

Gestão e mensuração dos custos e benefícios da qualidade

Isair Sell (USJ) - isairsell@hotmail.com

Tarcísio Pedro da Silva (FURB) - tarcisio@furb.br

Wanderlei Lima de Paulo (FURB) - wanderlei@riskoffice.com.br

Resumo:

Os custos relacionados à qualidade estão por toda a empresa. Por algum tempo o conceito de custos referentes à qualidade limitava-se às atividades do departamento de inspeção e testes que embora existentes, estavam espalhados por diversas contas impossibilitando sua identificação. Ao passo que qualidade cresceu em importância dentro das empresas, procurou-se medir e evidenciar tais custos. Os custos da qualidade eram bem maiores do que eram mostrados nos relatórios contábeis, por não serem identificados como tal. Não era simplesmente o resultado da operação da fábrica, pois as operações de apoio também contribuíam para sua composição, sendo que, a maior parte dos custos era resultado da má qualidade. Os custos da baixa qualidade eram evitáveis, no entanto, não havia nenhuma determinação em reduzi-los, pois não havia uma estrutura adequada que desse o suporte necessário para tal decisão. Para um correto conhecimento da realidade é importante mensurar os custos da qualidade. A simples mensuração e divulgação dos custos da qualidade não são suficientes para provocar uma melhoria da qualidade dos produtos e serviços, devendo ser apenas uma das iniciativas das atividades que contribuíram para melhoria da qualidade na empresa.

Palavras-chave: Custos da qualidade. Gestão da qualidade. Controle dos custos.

Área temática: Custos da Qualidade

Gestão e mensuração dos custos e benefícios da qualidade

Resumo

Os custos relacionados à qualidade estão por toda a empresa. Por algum tempo o conceito de custos referentes à qualidade limitava-se às atividades do departamento de inspeção e testes que embora existentes, estavam espalhados por diversas contas impossibilitando sua identificação. Ao passo que qualidade cresceu em importância dentro das empresas, procurou-se medir e evidenciar tais custos. Os custos da qualidade eram bem maiores do que eram mostrados nos relatórios contábeis, por não serem identificados como tal. Não era simplesmente o resultado da operação da fábrica, pois as operações de apoio também contribuíam para sua composição, sendo que, a maior parte dos custos era resultado da má qualidade. Os custos da baixa qualidade eram evitáveis, no entanto, não havia nenhuma determinação em reduzi-los, pois não havia uma estrutura adequada que desse o suporte necessário para tal decisão. Para um correto conhecimento da realidade é importante mensurar os custos da qualidade. A simples mensuração e divulgação dos custos da qualidade não são suficientes para provocar uma melhoria da qualidade dos produtos e serviços, devendo ser apenas uma das iniciativas das atividades que contribuíram para melhoria da qualidade na empresa.

Palavras-chave: Custos da qualidade. Gestão da qualidade. Controle dos custos.

Área Temática: Custos da qualidade.

1 Introdução

O aumento da competitividade, tornando os consumidores cada vez mais exigentes não só em qualidade mas também em preço, tem tornado uma preocupação cada vez mais presente nas empresas.

A implantação de programas de qualidade tem exigido que as empresas apliquem grandes somas de recursos com o objetivo de aumentar a qualidade de seus produtos e serviços. Da necessidade de informação, através de dados físicos e financeiros, nasce também a necessidade da Gestão e Mensuração dos Custos da Qualidade, que oportunamente é o tema a ser discutido no decorrer do presente trabalho.

Será contextualizado o conceito de qualidade e de custo da qualidade através das idéias de diversos autores que tratam do assunto. Será abordado também o entendimento de diversas escolas sobre qualidade, mostrando a visão de cada uma na mensuração dos seus custos.

No trabalho, quando da apresentação do entendimento, de diversos autores, sobre o ponto ótimo encontrado entre a curva dos custos de controle e a dos custos das falhas, permite-se um entendimento alternativo, assim como, quando da apresentação do entendimento de que a curva dos custos de controle tem ponto máximo, igualmente apresenta-se um segundo entendimento.

2 Conceitos e definições de qualidade

Para um melhor entendimento do assunto a ser abordado "custos e benefícios da qualidade" necessário se faz, definir o que é qualidade.

Segundo o dicionário Michaelis, qualidade é “atributo, condição natural, excelência, virtude, grau de perfeição, de conformidade a um certo padrão ...”.

Robles (1996, p. 22-23), adota a visão de qualidade de Philip B. Crosby, que em termos concisos “qualidade é conformidade com os requisitos”. Concorde também David A. Garvin, que embora não definindo qualidade, propõe várias abordagens das visões da qualidade, quais sejam:

Visão transcendente: a qualidade é formada por elevados padrões, sinônimo de “excelência inata”;

Visão baseada no produto: a qualidade é vista como atributos precisos e mensuráveis;

Visão baseada no usuário: a qualidade está diante dos olhos de quem a observa, ou seja, o cliente;

Visão baseada na produção: a qualidade como conformidade às especificações;

Visão baseada no valor: segundo o autor citado, a tendência das empresas é adotar esta visão, onde está presente a adequação do custo e preço.

Sakurai (1997, p. 131-132), ao conceituar qualidade segrega em três interpretações:

Grau de conformidade: neste caso o conceito é orientado para o produto, ou seja, a qualidade consiste em que o produto seja fabricado de acordo com suas especificações sem necessariamente atender às expectativas do cliente;

Adequação ao uso: aqui o conceito está orientado para o cliente/consumidor, pois a qualidade está voltada à expectativa do cliente;

Excelência inata: o autor interpreta que a qualidade do produto ou serviço deve ter uma superioridade inata, intrínseca, reconhecida até por aqueles que não consomem este produto. Assim, um produto de alta qualidade deve ser superior à passagem do tempo, não sofre alterações, independentemente das mudanças de estilo ou gosto.

Campos (1992, p. 2) afirma que “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”.

Para Horngren et al (2000, p. 484) “o termo qualidade refere-se a uma grande variedade de fatores - adequação de uso, grau em que um produto atende às necessidades de um cliente ou às especificações de projeto e às imposições de engenharia”.

Dos conceitos abordados, pode-se observar que não há um consenso na literatura, e assim observa Reis (2001, p. 564), pois há quem defenda qualidade como sendo um conceito objetivo, outros a definem como sendo subjetiva, por depender de percepções. No entanto, quando se trata de custos da qualidade, entende-se que a abordagem da qualidade melhor representada é a baseada no valor, definindo um grau de excelência a um preço aceitável, pois nada adiantaria se ter um produto de excelente qualidade se o cliente não estiver disposto a pagar por ela.

3 Gestão total da qualidade – TQM

Entende-se que a Total Quality Management-TQM ou Gestão da Qualidade Total vem demonstrar como um direcionador pode ser tratado analiticamente quando da análise de custos de uma organização. De acordo com Shank (1997) a “TQM é um dos direcionadores de custo de execução – o compromisso da gerência com a qualidade total”.

Denomina-se Total Quality Control – TQC, ou Controle da Qualidade Total, o sistema que assegura a qualidade para produtos ou serviços. A palavra “control” destaca-se assumindo a função de monitoração/gestão.

A TQM é uma filosofia de gestão, onde a qualidade é o centro das atividades. É implementada com a participação de todos os integrantes da organização e em todos os

processos, para que assim tenha condições de oferecer produtos que atendam às expectativas dos clientes.

4 Conceitos de custos da qualidade

Segundo Horngren *et all* (2000, p. 485), “os custos da qualidade são custos em que se incorre para prevenir ou corrigir a fabricação de um produto de baixa qualidade”.

Robles (1996, p. 58), se referindo a Feigenbaum, cita que:

“os custos operacionais da qualidade são aqueles custos associados com a definição, criação e controle da qualidade, assim como a determinação do valor e retorno da conformidade com a qualidade, confiança e requisitos de segurança. Também os custos da não conformidade são os associados com as falhas e suas consequências tanto dentro da fábrica, como em mão de consumidores”.

De acordo com Sakurai (1997, p. 134), “custo da qualidade é o custo de se fazer as coisas de modo errado”. Para Morse, Roth e Poston, apud Sakurai (1997, p. 134), “é o custo incorrido por causa da existência ou possibilidade de existência de uma baixa qualidade”.

Portanto, num sentido amplo, entende-se que os custos da qualidade são aqueles custos incorridos em razão da não qualidade, ou seja, pelos custos apurados em decorrência da existência das falhas, quer internas, quer externas, assim como aqueles custos incorridos em razão dos gastos realizados na expectativa de redução/ eliminação das falhas.

5 Elementos constitutivos dos custos da qualidade

Os elementos que compõe os custos da qualidade podem ser classificados nas seguintes categorias:

- Custos de controle (voluntários ou controláveis):
- Custos de prevenção;
- Custos de avaliação ou inspeção.
- Custos das falhas (involuntários ou incontroláveis):
- Custo das falhas internas (detectadas pela empresa e que não seja de conhecimento do cliente);
- Custo das falhas externas (detectadas pelo cliente ou de conhecimento dos mesmos).

6 Custos de prevenção

São gastos relacionados com as atividades para garantir que os produtos e serviços sejam elaborados satisfatoriamente, com o máximo de qualidade possível, evitando que haja dispêndios com retrabalho, refugo e outros.

Fazem parte dos custos de prevenção, os seguintes custos: equipamentos; tecnologia; engenharia da qualidade; círculos da qualidade; treinamento para a filosofia da qualidade; administração da qualidade; projeto e planejamento das avaliações da qualidade; manutenção preventiva dos equipamentos; revisão e atualização das instruções, especificações e procedimentos; pesquisa relacionada com a garantia dos produtos; treinamento técnico; desenvolvimento de sistemas da qualidade; suporte técnico para vendedores; identificação das necessidades de marketing e exigências dos clientes; desenvolvimento de projetos de produtos; relações com fornecedores; validação e planejamento da qualidade nas operações;

planejamento da inspeção e dos testes dos componentes comprados; inspeção e controle dos moldes e ferramentas; auditoria da eficácia do sistema da qualidade; relações com a inspeção de clientes; engenharia de projeto; engenharia operacional; avaliação de fornecedores; novos materiais utilizados na fabricação de produtos; desenvolvimento do plano de controle da qualidade do processo; planejamento de compras; cadastro de fornecedores; gastos com projeção, operação e manutenção de sistemas de informação de custos e benefícios da qualidade.

7 Custos de avaliação

São gastos incorridos na detecção das unidades em desacordo com as especificações. São os custos de inspeções, avaliações e testes para garantir que os produtos estejam de acordo com suas especificações. Também chamados de custos de verificação.

Fazem parte dos custos de avaliação, os seguintes custos: equipamentos e suprimentos utilizados nos testes e inspeções; avaliação de protótipos; novos materiais; testes e inspeções nos materiais comprados; testes e inspeções nos componentes/produtos fabricados; métodos e processos; inspeções e auditorias das operações de manufatura; verificações efetuadas por laboratórios e organizações externas; auto-inspeção pelos operadores; avaliação dos produtos dos concorrentes; inspeção do desempenho do produto nas condições e ambientes do cliente; mensurações visando ao controle de qualidade do processo; auditoria de qualidade nos produtos acabados; avaliação da deterioração das matérias-primas e componentes em estoque; regulação e manutenção dos equipamentos de inspeção da qualidade; testes dos ambientes de produção; supervisão das áreas de inspeção; custo das áreas de inspeção; depreciação dos equipamentos de testes; testes de confiança; inspeção durante o processo de produção; testes do departamento de controle de qualidade da empresa; testes executados externamente por terceiros; manutenção e calibragem dos equipamentos de teste; custos de avaliação para decisões imediatas; custos de relatórios sobre a qualidade.

Estas duas primeiras categorias compreendem os custos de controle, também conhecidos por alguns autores por custos voluntários ou custos controláveis. Entende-se que tais custos podem ser monitorados. Assim, conforme cita Sakurai (1997, p. 136), é teoricamente possível reduzir os custos de inspeção a zero e realisticamente possível reduzi-los drasticamente.

8 Custos das falhas internas

São todos os gastos vinculados a falhas na produção/serviço detectadas, pela empresa e que não seja de conhecimento do cliente, após a avaliação da qualidade.

Fazem parte desta categoria os seguintes custos: retrabalho; redesenhos; refugos e sucatas; tempo perdido devido à deficiência do projeto; tempo perdido devido à compra de materiais defeituosos; tempo perdido de compras não planejadas; descontos nos preços de vendas de produtos com pequenos defeitos; atrasos na produção e entrega gerando multas e penalidades; não-aplicação de reajustes de preços de novas tabelas; inspeção de lotes retrabalhados; manutenção corretiva; horas extras para recuperar atrasos; tempo de análise das causas das falhas; custo financeiro do estoque adicional para suprir eventuais falhas; perda por falhas de qualidade (vendidos a preços menores); custo de descobrir paralisações e avarias e repará-las; custo de engenharia para ajustar a qualidade; custo do tempo de computação para reexecução de tarefas; perda devidas a interrupções da produção.

9 Custos das falhas externas

São todos os gastos associados a falhas detectadas, pelos clientes ou de conhecimento dos mesmos, nos produtos/serviços.

Desta categoria fazem parte os seguintes custos: administrativos; expedição e recepção; multas; refaturamento; garantias; bem estar do cliente; vendas perdidas; assistência técnica fora da garantia; reposição para manter a imagem; custos do departamento de assistência técnica; devolução de produtos; descontos devido a qualidade inferior; de processos judiciais motivados por produtos defeituosos; custos de cancelamento de entregas.

Estas duas últimas categorias de custos são tratadas por diversos autores como sendo custos das falhas internas e externas, respectivamente. Dentre estes, Robles (1996:65), cita que as falhas internas são constatadas antes do despacho dos produtos aos clientes e as externas após a entrega do produto ao cliente.

Sakurai (1997, p. 136-137), cita que custos das falhas internas são incorridos em virtude de falhas detectadas na empresa, já as externas quando são detectadas pelos clientes.

Horngren (2000, p. 485), relata que os custos das falhas detectadas internamente são aqueles detectados antes da expedição para o cliente e os detectados externamente, aqueles detectados após a expedição para o cliente.

Considerando os diferentes entendimentos, dos autores acima citados, no que se refere a segregação do que venha a ser os custos das falhas internas e os custos das falhas externas, deixando inclusive, alguns autores, um limbo, por exemplo, se for preciso classificar os gastos de falhas detectadas durante a entrega do produto, é falha interna ou externa? O produto foi despachado, expedido ao cliente, não está mais na empresa e ainda não está com o cliente.

Se adotar a definição de Robles, qual seja, a de que as falhas internas são constatadas antes do despacho dos produtos aos clientes e as externas após a entrega dos produtos aos clientes, não teríamos como classificar, pois apesar de o produto já ter sido despachado ao cliente o mesmo ainda não havia sido entregue e possivelmente não seria entregue ao cliente.

Se observar o que diz Horngren, acima citado, e o que diz Shank (1997, p. 275), tem-se uma classificação conflitante. O primeiro considera custos das falhas externas, já o segundo considera custo de falhas internas.

Do exposto, entende-se que a segregação dos custos das falhas só se justifica em razão da necessidade de apurar o volume, aqui representado pelos gastos, das falhas que internas, ou aquelas de conhecimento apenas da empresa, daquelas falhas de conhecimento público, que além dos gastos apurados diretamente, poderão, conforme a repercussão que a mesma venha a causar, afetar de forma negativa o faturamento da empresa, permitimo-nos sugerir a seguinte classificação: a) custos das falhas internas, como sendo aquelas detectadas pela empresa e que não seja de conhecimento do cliente; b) custos das falhas externas, como sendo aquelas detectadas pelo cliente, ou ainda, aquelas que mesmo sendo detectadas pela empresa tenham que ser tornadas públicas (recall), pois estas poderão além dos gastos apurados diretamente vir a afetar de forma negativa o faturamento da empresa.

10 Principais escolas da gestão da qualidade

O estudo das principais escolas da gestão da qualidade é de fundamental importância para entender as questões relacionadas à análise de custos da qualidade. A gestão da qualidade é abordada por vários autores, relaciona-se a seguir, somente as quatro principais escolas, pois apesar de haver similaridade entre as teorias, divergem em alguns aspectos.

11 Joseph Juran

Joseph Juran com Armand Feigenbaum, foram os pioneiros a efetuar a análise de custo da qualidade tendo separado os custos da qualidade em quatro categorias: custos de prevenção; custos de avaliação; custos de falhas internas; custos de falhas externas. Quando analisados, observa-se que os custos de controle, que são os de prevenção e avaliação, crescem à medida que a qualidade aumenta, enquanto os custos das falhas diminuem na medida em que a qualidade aumenta.

Da análise do gráfico abaixo, pode-se observar que um baixo gasto em prevenção e avaliação implica em um elevado custo de falhas, no entanto, à medida que se aumenta o gasto em prevenção e avaliação o custo das falhas tende a diminuir. De outro ângulo, mostra que quanto maior o gasto com controle mais alto será o nível de qualidade e quando mais baixo nível de qualidade, mais alto será o custo das falhas. A Curva do Custo Total da Qualidade em forma de U é formada pelas inclinações das curvas de Prevenção e Avaliação e Falhas e o ponto de intercessão entre as duas inclinações identifica o nível ideal dos gastos entre as quatro categorias a fim de minimizar o custo da qualidade total. Para Juran o ponto de interseção das duas curvas é considerado o ponto ótimo em termos de custos da qualidade.

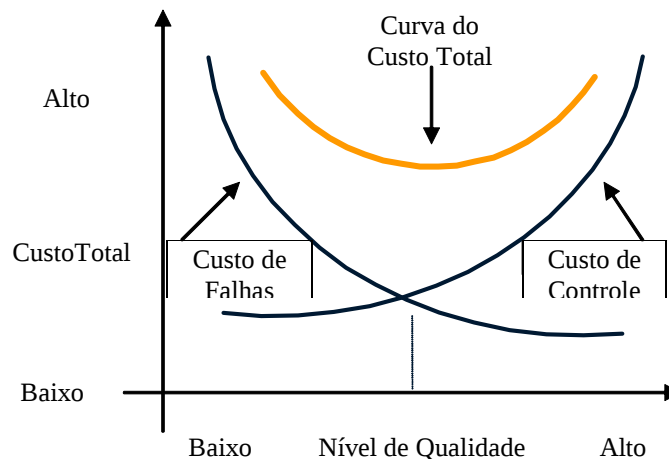


Figura 1 - Curva do custo total segundo a visão de Juran.

Observa-se que esta abordagem não leva em consideração o retorno dos investimentos em qualidade, tais como o aumento da receita e da participação no mercado.

12 W. Edwards Deming

Deming apesar de ser norte americano, suas idéias foram aceitas primeiramente no Japão e posteriormente pelas indústrias norte-americanas. Para ele os custos da não conformidade e a conseqüente perda da confiança do cliente são mais importantes do que os custos da qualidade, assim entende-se que a avaliação dos custos da qualidade e a busca de níveis ótimos de defeitos são uma prova da falha em se entender o problema. Acredita que o objetivo é zero defeito.

Mesmo quando a meta é zero defeito, a avaliação de custos é necessária, pois uma das vantagens desta informação é eliminar os custos de falhas que estejam afetando os resultados, no entanto, ainda que os custos de controle sejam prioridades para a empresa em termos de qualidade, não elimina o fato de que a empresa deve buscar o máximo de qualidade com o mínimo de recursos, e, para tanto, precisa gerenciar estes custos constantemente.

13 Philip Crosby

Para Crosby, tal como Deming, o custo da qualidade será reduzido se “fazer direito da primeira vez”, pois a meta de qualquer atividade sempre deverá ser zero defeitos. Para ele não existe problema de qualidade, mas problemas de engenharia, fabricação, ou outros, que possam causar a baixa qualidade. O alcance das certezas pelos gestores se dá pela maturidade da gestão da qualidade e isso tem início quando começam a considerar a gestão da qualidade como parte essencial das operações e decisões da empresa.

Crosby concorda com Juran que os custos da qualidade devem ser mensurados, mas, não com a idéia de que a análise do custo da qualidade seja um instrumento de controle gerencial, e isso ele divide em: POC – Price of Conformance: Preço da conformidade inclui todos os custos incorridos para fazer as coisas corretamente da primeira vez; PONC – Price of Nonconformance: Preço da não conformidade inclui todos os custos incorridos para fazer as coisas erroneamente.

Segundo as visões de Crosby e Juran, sobre as categorias de custos, pode-se relacioná-las conforme abaixo:

CROSBY	JURAN
Preço da Conformidade	Custos de Controle
Preço da Não Conformidade	Custos de Falhas

Quadro 1 – Relação segundo Crosby e Juran

14 Abordagem Japonesa

A abordagem Japonesa trata a qualidade com igualdade de procedimentos em torno do alvo, tendo como meta a melhoria contínua em direção à perfeição. Os japoneses aceitam os fundamentos do custo da qualidade pregados por Deming e Crosby e citam que é necessário:

- Melhorar a qualidade de vida dos produtores, clientes e investidores;
- Distribuir a responsabilidade pela gestão da qualidade entre todos os empregados;
- Comprometer-se com a melhoria e a perfeição, buscando 100% de qualidade;
- Insistir na obediência e correção dos próprios erros.

15 Comparações Gráficas

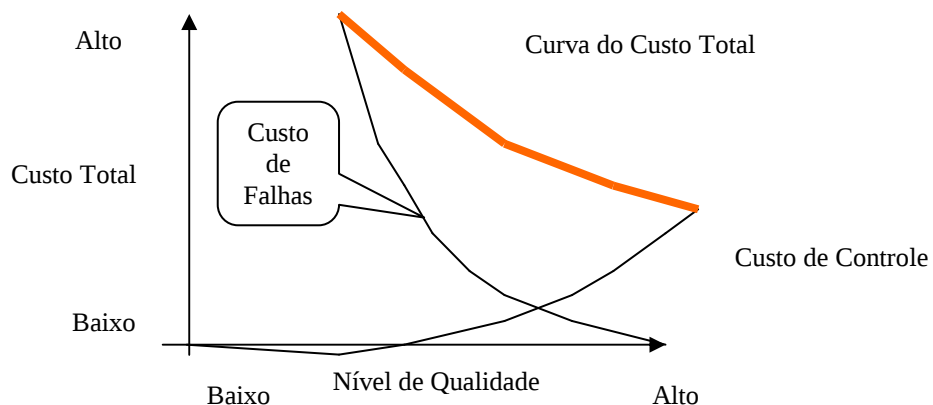


Figura 2 - Curva da relação qualidade x custo segundo Deming, Crosby e Escola Japonesa.

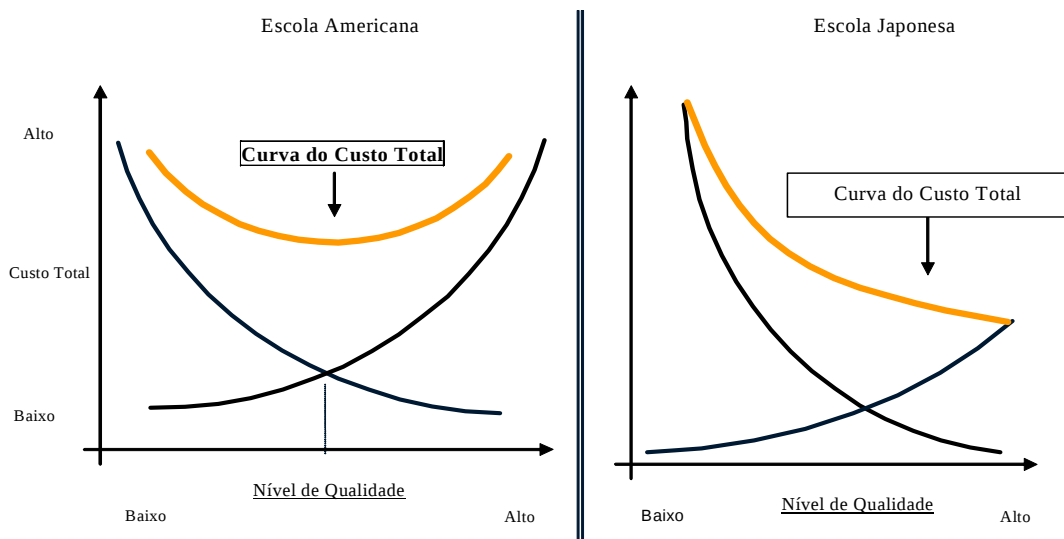


Figura 3 – Comparação gráfica entre a Escola Americana e a Escola Japonesa.

Alternativamente ao entendimento acima, onde, no foco americano, o ponto ótimo de realização dos gastos em qualidade se dá pela interseção da curva dos gastos com controle com a curva dos gastos com as falhas, sugere-se, conforme demonstrado graficamente abaixo, que o ponto ótimo se desloque para a direita o máximo possível, ou seja, que, ao invés de se buscar obter, como sendo o ponto ótimo de gastos com qualidade, a igualdade entre os gastos com controle, os chamados gastos bons da qualidade e os gastos com falhas, os chamados gastos ruins, que tenha mais gastos bons e consequentemente menos gastos ruins.

Já em se tratando do entendimento acima, onde, no foco japonês, o ponto ótimo de realização dos gastos em qualidade se dá no ponto em que a curva dos gastos com falhas atinja zero ou mesmo um gasto mínimo aceitável, porém admitindo que os gastos com controle sejam sempre crescentes, tem-se a sugerir e defender, que ao atingir o zero defeito, ou falha mínima aceitável, tem-se, em razão do nível de qualidade atingido, uma redução também dos gastos com controle, conforme demonstrado graficamente abaixo, onde parece que se dá o ponto ótimo dos gastos com qualidade.

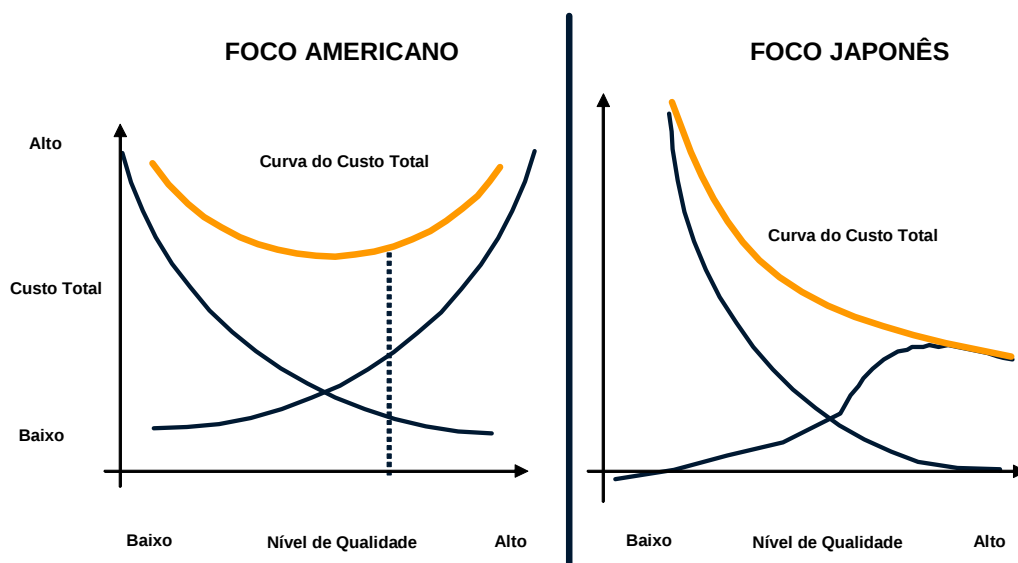


Figura 4 - Comparação: Escola Americana com a Escola Japonesa adaptadas ao entendimento citado.

16 Resumo das abordagens da qualidade

	Deming	Juran	Crosby	Japonesa
Definição de Qualidade	Conformidade às especificações	Conformidade às especificações	Conformidade às especificações	Uniformidade em torno do alvo
Por que se preocupar com qualidade?	Posição competitiva	Lucros/qualidade de vida	Lucros	Qualidade de vida
Meta do programa	Melhorar a posição competitiva	Decréscimo do custo da qualidade (COQ)	Diminuir os custos	Melhoria contínua
Qualidade da meta	Zero defeito	Minimizar COQ	Zero defeito	Zero defeitos
Como escolher os projetos	Defeitos pela análise de Pareto	Análise de custos	Análise de custo	Análise de custo
Como medir a melhoria	Medição direta	Dados do COQ	Dados do COQ e medição direta na grade de maturidade	Medição direta
Papel do departamento de controle da qualidade	Pequeno	Extensivo	Moderado	Pequeno
Papel da alta gerência	Liderança, participação	Liderança, participação	Deve reforçar o zero defeitos	Rupturas e melhorias
Papel dos trabalhadores	Manutenção e melhoria	Moderado	Moderado	Manutenção e melhoria
Ênfase no Custo da Qualidade (COQ)	Nenhuma	Grande	Moderada	Pouca
Análise estatística	Muito empregada	Para a baixa gerência	Mista	Muito empregada
Mudanças culturais necessárias	Grande mudança necessária; gerência participativa; precisa de grande desafio	Pouca mudança necessária; encaixa-se na cultura tradicional	Nova atitude de qualidade; encaixa-se com a cultura tradicional	Grande mudança necessária; gerência participativa; necessita de grande desafio
Gerenciamento do estado de transição	Sem liderança, mas muito necessária	Sem liderança, mas pouco necessária	Excelente tratamento; exemplo clássico	Sem liderança, mas muito necessária
Decisão	Otimizar a medição direta da qualidade (DMOQ – Direct measurement of quality) zero defeitos	Minimizar COQ	COQ para atenção da gerência; DMOQ para implementação do nível de zero defeitos	Otimizar DMOQ; zero defeitos

Quadro 2 - Adaptado de Charles Fine in Shank (1997, p. 265)

17 Sistema de informação de custos da qualidade

Pode-se integrar os sistemas de informações de custos da qualidade com os demais sistemas da empresa e de acordo com Robles (1996, p. 83) deve-se observar os seguintes princípios: todas as áreas da empresa apresentam problemas com a qualidade; em todas as áreas há pessoal e equipamentos voltados para a garantia da qualidade de atividades próprias ou de outras áreas; Os sistemas contábeis tradicionais não captam todas as atividades de garantia da qualidade; Quando há captação parcial, não há uma comunicação adequada, metódica e sistemática para a tomada de decisões; Sistema de Custos da Qualidade torna-se

viável dentro de um contexto de um Sistema de Contabilidade por Atividades, que possibilita a Gestão Estratégica de Custos.

Na Gestão Estratégica de Custos, a estrutura do sistema de informações de custos da qualidade deve proporcionar diversos tipos de informações contábeis.

Geralmente as informações são retiradas do sistema contábil e das informações extra contábeis como os custos atribuídos, volumes, ordem de trabalho, programação da produção que também devem ser utilizadas para a mensuração dos custos da qualidade. E para melhor identificação as atividades de prevenção, avaliação, falhas internas e falhas externas que agregam valor ou não, devem ser relacionadas, classificadas e levadas ao conhecimento da cada área da empresa.

18 Mensuração dos Custos da Qualidade

Os custos relacionados à qualidade estão por toda a empresa. Até alguns anos atrás o conceito de custos referentes à qualidade limitava-se às atividades do departamento de inspeção e testes que embora existentes, estavam espalhados por diversas contas impossibilitando sua identificação. Ao passo que qualidade cresceu em importância dentro das empresas, procurou-se medir e evidenciar tais custos.

Os custos da qualidade eram bem maiores do que eram mostrados nos relatórios contábeis, por não serem identificados como tal. Não era simplesmente o resultado da operação da fábrica, pois as operações de apoio também contribuíam para sua composição, sendo que, a maior parte dos custos era resultado da má qualidade.

Os custos da baixa qualidade eram evitáveis, no entanto, não havia nenhuma determinação em reduzi-los, pois não havia uma estruturada adequada que desse o suporte necessário para tal decisão.

Para um correto conhecimento da realidade é importante mensurar os custos da qualidade. A simples mensuração e divulgação dos custos da qualidade não é suficiente para provocar uma melhoria da qualidade dos produtos e serviços, devendo ser apenas uma das iniciativas das atividades que contribuíram para melhoria da qualidade na empresa.

19 Objetivos da Mensuração dos Custos da Qualidade

Dentre os diversos objetivos que levam as empresas a mensurar os custos da qualidade, destacam-se: avaliar os programas de qualidade por intermédio de quantificações monetárias: as avaliações físicas da qualidade são importantes, no entanto, as avaliações monetárias sensibilizam ainda mais os gestores do programa; conhecer o quanto a empresa está perdendo por falta de qualidade: tem a intenção de individualizar para então saber aonde está o problema da falta de qualidade; identificar as oportunidades para diminuir a insatisfação do consumidor: os custos das falhas externas podem causar custos ao consumidor e assim provocando insatisfação. A identificação destes custos pode indicar quais os pontos de maior incidência de falhas: direcionar os esforços de melhoria da qualidade para os itens mais discrepantes: quantificando os custos de falhas, a empresa poderá concentrar esforços para os itens mais significativos; facilitar a elaboração do orçamento de custos da qualidade: sabendo a composição dos custos, a empresa poderá monitorar melhor os recursos; alertar para o aparecimento de novos problemas de qualidade: muitas vezes, quando um problema específico é sanado, outros problemas de qualidade aparecem e com um programa de acompanhamento dos custos de qualidade, os problemas que surgem são identificados e sanados e assim sucessivamente.

20 Decisões Através dos Custos da Qualidade

Como resultado da mensuração e acompanhamento dos custos da qualidade, muitas são as decisões que podem ser tomadas, por exemplo: gestão das atividades relacionadas à qualidade; avaliação dos resultados do retrabalho; decisões de melhorias operacionais e modernização de equipamentos e processos; treinamento e desenvolvimento de fornecedores; investir mais em custos de controle para se ter menor gasto em custos de falhas; determinar o melhor nível de investimentos em controle; melhorar o desenvolvimento dos projetos com o envolvimento de todas as áreas relacionadas; utilizar a melhor alternativa tecnológica, para sua situação, entre as existentes no mercado; fidelizar fornecedores buscando melhor qualidade e preço dos insumos e serviços contratados; treinar todos os funcionários envolvidos em atividades que agregue valor ao produto e ao cliente; determinar o ponto ótimo de produção, estocagem, escoamento; utilizar modelo de mensuração que demonstre claramente o custo da qualidade, considerando, os aspectos econômico-financeiros; forçar a alta administração a fixar a qualidade como uma de suas áreas chave de resultados; impor mais pressão na área de marketing para manter ou aumentar os preços de uma qualidade diferenciada.

21 Custos Indiretos da Qualidade

Os custos indiretos da qualidade, geralmente não são conhecidos através do sistema contábil da empresa. Sakurai (1997:147), identifica três classes de custos indiretos da qualidade:

- *Custos incorridos no lado do usuário:* são perdas de tempo com quebras do produto do cliente, custo de concertos após garantia, custos administrativos em virtude de devolução de produtos;
- *Custos derivados da insatisfação do cliente:* considera a diferença entre as especificações do produto e a expectativa do cliente, devendo estas serem atendidas e não meramente o cumprimento das especificações;
- *Efeitos na reputação da empresa:* pode afetar não somente a lucratividade, mas também a imagem da empresa pode ser abalada.

Mesmo não podendo ser quantificado, os custos indiretos da qualidade devem merecer toda atenção. O sistema de custeio da qualidade deve prever o tratamento para esses tipos de custos.

22 Benefícios da qualidade

Robles (1996, p. 60-61), afirma que a mensuração do custo da qualidade pode contribuir para o atendimento a diversos objetivos, e dentre vários citados pelo autor destaca-se: possibilidade de fixar objetivos para os programas de qualidade, priorizando, através do método de Pareto, aqueles que possibilitem trazer de forma imediata melhores resultados para a empresa; conhecer na realidade o quanto a empresa está perdendo pela falta de qualidade. essa informação, quando passada ao diferentes níveis da organização, ajuda na sensibilização e compromisso de enfrentar o desafio da melhoria da qualidade; conhecer a distribuição dos custos pelas diferentes categorias de custos da qualidade, o que possibilita o direcionamento dos investimentos de acordo com os projetos de melhoria da qualidade; melhoria da qualidade acarreta um acréscimo nos lucros, sem aumento nos preços, sem investimentos adicionais significativos em instalações ou equipamentos e recursos humanos; revelar o impacto financeiro das decisões de melhoria da qualidade apresentadas nos relatórios de custos da

qualidade; facilitar a elaboração do orçamento de custos da qualidade, permitindo a adequada destinação de recursos, visando ou não a uma provável redução de custos; facilitar a avaliação do efeito na qualidade no custo e no valor dos produtos e serviços; facilitar o estabelecimento de rotinas e procedimentos para acumulação de dados de custo de qualidade, bem como a correta fixação, definição e transparência dos indicadores da qualidade; revelar aumento da produtividade através da qualidade; conhecer na realidade quanto a empresa vem investindo nas diferentes categorias de custos da qualidade.

É importante destacar que se os custos da qualidade forem corretamente mensurados na fase do projeto, a empresa tem como calcular e orçar corretamente seus custos, evitando distorções entre o resultado previsto e o realizado.

Reis (2001, p. 568) diz que “de nada adiantariam as iniciativas da qualidade se, além de melhorar a qualidade do produto, os clientes de fato não valorizassem tais melhorias”. Portanto, as iniciativas da qualidade devem ser desenvolvidas conforme proporcionem, simultaneamente, maiores benefícios para clientes e para a empresa.

Conclusão

O gerenciamento dos custos e benefícios da qualidade devem buscar a otimização dos recursos necessários à operacionalização, pois os mesmos resultados podem ser alcançados com menor quantidade de recursos através da eliminação de perdas.

As informações dos custos e benefícios com a qualidade devem estar baseadas em dados estratégicos e não só na contabilidade, mas também em outras fontes.

A gestão dos custos da qualidade contribui para melhor desempenho dos resultados econômicos, financeiros e operacionais da organização.

A separação das duas categorias de custos da qualidade é importante para identificar a necessidade de investimento visando o ponto ótimo da qualidade. Os investimentos realizados na fase do projeto, reduzem substancialmente os custos das falhas.

A avaliação dos custos da qualidade fornecem importantes elementos para a tomada de decisão e estas, influenciarão diretamente o desenvolvimento da organização no mercado, e até mesmo na sua sobrevivência.

A controladoria por ter um papel importante no mercado, deve auxiliar-se das informações do custo da qualidade e em parceria com as demais áreas da empresa, envolver-se no processo decisório e operacional, buscando cada vez mais utilizar-se dos benefícios proporcionados pelo sistema de qualidade para reduzir os custos ruins, aumentando as receitas e possibilitando a ampliação da mesma no mercado.

A empresa deve dar ênfase aos gastos com controle, os chamados gastos bons da qualidade, perseguindo, se não zero, o mínimo aceitável de realização de gastos com falhas, os chamados gastos ruins, pois só assim terá atingido um nível de qualidade tal, que, poderá até ser aceitável uma redução dos gastos com controle e onde terá atingido seu ponto ótimo de gastos com qualidade.

Referências

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC: Controle da Qualidade Total**. Rio de Janeiro: Bloch, 1992.

HORNGREN, Charles T. et all. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Editora LTC, 2000.

JURAN, J. M. e GRYNA, Frank M. **Controle da Qualidade Handbook**. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1991.

MACHADO, Itamar Miranda, RAMALHO, Ederson dos Santos. **Gestão e Mensuração de Custos da Qualidade**. Trabalho de Mestrado. USP. 2001.

MICHAELLIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

REIS, Helvécio Luiz. **Análise econômica das iniciativas da qualidade**. In Catelli, Armando. Controladoria. São Paulo: Atlas, 2001, p.561.

ROBLES Jr, **Antônio**. **Custos da Qualidade**. São Paulo:Atlas, 1996.

SAKURAI, Michiaru. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John. e GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.