (c) sentido básico de que as necessidades do cliente foram satisfeitas; (d) atitude de quem presta um serviço.

Adicionalmente, DELGADO (2001, p. 2-3) acrescenta dados colhidos pela Fundação Européia para a Gestão da Qualidade, derivados de um estudo efetuado junto às 500 maiores empresas desse continente, cujo objetivo era avaliar a Gestão da Qualidade nas mesmas. Os resultados, sumarizados a seguir, mostram quão delicado é este tema, quando levado à prática e avaliado em campo:

- 1) Mais de 90% dos diretores consideram crítica a performance em Qualidade das suas empresas;
- 2) 60% dos diretores afirmam que a performance em Qualidade passou a ser mais importante que anteriormente (com referência aos anos 70);
- 3) As 4 razões porque consideram a Qualidade importante são:
  - ◆ ela é o primeiro argumento de compra;
  - ◆ é um dos principais meios de redução dos custos;
  - ◆ é um dos principais meios de implementar a flexibilidade/capacidade de resposta; e
  - ◆ é um dos principais meios de redução do tempo em todos os aspectos;
- 4) Mais de 85% dos diretores consideram a Gestão da Qualidade a prioridade topo das suas empresas.

Como pode ver-se, a gestão dos custos da qualidade é uma ferramenta gerencial de extrema valia, para o empresário, principalmente quando se visa alcançar índices maiores de competitividade e, ainda, quando se pretende alimentar mais fielmente os processos de tomada de decisão estratégica.

O BOLETIM IOB (1998, p. 2), ao se referir ao “*ABC Costing*” e à Gestão da Qualidade, observa a necessidade de haver uma melhoria contínua da produtividade, para o que se torna necessário, em primeiro lugar, a mudança de mentalidade dos empresários e administradores brasileiros, em relação à maneira de encarar a qualidade e, em segundo lugar (mas, com a mesma importância), destaca a necessidade de conscientização com relação à importância atribuída a um sistema de custos eficiente. O artigo em foco estabelece uma relação (indiscutível) entre qualidade e produtividade, como sendo forças que se somam, e não que uma prejudica a outra – como se sabe, há uma tendência em se pensar que a melhoria da qualidade vem em detrimento da produtividade, o que é totalmente inverídico.

O enfoque do BOLETIM IOB (1998) é sobremaneira claro, já que esta tendência de ver um conflito entre qualidade e produtividade é, além de ainda dominante, um grave entrave para o desenvolvimento da cultura de qualidade. Ao contrário do que se pensa, a qualidade favorece a produtividade, uma vez que, em havendo qualidade, se terá redução dos custos decorrentes da deficiência que esta acarreta; já que, afinal, defeitos não são gratuitos, pois alguém foi pago para fazê-los – enquanto outro alguém (o cliente) os está pagando em dobro.

COGAN (2001, p. 1) complementa a exposição do BOLETIM IOB (1998), alegando que o “*ABC Costing*” (“*Activity Based-Costing*”) é uma filosofia que defende a implementação de uma estratégia empresarial cujo principal escopo é o corte drástico de desperdícios, associado, ainda, à melhora dos serviços, à avaliação de iniciativas de qualidade, ao incremento do melhoramento contínuo e ao cálculo justo e preciso dos custos dos produtos.

Há, portanto, uma diferença fundamental a ser destacada, entre a Gestão da Qualidade Total (TQM) e o “*ABC Costing*”, salientada por COGAN (2001) no sentido de que, enquanto o TQM se constitui de projetos táticos e atribuídos a equipes específicas para seu desenvolvimento e implementação, o “*ABC Costing*” valoriza mais o enfoque voltado ao processo de negócios da empresa – ou seja, à relação que a entidade possui com seu cliente. COGAN (2001) ressalta, ainda, que as equipes formadas para desenvolvimento e implementação do TQM, uma vez cumpridos seus objetivos específicos, acabam sendo desativadas por terem atendido à plena implementação dos seus projetos. Contudo – salienta COGAN (2001) –, há processos na organização considerados críticos para o sucesso empresarial, o que lhes fornece a necessidade de serem contínuos em suas estratégias – por isso, a denominação dos mesmos, como sendo Gestão pela Qualidade dos Processos de Negócios.

Ilustrativamente falando, o processo de compras pode englobar a previsão de vendas, o planejamento de material, o controle de inventário, o recebimento e a inspeção, o sistema de informação gerencial e o contas a pagar. Iniciado no momento da decisão de compra de uma matéria-prima ou um componente e finalizado quando a fatura do fornecedor é paga, esse processo tem, contudo, entre esses limites, uma série de atividades que são executadas por diversas pessoas de vários departamentos da entidade. Assim, COGAN (2001, p. 2) assume que esse processo pode ter melhorias – no sentido de otimizar seus custos de implementação –, uma vez que, via de regra e na prática, o que se faz é apenas mensurar as atividades específicas (compras, controle de produção, controle da qualidade, sistema de informação, dentre outros), e não o processo em si. De acordo com o autor, apenas o sistema “*ABC Costing*” é que permite o cálculo correto do custo de cada processo, já que “ele pode captar todas as despesas que ocorrem na empresa, por atividades”.

Portanto, analisando as posições acima descritas, pode-se concluir que apenas um sistema não é suficiente para estruturar-se o modelo ideal de controle da qualidade total. São necessários vários subsistemas que, complementando-se uns aos outros, redundem no resultado final, ou seja, a excelência na qualidade do produto ou serviço final.

#### **4. CUSTOS DA QUALIDADE**

O que são “custos da qualidade”? No dizer de FROTA (2001, p. 1-2), quando um consumidor adquire um produto barato e com qualidade inferior (já que “barato” nem sempre é sinônimo de deficiência de qualidade), via de regra vai se ver, em pouco tempo, com quebras e defeitos que, além dos incômodos, lhe trazem prejuízo e – o que é pior, ainda – o obrigam a continuar em perda, uma vez que deixa de utilizar dito produto. Afirma este autor, no referido sentido, que, tendo esse consumidor investido

pouco em qualidade, “terá alta perda devida à má qualidade e o resultado líquido será uma perda total desvantajosa” (idem).

Levando-se este exemplo aos contornos internos de uma empresa, ter-se-á uma resposta negativa semelhante, ou seja, operando com qualidade inferior (ou desprezando a qualidade superior), a empresa acabará dilapidando recursos e material, depreciando equipamentos, sub-aproveitando o potencial de sua mão-de-obra, subutilizando a informação disponível; em suma, esse conjunto de ações negativas deverá, certamente, redundar em alta perda para a entidade. Nesta linha de raciocínio, o BOLETIM IOB (1998, p. 2) lista alguns custos da má qualidade, como sendo os de maior destaque, a saber:

- *o custo do retrabalho: em geral, representa igual montante ao despendido no trabalho original, ou seja, um produto ou serviço custa à empresa exatamente o dobro do seu valor racional – ademais de, via de regra, comprometer a satisfação do cliente, já que um produto ou serviço retrabalhado quase nunca atende essa expectativa. De acordo com o BOLETIM IOB (1998), as estatísticas publicadas mostram que “em média, as empresas brasileiras apresentam um índice de rejeição variando entre 3 e 20% da sua produção aprovada, o que representa entre 0 e 15% da produção total.[...] em uma fábrica considerada de classe mundial, o índice de rejeição não ultrapassa cerca de 0,02%.”*
- *o custo do consumidor insatisfeito: de difícil quantificação, supõe-se que seja ainda maior do que o custo imediato do retrabalho; neste caso se verifica a tradicional premissa que diz: um cliente insatisfeito influencia um número muito maior de potenciais clientes, negativamente, do que um cliente satisfeito, ao apregoar sua satisfação. Além dos naturais dissabores e perdas, “[...] ficam, também, os custos: o custo inquantificável do cliente frustrado (também representado por perdas futuras de vendas) e o custo muito quantificável dos consertos sob garantia – o retrabalho pós-venda” (idem).*
- *o custo do atendimento em garantia: facilmente quantificável, representa a necessidade de uma ou mais vezes ter que consertar o produto, seja no local do cliente, ou – o que é pior – trazê-lo à empresa (demandando mais custos, como os de transporte, movimentação de veículos e funcionários etc.). Isto quando não for o caso da substituição do bem falho, por outro novo. Estes custos são sobejamente reconhecidos, sendo desnecessário se aprofundar nos mesmos.*
- *o custo do refugo: diferenciado dos demais – que advêm da possibilidade de retrabalho –, os refugos representam aquilo que não mais pode ser recuperado (sucata) e implicam também em custos substanciais; contudo, apresentam um aspecto positivo: “quando o produto é jogado no lixo ou de volta ao forno, pelo menos se evita um consumidor descontente e os custos associados a esse descontentamento” (idem).*

Reforçando, ainda, o conceito exposto sobre a qualidade, vale citar DELGADO (2001, p. 1), para quem esta nada mais é do que “uma forma de estar, de conviver e de atuar, no sentido de haver uma procura permanente de obtenção de melhores resultados a partir de um melhor desempenho de cada elemento interveniente no processo”. Todo esse esforço individual, saliente-se, visa, em primeira e última instância, satisfazer o cliente (orientação para o cliente), “uma vez que é para ele, e para a satisfação das suas necessidades, que a empresa trabalha e existe” (idem).

FROTA (2001, p. 2), por seu turno, frisa que a “**função qualidade** de uma empresa pode ser definida como um conjunto de atividades que abrange todos os setores da empresa – de forma direta e indireta – com o objetivo de melhorar a qualidade do produto final e manter consistente essa melhoria (grifos do autor)”. De acordo com a exposição deste autor, essa função gera custos espalhados pelos vários departamentos da empresa, sendo que esses “custos totais operacionais da qualidade” não se referem apenas aos custos diretos de qualidade (que derivam em aspectos positivos), mas dizem também respeito aos aspectos negativos, decorrentes da má-qualidade. Assim, o autor em foco define os Custos Operacionais Totais da Qualidade como sendo “tudo o que é despendido pela função qualidade somado aos custos resultantes do que ocorre quando essa função falha”.

DELGADO (2001, p. 5), reforça o parecer de FROTA (2001) ao afirmar que “O título ‘Custos da Qualidade’ pode por vezes revelar-se enganador pois os verdadeiros custos não provêm da Qualidade mas sim da não Qualidade”. Em suma, repete com pequena alteração o que FROTA (2001) afirma em seu texto.

Em realidade, a exposição de DELGADO (2001) parece um tanto extrema, ao afirmar que “os verdadeiros custos não provêm da Qualidade”, mas sim da falta desta. Em que pese ter parte de razão, não lhe assiste concordância total já que a implementação de processos que visem à qualidade igualmente possui custos e estes devem de ser mensurados contabilmente, para que surtam seu efeito sobre os resultados da empresa.

De acordo com DELGADO (2001, p. 5), ainda, os custos da qualidade podem ser classificados assim: (a) Custos das falhas; (b) Custos de avaliação; (c) Custos de prevenção.

Enquanto os primeiros (custos de falhas) se referem à necessidade de reprocesso, para corrigir as falhas detectadas, os segundos e terceiros (avaliação e prevenção) dizem respeito a evitar os outros, ou seja, os primeiros, motivo pelo qual possuem significância maior no contexto empresarial.

SÁ (1995, p. 16) afirma que “Os estudos da qualidade representam as indagações de uma das relações dimensionais sob as quais se analisa o fenômeno patrimonial. O denominado aspecto qualitativo, já inserido nas doutrinas e nas práticas antigas e clássicas, ressurge, agora, como uma novidade, mas, de fato, é apenas um dos aspectos de análise, deveras relevante[...]”. Este autor se refere, em suma, a esses custos como sendo “tudo o que pode representar o esforço de capital para movimentar a atividade”, da empresa, complementemente-se.

SÁ (1995, p. 16) expõe, então, sua conceituação sobre o que seja Custo da Qualidade Total: “é a aplicação de capital no sentido de oferecer ao produto que se elabora um caráter distintivo que lhe atribui condições para a plena satisfação do cliente, quer quanto à utilização, quer quanto ao preço”.

“Custos da Qualidade”, assim, podem ser considerados todos aqueles que, tanto derivam dos esforços em se tentar a qualidade total (zero defeito), como aqueles que decorrem das falhas ou não-qualidade. Sua mensuração demanda todo cuidado para que não sejam confundidos com os custos do Setor de Controle de Qualidade, os quais se referem ao desenvolvimento de projetos e suas respectivas implementações, dentro de programas que possuem início e fim. Os custos da qualidade, ao contrário, são mensurados (ou deveriam ser) de forma contínua, com os respectivos e necessários ajustes que surgem no decorrer da atividade da empresa, na medida em que vão surgindo novos desafios impostos pelo próprio mercado e que redundam nesses ajustes.

Buscando sustentar a conceituação de custos da qualidade, torna-se pertinente apresentar, também, os objetivos e as várias perspectivas sob as quais pode-se entender a qualidade, que DELGADO (2001) identifica ser de prática e consideração essencial das empresas, para um bom desempenho:

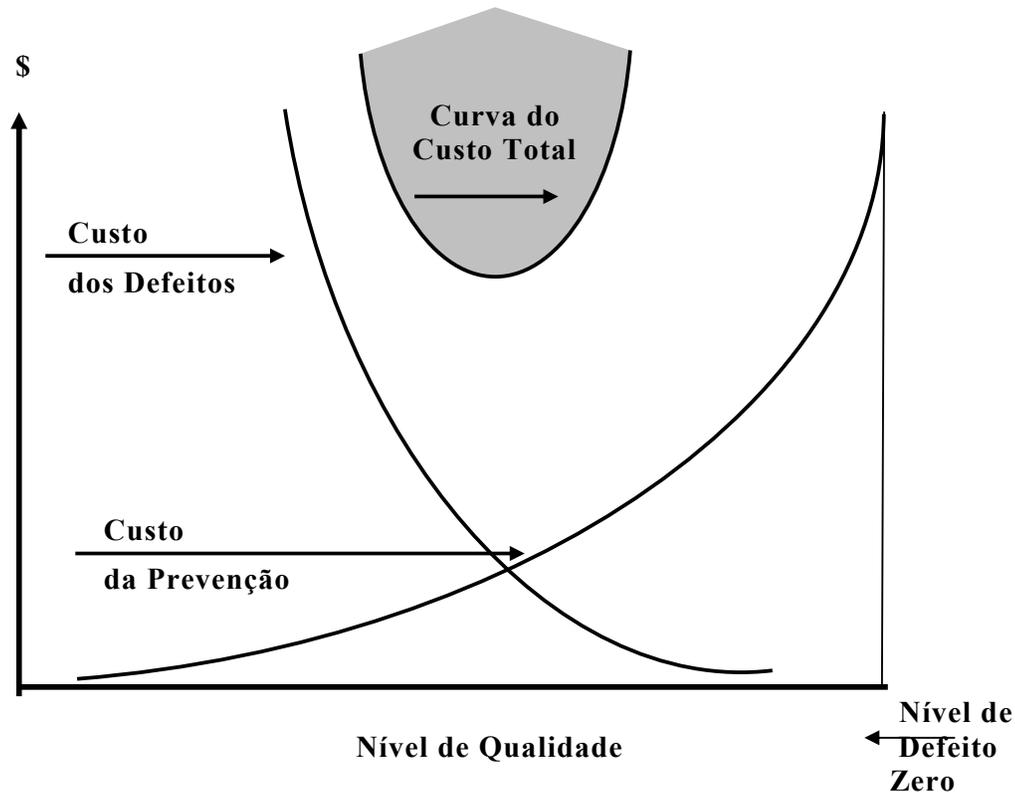
#### **Quadro 2: Objetivos empresariais e perspectivas conceituais de Qualidade**

<b>Objetivos essenciais da empresa</b>	<b>Definição de Qualidade sob várias perspectivas</b>
<b>1º. Satisfazer as necessidades dos clientes (total sintonia entre o que é produzido e o que o cliente necessita);</b>	1º. Qualidade quanto ao desempenho do produto (capacidade de gerar satisfação; ao aumento da qualidade, há similar aumento dos custos);
<b>2º. Aumentar a produtividade (supressão das falhas internas e aumento da Qualidade com menor custo possível);</b>	2º. Qualidade quanto à existência de deficiências (aperfeiçoamento constante de todas as fases de produção; redução de desperdícios; diminuição de encargos pós-venda e melhoria da imagem. Ao aumento da qualidade, aqui, corresponde geralmente uma redução de custos);
<b>3º. Promover a realização sócio-profissional dos trabalhadores (motivação e realização).</b>	3º. Qualidade na ótica da excelência (satisfação total do cliente = redução global dos custos).

**Fonte:** Adaptado de DELGADO, Joaquim, in “Sensibilização para a prática da Qualidade”, 2001, p. 1.

A eliminação, assim, dos gastos decorrentes da má qualidade – ou, se se quer, do incentivo à qualidade – acabam derivando em indiscutíveis benefícios para a entidade, dentre os quais deve destacar-se o incremento aos níveis de produtividade. E, para se alcançar este patamar, a prevenção é o elemento fundamental que comanda este processo, em substituição ao retrabalho, ao desperdício que virou sucata e aos demais itens que incidem, diretamente, como sendo gastos destinados a alcançar a qualidade total.

O BOLETIM IOB (1998, p. 4), ao tentar ilustrar o que se afirma acima, desenvolve um gráfico simplificado que mostra o ponto ideal de cruzamento entre os custos de retrabalho e aqueles destinados à prevenção (estes também derivados em dispêndio de recursos):



Fonte: BOLETIM IOB, in “Custos, Qualidade e Produtividade”, 1998, p.

**Figura 1: Ponto ideal de cruzamento entre custos de retrabalho e custos de prevenção**

De acordo com a análise do gráfico acima, realizada pelo BOLETIM IOB (1998), a combinação entre prevenção e retrabalho deve minimizar seus custos totais, constituindo-se na primeira etapa da estratégia que busca, ao final, alcançar os objetivos de qualidade total. Concluída essa primeira etapa, os esforços deverão voltar-se ao deslocamento do ponto de custo mínimo para a direita do gráfico, deslocando, por sua vez, a curva do custo total na direção da qualidade ótima – isto se consegue aperfeiçoando e barateando os procedimentos de prevenção. Este deslocamento da curva do custo mínimo total só será interrompido no momento em que a situação ideal for alcançada, ou seja, a coincidência entre o ponto de custo mínimo e o ponto de defeito zero – o que, na prática, se constitui em utopia, mas predispõe a que, nessa busca, o processo se torne permanente.

#### 4.1 Como é gerido o sistema de Custos da Qualidade

Primeiro, é necessário salientar que o *Total Quality Control* (TQC) é o sistema indicado para implementar a gestão da qualidade, seja para produtos ou para serviços. Introduzido por Armand V. Feigenbaum, em 1961, o TQC é, basicamente, um sistema

que integra a gestão da qualidade nos âmbitos do desenvolvimento, manutenção e melhoria das funções de uma organização, propiciando, com isto, a economia de custos e a manutenção de um nível de qualidade condizente com a satisfação dos clientes (ROBLES Jr., 1994, p. 21), que, como visto, é em primeira e última instância o objetivo maior da empresa, de qualquer empresa, melhor dito.

O BOLETIM IOB (1999, p. 1), menciona, como exemplo de uma filosofia empresarial voltada para a gestão dos custos da qualidade, os países do extremo oriente, os quais “têm seus planos de desenvolvimento econômico baseados em uma estrutura de alto nível que busca, continuamente, a melhoria da qualidade e, simultaneamente, a redução dos custos de seus produtos por intermédio da eliminação de desperdícios, ou seja, de todos os custos que não adicionam valor ao produto, sob a ótica do consumidor”.

Acrescenta o referido BOLETIM IOB (op.cit.), que a qualidade, em tempos de globalização, é fator fundamental para o crescimento e ampliação de participação das empresas no mercado, “superando o fator preço, em importância” e, com isso, demonstrando que o consumidor efetivamente passou a privilegiar mais o requisito da qualidade, relegando outros – como o preço – a uma posição inferior.

Em que pese os autores deste artigo não concordarem integralmente com esta premissa – já que o preço, em substancial parcela do mercado e considerando-se, justamente, os parâmetros mercadológicos impostos pela globalização, ainda prevalece sobre outros determinantes, como a qualidade –, não se pode deixar de aceitar a qualidade como um dos elementos principais do desempenho de uma empresa, mas talvez não o elemento principal.

Gerir os custos da qualidade basicamente significa controlar quatro variáveis consideradas fundamentais para esta tarefa, a saber:

- I. Os custos de prevenção, que se referem a ações profiláticas visando desviar de defeitos ou má-qualidade, a exemplo da implementação de uma “filosofia da qualidade” no seio da organização, mediante um programa educacional e de treinamento constante;
- II. Os custos de avaliação, que buscam verificar e garantir que as especificações dos produtos estejam de acordo com o projeto dos mesmos, desviando do retrabalho;
- III. Os custos de falhas internas, que mensuram e gerenciam os defeitos ocorridos **antes** da entrega dos produtos ao consumidor; e
- IV. Os custos de falhas externas, os quais decorrem da utilização de garantias, da devolução de mercadorias, de descontos eventualmente promovidos em decorrência de falhas no produto, dentre outros.

O BOLETIM IOB (1999, p. 1) ressalta, contudo, que as empresas parecem ainda não estar preparadas para este novo desafio de mercado, principalmente no que tange aos seus sistemas internos de gestão e controle. Neste sentido, a publicação afirma que “Muitas empresas, na verdade, ainda se utilizam de sistemas de

custeio e controle gerencial que foram desenvolvidos há muitas décadas para um ambiente competitivo drasticamente diverso do que se observa na atualidade”. É, em suma, a tão propalada e necessária atualização gestora, à qual muitas organizações ainda resistem, correndo sério risco de serem penalizadas por isto, pelo próprio mercado consumidor.

O artigo em análise possui alta dose de razão, ao expor esta deficiência, principalmente quando se refere também ao fato da Contabilidade de Custos tradicional estar preparada para esse novo enfoque – de controle de custos da qualidade, numa economia globalizada.

Em termos contábeis, considerando-se os usuários externos das informações contábeis (acionistas, quotistas, investidores em geral), a avaliação e divulgação dos custos da qualidade representam peça fundamental para o processo de tomada de decisão desses usuários. Ditos custos, de acordo com o BOLETIM IOB (1999, p. 2), “têm sua maior importância e utilidade quando são avaliados e divulgados em termos financeiros. Uma das desvantagens dos sistemas contábeis tradicionais é que eles são orientados para as funções e, assim, não revelam claramente os custos específicos das atividades de qualidade”.

Esses relatórios dos custos da qualidade, diga-se de passagem, permitem ao gestor identificar itens muito discrepantes e que sobressaem no contexto do custo total, levando o administrador a promover estudos adicionais sobre os mesmos, com o intuito do seu saneamento ou eliminação. Este sistema de monitoramento, segundo o parecer de SÁ (1995, p. 15), representa uma “verdadeira auditoria da qualidade”, já que avalia, em detalhes, o produto para certificar-se se está de acordo com as expectativas do mercado consumidor.

#### **4.2 Concorrência, qualidade e preço**

Para SÁ (1995, p. 13), “[A]s empresas que vivem em países vinculados a mercados comuns, ou onde o governo adota uma política não protecionista dos produtos nacionais, precisam enfrentar concorrências maiores. A questão da eficácia empresarial irá, nesse caso, passar pela qualidade dos produtos que vende, nisso associando-se àquelas do produto em si e do seu preço”.

Relevando-se a exposição de SÁ (op.cit.), há que se considerar com muito cuidado essas três variáveis – concorrência, qualidade e preço –, já que do perfeito equilíbrio das mesmas depende o sucesso da empresa. Reconhecendo-se que se vive numa economia mundializada, a concorrência é crescente e cada vez mais em níveis potencialmente acirrados. Isto demanda um esforço suplementar do empreendedor, no sentido de controlar, com critério aumentado, seus custos – principalmente aqueles que derivam da má-qualidade. É também em decorrência destes que se estruturará o preço do produto para o mercado, o que deriva em dizer que, quanto menor custo decorrente da má-qualidade, menor será o preço final do produto (já que não houve retrabalho e nem haverá dispêndios com garantias, descontos etc.)

SÁ (1995, p. 12) conclui sua exposição com interessante parecer:

*A análise do Custo da Qualidade Total, em condições normais, constitui-se em preocupação relevante na gestão dos capitais.*

*Seja como for, os estudos referidos ganham hoje expressão de destaque, dadas as condições de ambientabilidade, merecendo, de nossa parte, como Contadores, a criação de competentes teorias e doutrinas que visam a oferecer subsídios para se proteger a eficácia patrimonial.*

Cabe, assim, que a discussão sobre o tema deste artigo seja incentivada, no sentido de promover, como afirma SÁ (op.cit.), novos enfoques e abordagens que enriqueçam o assunto e, por conseqüência, venham em benefício do empresário e do próprio mercado consumidor.

## 5. CONCLUSÕES

Os custos da qualidade possuem, incondicionalmente, forte influência sobre o nível de produtividade das empresas e, conseqüentemente, sobre sua capacidade competitiva, no sentido de torná-las mais atuantes e menos sujeitas às modificações que o mercado demanda, cada vez com mais rigor e celeridade.

Mensurar os custos da qualidade, em amplo sentido, representa criar canais informativos que auxiliam sobremaneira o processo decisório da organização, redundando em melhor desempenho e maior competitividade.

Por sua vez, avaliar e gerir esses custos da qualidade (ou da má-qualidade), significa atender à nova visão de mercado, que privilegia o enfoque voltado ao atendimento das necessidades e desejos do consumidor – e não mais à criação de produtos e serviços “de dentro para fora”.

Contudo, percebe-se que, no Brasil, as empresas ainda caminham a passos lentos nesta direção e, por seu turno, a Contabilidade também padece uma falta de atualização em seus sistemas de mensuração e controle destes custos. O que indica que há absoluta necessidade de atualização e modernização das ferramentas contábeis e gerenciais que visam a gestão dos custos da qualidade.

A fundamentação teórica disponível sobre o tema, a nosso ver, é insuficiente, pobre, mostrando que há a necessidade de se abordar, com mais afinco e diversidade de enfoque, o assunto ora desenvolvido. Por outro lado, observa-se também a necessidade de promover maior número de debates, simpósios e outros eventos que, de maneira específica, coloquem em discussão a importância dos custos da qualidade, em relação ao nível de produtividade empresarial, e como benefício cada vez mais exigido por um consumidor mais depurado em seus gostos, desejos e expectativas.

Conclui-se, assim, que somente a partir de uma ampliação do debate sobre este assunto é que se poderá alcançar um nível de qualidade maior, dentro de sistemas de controle continuado, tornando a qualidade não mais um quesito a ser analisado, avaliado e mensurado, mas uma filosofia firmemente inserida no escopo da empresa, na forma de meta permanente e amplamente implementada, em busca da excelência organizacional.

## 6. BIBLIOGRAFIA

BOLETIM IOB. **Os novos conceitos de Custo para a Qualidade Total:** Mesmo vinho em nova embalagem ou de fato uma revolução? Bol. 43/94. São Paulo: IOB, 1994.

\_\_\_\_\_. **Custos, qualidade e produtividade.** Bol.48/98. São Paulo: IOB, 1998.

\_\_\_\_\_. **O controle dos custos da qualidade.** Bol. 16/99. São Paulo: IOB, 1999.

COGAN, Samuel. **O impacto do “ABC Costing” na gestão da qualidade.** Pesquisa Internet: <http://www.techoje.com.br/qualidade/q19503-1.htm>, IETEC, 2001.

DELGADO, Joaquim. **Sensibilização para a importância da Qualidade no mercado actual.** (Artigo português, apresentado nas jornadas “Um dia pela Qualidade”, em julho de 1996). Pesquisa Internet: [http://www.tpv.pr/millennium/arq8\\_2.htm](http://www.tpv.pr/millennium/arq8_2.htm)

FROTA, Álvaro. **Como reduzir custos através da qualidade.** Pesquisa Internet: <http://www.calidad.org/articles/jan98/3jan98.htm>

ROBLES Jr., Antonio. **Custos da qualidade** – Uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.

SÁ, Antônio Lopes de. **Custo da qualidade total.** Boletim IOB, Bol.2/95. São Paulo: IOB, 1995.

\_\_\_\_\_. **O controle dos custos da qualidade.** Boletim IOB, Bol. 16/99. São Paulo: IOB, 1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos** – Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997