

UMA CONTRIBUIÇÃO A MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA QUALIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Franklin dos Santos Moura (Petrobras Distribuidora) - franklin@br.com.br

Resumo:

Este trabalho apresenta de uma forma geral conceitos e características sobre custos de qualidade. Discute-se a importância do gerenciamento dos custos da qualidade e apresenta-se um modelo para implementação aplicável em diversas empresas. Um caso prático vem exemplificar a análise dos custos da qualidade numa empresa prestadora de serviços contábeis, destacando resultados e benefícios.

Palavras-chave: *Empresa contábil, Serviços contábeis, Custos da qualidade*

Área temática: *Custos da Qualidade*

UMA CONTRIBUIÇÃO À MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA QUALIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

Resumo

Este trabalho apresenta de uma forma geral conceitos e características sobre custos de qualidade. Discute-se a importância do gerenciamento dos custos da qualidade e apresenta-se um modelo para implementação aplicável em diversas empresas. Um caso prático vem exemplificar a análise dos custos da qualidade numa empresa prestadora de serviços contábeis, destacando resultados e benefícios.

Palavras-Chave: Empresa contábil, Serviços contábeis, Custos da qualidade.

Área Temática: Custos da Qualidade

1. Introdução

As empresas prestadoras de serviços contábeis vêm-se cada vez mais pressionadas pelos clientes e pelo mercado a oferecer qualidade em seus resultados. Circunstâncias no âmbito político, econômico significam muitas vezes obstáculos ao oferecimento da qualidade, mas estes não são os únicos fatores. Existem fatores dentro da organização que surgem desde a contratação do serviço e vão até a entrega de um relatório, por exemplo. O presente trabalho visa contribuir com um modelo para mensuração dos custos de qualidade na prestação de serviços na área contábil, especificamente para empresas comerciais. O objetivo é fornecer uma ferramenta útil a gestão de empresas contábeis, possibilitando, com a eficiente implantação, maior competitividade e satisfação dos clientes.

2. Custo da Qualidade, conceito e características.

Os Custos da Qualidade, de acordo com Feigenbaum, citado por Robles Jr. (2003:58), atualmente poderiam ser equiparados em importância a outras categorias de custos, como por exemplo, custos com mão-de-obra, custos de engenharia e custos das vendas.

Segundo Robles Jr., quanto a aplicação dos Custos da Qualidade, estes podem ser controlados por departamentos, serem levados em consideração nas decisões de investimento de capital ou serem avaliados em termos globais sem a preocupação de se imputarem responsabilidades.

Diante dos conceitos acima e considerando o propósito deste trabalho, acredita-se que a “qualidade” deve estar intrínseca em todo o processo organizacional para proporcionar o alcance pleno dos objetivos propostos (organização) e a sustentação mercadológica (mercado). Para tanto, é necessário que as organizações enviem esforços para a projeção, implantação, e manutenção do sistema de qualidade. Essas ações resultam em custos, que às vezes, impactam diretamente o planejamento estratégico, podendo resultar no lançamento ou não de um produto, na expansão ou não da fábrica.

Quanto à definição, Prazeres (1997: 53) afirma que Custo de Qualidade é a quantia de dinheiro despendida para a obtenção de produtos e/ou serviços com um determinado nível de qualidade. O próprio ilustra ainda que Custo de Qualidade são os incidentes em decorrência

de atingimento da qualidade, de sua garantia e os incorridos quando a qualidade satisfatória não é obtida.

O entendimento de Miguel (2001:231) sobre a importância de identificar o custo da qualidade vem enriquecer a presente discussão:

“Em termos simples, custa menos fazer alguma coisa de maneira certa pela primeira vez do que corrigi-la depois. Se o problema já atingiu o cliente final, o erro não somente causa um prejuízo financeiro mas também pode ameaçar vendas futuras.”

Os Custos da Qualidade estão divididos principalmente em 4 categorias. Para Robles Jr., a aplicação de recursos em uma categoria acarreta variações no montante de custos em outra. Ou seja, conforme a opinião do autor, um investimento ou uma determinada ação numa categoria impactará direta ou indiretamente a outra. As categorias estão assim divididas:

Custos de Prevenção: são gastos com atividades no intuito de se assegurar que produtos, componentes ou serviços insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos. Os gastos com prevenção compreendem tanto investimentos quanto demais dispêndios (custeio), que objetivam evitar a geração de unidades e componentes defeituosos bem como a prestação de serviços insatisfatórios. Na tabela 1 abaixo, é possível conhecer alguns exemplos de custos e atividades relacionadas com os Custos de Prevenção.

Tabela 1 – Os principais custos e atividades com prevenção.

• equipamentos; • tecnologia; • engenharia de qualidade; • projeto e planejamento das avaliações da qualidade; • círculos da qualidade; • 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 de qualidade; • relações com a inspeção de clientes.	• treinamento para qualidade; • administração da qualidade; • manutenção preventiva dos equipamentos; • revisão e atualização das instruções, especificações e procedimentos; • pesquisas relacionadas com a garantia dos produtos; • treinamento de pessoal; • desenvolvimento de sistemas de qualidade; • suporte técnico para vendedores; • identificação das necessidades de marketing e exigências dos clientes; • desenvolvimento de projetos de produtos;
--	---

Custos de Avaliação: são os gastos com atividades desenvolvidas na identificação de unidades ou componentes defeituosos antes da remessa para os clientes. Clientes esses que podem ser tanto internos quanto externos. Na tabela 2 a seguir, é possível conhecer alguns exemplos de custos e atividades relacionadas com os Custos de Avaliação.

Tabela 2- Os principais custos e atividades com a avaliação

- Equipamentos e suprimentos utilizados nos testes e inspeções; - Avaliação de protótipos; - Novos materiais; - Testes e inspeções nos materiais - compras; - Testes e inspeções nos componentes fabricados; - Métodos e processos; - Inspeções e auditoria das operações de manufatura; - Planejamento das inspeções; - Testes e inspeções nos produtos fabricados; - Verificações efetuadas por laboratórios e organizações externas; - Auto-inspeção pelos operadores; - Depreciação dos equipamentos de testes;	- 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 no estoque de produtos acabados; - Avaliação da deteriorização das matérias-primas e componentes em estoque; - Regulagem e manutenção dos equipamentos de inspeção da qualidade; - Testes dos ambientes de produção; - Supervisão das áreas de inspeção; - Custo da área de inspeção; - Testes de confiança.
---	--

Custos das Falhas Internas: são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas internas, como; falha de projetos, compras, suprimentos, programação e controle da produção e falhas na própria produção. As falhas internas são constatadas antes do despacho dos produtos aos clientes. Na tabela 3 abaixo, seguem alguns exemplos de custos e atividades relacionadas com os Custos das Falhas Internas.

Tabela 3- Os principais custos e atividades com falhas internas

- Retrabalho; - Redesenhos; - Refugos e sucatas; - Tempo perdido devido à deficiência do projeto; - Tempo perdido devido à compra de materiais defeituosos; - 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 preço 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.
---	---

Custos das Falhas Externas: são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas externas. Como falhas externas são classificados os custos gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, os associados às devoluções, queixas e reclamações dos clientes. Na tabela 4 abaixo, seguem alguns exemplos de custos e atividades relacionadas com os Custos das Falhas Externas.

Tabela 4- Os principais custos e atividades com as falhas externas

- Administrativos; - Expedição e recepção; - Multas; - Refaturamento; - Garantias; - Retrabalho;	- Vendas perdidas; - Assistência técnica fora da garantia; - Reposição para manter a imagem; - Custos do departamento de assistência técnica; - Bem-estar do cliente.
---	---

3- A contribuição informacional dos Custos da Qualidade e sua mensuração

Segundo Robles Jr. (2003:76), as informações dos Custos da Qualidade têm sua maior relevância e utilidade quando são avaliadas e divulgadas em termos financeiros. Os termos financeiros podem ser variar muito, sendo, desde simples demonstrativos, até demonstrações contábeis, inclusive abrangendo seus indicadores.

Quando a empresa decide implantar um Sistema de Qualidade, esta deve estar ciente de que o alcance dos lucros almejados, dentre outros objetivos, dependerá de como esse sistema será conduzido. A utilização de indicadores, gráficos, relatórios periódicos, auditorias, e toda forma de acompanhamento são indispensáveis para a eficácia da implantação do referido sistema.

Wernke (2000) menciona que para o gerente fundamentar decisões nos relatórios de Custo da Qualidade, somente valores monetários não irão suprir suas necessidades de informação. Ao comparar tais valores com outras bases de informações, proporcionará resultados e/ou decisões mais corretas.

Juran & Gryna (1991, citado por Wernke – 2000) recomendam que é melhor começar com várias bases e depois, à medida que os gerentes se familiarizem com os relatórios, manter somente as mais significativas. Entretanto, o conservadorismo diante de tantas “dinâmicas” mudanças, coloca o empresário diante do desafio de somente gerar as informações que precisa, sem esquecer da constante busca pela atualização da sua necessidade de informações, o que pode muitas vezes trazê-lo a *refazer* ou *rearranjar* bancos de dados e relatórios que no passado eram feitos.

O quadro abaixo é uma adaptação de modelo de Prazeres (1997: 55), que vem apresentar uma sugestão de Relatório de Custos da Qualidade, onde de forma sucinta e segregada, o empresário pode acompanhar periodicamente os custos de manter a qualidade (custos de controle), e os custos de não ter qualidade ou eficácia (custos das falhas dos controles).

Relatório de Custos da Qualidade									
Ano: mil.									
Elemento de Custo	Por Categoria	Trimestre				Total do ano	Total do % do ano		
		1º	2º	3º	4º				
Custos e atividades									
Custos e atividades									
Total de Prevenção									
Custos e atividades									
Custos e atividades									
Total Avaliação									
Custos e atividades									
Custos e atividades									
Total Falhas Internas									
Custos e atividades									
Custos e atividades									
Total Falhas Externas									

Quadro 1 – Relatório de Custos da Qualidade
Fonte: Adaptação de Prazeres (1997: 55)

De acordo com o modelo acima, observa-se que o empresário, neste único documento, pode controlar se seus custos com a qualidade estão concentrados na implantação dos controles ou nas falhas dos controles já existentes. Também é possível analisar o relacionamento ou a proporcionalidade de ocorrências entre as categorias, e a partir daí ter uma base consistente para a apuração de indicadores que servirão para outras análises.

Cabe destacar que antes de qualquer análise, é necessário ter segurança nas informações obtidas para mensuração dos custos por categorias. Qualquer erro ao classificar atividades e valores, pode ocasionar uma conclusão distorcida e até uma decisão inadequada.

4- A mensuração dos custos de qualidade na prestação do serviço contábil.

Segundo Figueiredo & Fabri (2000:44), “Organização de serviços contábeis é aquela que tem como missão prestar serviço de natureza contábil. Nela centralizam-se e executam-se informações patrimoniais de pessoas físicas e jurídicas, sob sua responsabilidade, que exercem as diversas atividades econômicas.”

Quanto à aplicação do serviço contábil, Figueiredo & Fabri (2000:44) afirmam que “...O exercício das atividades negociais das empresas contábeis realiza-se para atender ao processo de terceirização dos serviços contábeis das empresas, sob a forma de assessoria, consultoria, ou execução da contabilidade, da auditoria, da análise econômico-financeira, do cálculo dos custos, da proposição de sistemas gerenciais, da pericia contábil, planejamento tributário e outros serviços de natureza contábil.”

Com base nas definições apresentadas, é possível observar a amplitude de serviços que uma empresa contábil pode prestar, e ainda, complementando, cada um dos serviços apresentados representam segmentos que se subdividem em vários serviços oferecidos.

A contratação do serviço contábil é celebrada através de contrato, onde são acordados entre as partes o que será oferecido pela empresa contratada durante um período estipulado. Neste instrumento são definidos os honorários, as obrigações das partes, e os prazos para cumprimento e entrega dos trabalhos, dentre outros detalhes. Cabe destacar que nesse momento, onde é assinado o contrato com a definição dos honorários, serviços e prazos, a empresa contratada deve ter consciência dos reais custos do seu serviço, e consequentemente da qualidade intrínseca, para assim determinar honorários justos para repassar ao cliente.

4.1- Aplicação da metodologia

A aplicação da pesquisa teve como base uma empresa de prestação de serviço contábil de pequeno porte, que atua há 5 anos, atendendo a clientes da Região Metropolitana do Espírito Santo, também conhecida como Grande Vitória. Dentre os serviços oferecidos pela empresa, foi selecionado aleatoriamente um contrato de prestação de serviço para através de entrevista junto aos membros da empresa identificar na execução do seu ciclo a aplicação dos Custos da Qualidade. Na tabela 5 abaixo, consta a relação de serviços oferecidos pela empresa.

Tabela 5- Serviços típicos de uma empresa contábil

Serviços	Oferecidos	Prestados
Legalização e baixa de empresas	Sim	Sim
Contabilidade para Condomínios	Sim	Sim
Contabilidade para Comércio, Indústria e Serviços	Sim	Sim
Assessoria Contábil, Fiscal e Trabalhista	Sim	Não
Consultoria Empresarial	Sim	Não
Auditoria Contábil	Não	Não
Perícia Contábil	Sim	Sim
Treinamentos	Sim	Não
Assessoria Administrativa e Financeira	Sim	Sim

Dentre os serviços prestados ao longo dos 05 anos, selecionou-se uma assessoria administrativa realizada no ano de 2006, que consistiu na realização de um inventário físico completo de todos itens existentes numa panificadora localizada no município de Vitória-ES.

4.2- Coleta de dados

Inicialmente, foi identificado junto à empresa contabil o fluxo de atividades que envolveram a prestação do serviço, como segue:

- 1º - Diagnóstico do serviço
- 2º - Elaboração da proposta e entrega ao cliente;
- 3º - Aceite do cliente e assinatura do contrato;
- 4º - Execução da contagem em data acordada junto ao cliente;
- 5º - Digitação dos dados obtidos na contagem e elaboração do relatório;
- 6º - Entrega ao cliente do relatório e emissão da fatura;

Num segundo momento, foram identificados em entrevista ao líder técnico do trabalho os principais custos de qualidade para este serviço, como segue:

Tabela 6- Relação dos principais custos de qualidade relacionado ao serviço analisado

Categorias	Custos e/ou atividades	Fases do Serviço
Custos de Prevenção	- capacitar os funcionários para executar o trabalho; - identificar as reais necessidades do cliente; - treinamento contínuo de pessoal;	1º, 2º e 3º
Custos de Avaliação	- entendimento de toda a equipe sobre a finalidade do trabalho; - determinar se a quantidade de integrantes da equipe é suficiente para executar o trabalho; - verificar se o ambiente do cliente proporciona a plena execução do serviço;	4º
Custos de Falhas Internas	- tempo perdido devido à deficiência nas instruções para execução do trabalho; - tempo superior ao orgado para execução do serviço; - horas extras para revisão; - realização de novo serviço; - envolvimento de funcionários mais experientes por honorários mais baixos;	4º e 5º
Custos de Falhas Externas	- insatisfação do cliente; - retrabalho; - desconformidade na relação com o cliente; - oferecer taxas mais baixas para manter a fidelidade do cliente.	5º e 6º

Por fim, após relacionar o fluxo do serviço com as categorias dos Custos da Qualidade, averiguamos junto ao líder técnico do trabalho a efetiva aplicação pela empresa de contabilidade dos conceitos relativos aos Custos da Qualidade, conforme tabela 7 a seguir:

Tabela 7 - Relação dos custos de qualidade incorridos e não incorridos

Categorias	Avaliações	Aplicação/Ocorrência
Custos de Prevenção	Capacitar os funcionários para executar o trabalho;	Aplicado
	identificar as reais necessidades do cliente;	Aplicado
	treinamento contínuo de pessoal;	Não aplicado
	entendimento de toda a equipe sobre a finalidade do trabalho	Não aplicado
Custos de Avaliação	determinar se a quantidade de integrantes da equipe é suficiente para executar o trabalho	Aplicado
	verificar se o ambiente do cliente proporciona a plena execução do serviço	Não aplicado
	tempo perdido devido à deficiência nas instruções para execução do trabalho	Ocorrido
	tempo superior ao orçado para execução do serviço	Ocorrido
Custos de Falhas Internas	horas extras para revisão	Ocorrido
	realização de novo serviço	Não ocorrido
	envolvimento de funcionários mais experientes por honorários mais baixos	Ocorrido
	insatisfação do cliente;	Não ocorrido
	retrabalho;	Não ocorrido
	descontinuidade na relação com o cliente;	Ocorrido
Custos de Falhas Externas	oferecer taxas mais baixas para manter a fidelidade do cliente.	Não ocorrido

Embora a todo instante tenha sido ressaltada a relevância da observação dos custos da qualidade, o último passo da coleta de dados identifica que algumas etapas da avaliação não são feitas ocasionando falhas internas e externas que podem ter impacto na rentabilidade do serviço e na fidelização do cliente.

5- A análise dos Custos da Qualidade na prestação do serviço contábil

5.1- Os Custos da Qualidade – Custos de Prevenção

Na realização da segunda etapa da coleta de dados, a empresa mostrou-se conhecedora dos pontos sensíveis de prevenção para a prestação do serviço. No entanto, limitações no planejamento impediram melhor qualificação da equipe designada para o trabalho.

5.2- Os Custos da Qualidade – Custos de Avaliação

A não preocupação com o diagnóstico do ambiente onde o trabalho seria realizado e também o entendimento da equipe sobre suas atribuições foram falhas graves, identificadas após a

análise sob a ótica dos custos da qualidade. Em alguns casos, o tempo de alinhamento da equipe e também do diagnóstico são reduzidos para oferecer uma proposta mais competitiva, entretanto os descuidos na avaliação podem ser os principais causadores de falhas internas e externas.

5.3- Os Custos da Qualidade – Custos das Falhas Internas

Como resultado do menor investimento nas fases de prevenção e avaliação, foi possível perceber a ocorrência de inúmeros custos da “ausência da qualidade”, dentre eles: tempo perdido; horas superiores as orçadas; etc. Nesses casos a rentabilidade do projeto/serviço é sofre impacto direto.

5.4- Os Custos da Qualidade – Custos de Falhas Externas

Nesta categoria de Custos da Qualidade, ou neste caso consequência da não-qualidade, foi possível observar que a única e principal consequência foi a não fidelização do cliente, dados os problemas possivelmente ocorridos em consequência das falhas internas.

5.5- Comentários gerais sobre a identificação dos Custos da Qualidade na empresa pesquisada.

De uma forma geral, o líder técnico da empresa pesquisada, demonstrou possuir a sensibilidade dos pontos que devem ser avaliados, prevenidos e também a relação de consequência com os possíveis problemas advindos da ausência da qualidade.

Ao longo da coleta e análise dos dados foi possível atribuir que grande parte das deficiências de prevenção e avaliação se devem a insuficiências no planejamento dos trabalhos. Pouparam-se horas na prevenção e avaliação e perdem-se horas e clientes com as falhas internas e externas.

6- Considerações finais

Acredita-se que com o presente trabalho, foi possível oferecer uma ferramenta de gestão útil às empresas contábeis e outras organizações para garantir rentabilidade e satisfação de seus clientes pela aquisição do produto ou recebimento do serviço prestado.

Foi possível detectar que é extremamente necessário para a “saúde” operacional de uma empresa, que esta faça o gerenciamento dos Custos da Qualidade, independente do seu ramo de atuação. A economia de horas e recursos humanos nas fases de prevenção e avaliação podem resultar em gastos e resultados irreversíveis com as falhas internas e externas.

É recomendável que para mensurar os custos da qualidade deve-se buscar a respostas para duas questões: O que devo fazer para ter qualidade?; e O que soferei por não ter qualidade? Uma forma simples de acompanhamento foi apresentada no item 3, e a grande missão do empresário será atribuir os valores corretos a cada categoria de custos para possibilitar o acompanhamento e gerenciamento.

A atribuição dos custos as categorias necessitará de precisão e critérios bem alinhados com as atividades desenvolvidas pela empresa, que do contrário podem trazer sérias distorções a apuração e gerenciamento desses gastos. Essa discussão fica sendo uma recomendação para futuros trabalhos a fim de enriquecer e aprofundar o presente tema.

Referências

- FIGUEIREDO, SANDRA, FABRI, PEDRO ERNESTO. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PRAZERES, PAULO MUNDIN. **Minidicionário de termos da qualidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- WERNEKE, RODNEY. **Custos da qualidade: uma abordagem prática**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2000.
- ROBLES JÚNIOR, ANTONIO. **Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MIGUEL, PAULO AUGUSTO CAUCHICK. **Qualidade: enfoques e ferramentas**. São Paulo: Artliber Editora, 2001.