

Gerenciamento Estratégico de Custos da Qualidade

Jeferson Souza Nascimento

Joana D'Arc Silva Galvão de Carvalho

Resumo:

Nos atuais dias, diversas corporações admitem possuir algum exemplo de programa gerencial da qualidade nos processos. Qualidade Total, Sistema de Produção Just in Time, PDCA, Análises de Valores, Análises Estatísticas de Processos; passam a fazer parte do cotidiano das empresas na sua busca incessante por melhor qualidade, produtividade e lucratividade. Este trabalho fomenta a dinâmica dos atuais tratamentos utilizados nos programas de gerenciamentos estratégicos em custos da qualidade. Desse modo, o presente artigo busca, colaborar de forma objetiva a dirimir aspectos de conceitos no que concerne a Custos da Qualidade, sendo abordada notória relevância na visualização de oportunidades de reduções de custos e dispêndios, bem como a pujança da melhoria continua do ambiente produtivo. O atual trabalho demonstra os custos envolvidos com a qualidade ou não-qualidade, objetivando assim, a importância da inserção da política adequada da qualidade para as empresas, permitindo ainda, a identificação de impactos negativos que muitas vezes atingem quantias muito avultadas.

Área temática: *Custos da Qualidade*

Gerenciamento Estratégico de Custos da Qualidade

Resumo:

Jeferson Souza Nascimento
Fundação Visconde de Cairu
jnascimento@copenor.com.br

Joana D'Arc Silva Galvão de Carvalho
Fundação Visconde de Cairu

Nos atuais dias, diversas corporações admitem possuir algum exemplo de programa gerencial da qualidade nos processos. Qualidade Total, Sistema de Produção ***Just in Time***, PDCA, Análises de Valores, Análises Estatísticas de Processos; passam a fazer parte do cotidiano das empresas na sua busca incessante por melhor qualidade, produtividade e lucratividade.

Este trabalho fomenta a dinâmica dos atuais tratamentos utilizados nos programas de gerenciamentos estratégicos em custos da qualidade. Desse modo, o presente artigo busca, colaborar de forma objetiva a dirimir aspectos de conceitos no que concerne a Custos da Qualidade, sendo abordada notória relevância na visualização de oportunidades de reduções de custos e dispêndios, bem como a pujança da melhoria contínua do ambiente produtivo. O atual trabalho demonstra os custos envolvidos com a qualidade ou não-qualidade, objetivando assim, a importância da inserção da política adequada da qualidade para as empresas, permitindo ainda, a identificação de impactos negativos que muitas vezes atingem quantias muito avultadas.

Área Temática: Custos da Qualidade

Palavras-Chaves: Custos da Qualidade, Estratégia, Qualidade e Contabilidade

Gerenciamento Estratégico de Custos da Qualidade

1. Introdução

Fundamentado nas atuais premissas corporativas, as questões dos custos da qualidade vem ganhando ênfase nas atuais estratégias empresariais.

Segundo Júnior (p 01. 1996), de uma forma geral, esses custos eram levantados independentes dos setores de contabilidade, e sim pelos gestores das empresas, que ora tinham certas aptidões para a atividade. Ainda enfatiza Júnior, que Philipe Crosby, já em seu famoso livro **“Quality is Free”** editado em 1979, preconizava a absoluta necessidade da participação da contabilidade na geração dos custos da qualidade.

Na vivência corporativa, sobretudo nas duas últimas décadas, o termo qualidade, é divulgado freqüentemente, seja: Qualidade dos Produtos, Qualidades de Serviços, Qualidades de Ensino, Qualidade de Vida etc. Com o enfoque estratégico do marketing nos negócios empresariais, os clientes e a sociedade em geral, tornaram-se mais exigentes.

Consoante a essa tendência global, a prática da qualidade nas corporações tende a visar:

- a) Satisfazer as necessidades e anseios dos clientes – a perfeição da empresa sob o aspecto da qualidade corresponde a total sintonia entre o que é produzido e o que o cliente necessita;
- b) Aumentar a produtividade – tentando suprimir todas as falhas internas do produto ou serviços, aumentando a qualidade e com menor custo possível;
- c) Promover a realização sócio-profissional dos trabalhadores para que estes se sintam profissionalmente realizados e motivados.

2. Gestão da Qualidade Total - GQT

Para um melhor aproveitamento das informações extraídas da contabilidade por atividades, são necessários conceitos de exigências globais, como o da qualidade em todas as fases do processo. A eficácia da qualidade depende da forma que é aplicada por seus processos e ramificações, a este conceito difundido por estudiosos e profissionais do assunto, destaca Junior (p. 22 2003), dar-se o nome de **“Total Quality Control – TQC”**.

Nesse contexto, é deduzido que diretamente não são as atividades desempenhadas pelos órgãos produtivos que irão garantir a satisfação dos clientes e sim, uma integração dos processos visando melhor atingir os anseios dos clientes, para tanto, torna-se necessário uma maior engajamento por parte da contabilidade, para melhor mensurar os custos em todos os processo produtivos. Atualmente, a maioria das empresas orçam e apuram os custos de acordo com os princípios geralmente aceitos de contabilidade, porém outras já estão em estágios avançados,

pois fazem da ferramenta da informática, peça fundamental para melhor gerir os processos dos custos por ramificações, ou seja, por produtos, podendo assim ter resultados mais reais.

Fomentar sobre qualidade total de alguma forma, no primeiro estágio é tratar investimentos e equacionamento de dispêndios; e quando não há uma determinada análise de impactos negativos nos processos produtivos empresariais, podem incorrer os custos da qualidade, que são os gastos que somente ocorreram devido a entraves no processo, ou seja, se determinado produto fosse fabricado nos padrões de qualidade, dado ao acabamento não mais necessitaria de reprodução, desperdícios diversos e queda na produção.

3. Custos da Qualidade

No atual cenário mercadológico, é mais do que necessidade, mas um dever das empresas saber mensurar seus custos, bem como perdas, desperdícios, reproduções decorrentes de não se produzir com padrões adequados de qualidade, seus produtos pela primeira vez, assim como o tempo empregado para avaliar os gargalos do processo.

Para estudiosos, os custos da qualidade estão relacionados com a conformação ou ausência de conformação aos requisitos do produto ou serviço. Sendo assim, se a qualidade pode ser associada a conformação, deduz-se que os problemas de conformação e as medidas que visem a evitá-los acarretam custo.

Dessa forma, o custo da qualidade seria formado pelos custos de manter a qualidade, adicionado aos custos da não-conformidade. Portanto, falta de qualidade nos processos produtivos geram prejuízo e ainda minimizam os avanços estratégicos, pois quando um produto apresenta defeitos, haverá um gasto adicional por parte da empresa para correção dos defeitos ou a produção de uma nova peça, ademais a perda do custo da oportunidade, pois no momento da reprodução, a empresa deixará de concentrar esforços na produção de outros elementos que certamente contribuiriam para a continuidade do negócio.

Os custos da qualidade são definidos como não apenas os custos incorridos para se obter qualidade, mas os custos incorridos na criação do controle de qualidade, na prevenção, na avaliação e na correção do trabalho defeituoso.

Fomenta Junior (p. 59. 2003), que a capacidade da empresa de produzir qualidade deve ser considerada em dois níveis: sua capacitação para gerar a qualidade de projeto e a capacitação para a qualidade da conformação. Portanto, a produção com qualidade deve contar com equipamentos adequados, mão-de-obra treinada, disponibilidade de tecnologia e um aprimoramento do sistema de controle de qualidade.

Quanto à classificação destes custos praticadas nas atuais industriais que utilizam a mensuração dos custos da qualidade nos seus processos, podemos destacar:

- Os Custos de Prevenções,
- Os Custos de Avaliações,
- Os Custos das Falhas Internas e
- Os Custos de Falhas Externas.

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.

Podem ocorrer os seguintes custos e atividades relacionados com a prevenção:

- ↪ equipamentos;
- ↪ tecnologia;
- ↪ engenharia da qualidade;
- ↪ círculos da qualidade;
- ↪ treinamento para qualidade;
- ↪ administração da qualidade;
- ↪ projeto e planejamento das avaliações 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 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;
- ↪ inspeção e controle dos moldes e ferramentas;
- ↪ auditoria da eficácia do sistema da qualidade;
- ↪ relações com a inspeção de clientes.

Custos de Avaliação: são os gastos com atividade desenvolvidas na identificação de unidades ou componentes defeituosos antes da remessa para os clientes. Clientes esses que podem ser tanto internos como externos.

Podem ocorrer os seguintes custos e atividades relacionados com avaliação:

- ↪ equipamentos e suprimentos utilizados nos testes e inspeções;
- ↪ avaliação de protótipos;
- ↪ novos materiais;
- ↪ testes e inspeções nos materiais comprados;
- ↪ testes e inspeções nos componentes fabricados;
- ↪ métodos e processos;
- ↪ inspeções e auditoria das operações de manufatura;
- ↪ planejamentos das inspeções;
- ↪ testes e inspeções nos produtos fabricados;
- ↪ 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 no estoque de produtos acabados;
- ↪ avaliação da deterioração 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;
- ↪ depreciação dos equipamentos de testes;
- ↪ testes de confiança.

De acordo com Morse (p. 19. 1987), os gastos em atividades de prevenção e de avaliação ocorrem devido à possibilidade de aparecer em unidades, componentes não conformes.

Custos das Falhas: são os custos incorridos devido à ocorrência de fato de unidade ou componentes defeituosos. Os custos das falhas são sub-agrupados em custos das falhas internas e custos das falhas externas.

Os **Custos das Falhas Internas:** são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas internas, como: falhas de projeto, compras, suprimentos, programação e controle da produção e falhas na própria produção. As falhas internas são constatadas antes do despacho dos produtos aos clientes.

Podem ocorrer os seguintes custos das atividades relacionadas com as falhas internas:

- ↪ re-trabalhos;
- ↪ re-desenhos;
- ↪ 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 preços de novas tabelas;
- ↪ inspeção de lotes re-trabalhados;
- ↪ manutenção corretiva;
- ↪ horas extras para recuperar atrasos;
- ↪ tempo de análise das causas das falhas;
- ↪ custos financeiros do estoque adicional para suprir eventuais falhas.

Os **Custos das Falhas Externas** são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas externas. Como falhas externas, é elucidado os custos gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, os associados às devoluções, queixas e reclamações dos clientes.

Podem ocorrer os seguintes custos das atividades relacionadas com as falhas externas:

- ↪ administrativos;
- ↪ expedição e recepção;
- ↪ multas;
- ↪ re-faturamento;
- ↪ garantias;
- ↪ re-trabalho;
- ↪ bem-estar do cliente;
- ↪ vendas perdidas;
- ↪ assistência técnica fora de garantia;
- ↪ reposição para manter a imagem;
- ↪ custos do departamento de assistência técnica.

4. Gerenciamento Estratégico dos Custos da Qualidade

Mensurar os custos da qualidade, são vistos pelos administradores como a forma de se atender a vários objetivos ou questões nas atuais estratégias empresariais; dentre os quais se destacam:

1. Avaliar os programas de qualidade por intermédio de quantificações físicas e monetárias;
2. Conhecer na realidade o quanto a empresa está perdendo pela falta de qualidade. Essa informação, quando passada aos diferentes níveis da organização, ajuda na sensibilização e compromisso de enfrentar o desafio da melhoria da qualidade;
3. 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;
4. Tornar a qualidade um dos objetivos estratégicos para a empresa. Para tanto, a alta administração através do conhecimento efetivo das quantificações físicas e monetárias, realmente assume o compromisso com a qualidade;
5. Melhoria da qualidade acarreta um acréscimo nos lucros, sem aumento nos preços, sem investimentos adicionais significativos em instalações ou equipamentos e recursos humanos;
6. Aumento da produtividade através da qualidade;
7. Integrar, através dos relatórios de custos da qualidade, numa única informação, vários outros relatórios de desempenho. Os valores monetários representariam um denominador comum às várias informações de indicadores de qualidade de forma a sensibilizar a alta administração da empresa;
8. Demonstrar que os relatórios usuais da qualidade levam a administração a aceitar percentuais de falta de qualidade no mesmo como algo normal aos negócios, e em muitos casos considerando a falta de qualidade dentro dos níveis aceitáveis de qualidade;
9. Comprovar que os relatórios de custos da qualidade ajudarão a colocar os investimentos em qualidade no mesmo pé de igualdade dos demais projetos de investimentos. Os projetos de melhoria de qualidade concorrem com as demais alternativas de investimentos da empresa;
10. Revelar o impacto financeiro das decisões de melhoria da qualidade, apresentadas nos relatórios de custos de qualidade, corroborados pelos gráficos de evolução dos custos;

11. Facilitar a elaboração do orçamento de custos da qualidade, permitindo a adequada destinação de recursos, visando ou não a uma provável redução de custos;
12. Na hipótese de a qualidade ser fator diferencial no marketing da empresa, os custos da qualidade reforçarão esse fator diferenciador, através de maiores destinações de recursos para a melhoria da qualidade, facilitando as eventuais análises de custo-benefício;
13. Revelar, através dos relatórios de custos da qualidade, o sucesso da administração em cumprir com os objetivos da qualidade. O escopo poderia não ser a redução no total dos custos da qualidade, porém a alteração na participação no total dos custos de cada categoria de custos da qualidade. Dessa forma, alguns programas de melhoria da qualidade praticamente poderiam ser auto-financiados;
14. Avaliar a adequação do programa de manutenção. Eventuais atrasos no cronograma de manutenção podem afetar o nível de qualidade dos processos e dos produtos;
15. Sistematizar o conhecimento e a influência das diferentes conseqüências da falta de qualidade na empresa, tais como: Devoluções de Vendas, Pedidos Cancelados, Alterados e principalmente não efetuados Erros de Faturamento, Poluição etc;
16. Conhecer na realidade o quanto à empresa vem investindo nas diferentes categorias de custos da qualidade;
17. Inferir, conseqüentemente, quanto à empresa deveria investir nas diferentes categorias de custos da qualidade;
18. Fixar objetivos e os recursos para o treinamento do pessoal;
19. Facilitar a avaliação do efeito da qualidade no custo e no valor dos produtos e serviços;
20. Forçar a alta administração a cobrar da área de vendas e marketing a prática de preços de topo no mercado, minimizando por conseqüência a concessão de descontos;
21. Manter a empresa sempre alerta quanto ao chamado “efeito tiririca”, ou seja, os problemas de qualidade hoje sanados podem ser substituídos por outros em qualquer outro lugar, o que provavelmente não seria notado de imediato na ausência de um programa formal de acompanhamento dos custos da qualidade;
22. Permitir que a sistemática formal de custos da qualidade, entre outras atividades, acompanhe a efetivação ou não em pedidos das amostras fornecidas e que não se convertem em pedidos, devido a sua qualidade. Levar ainda à investigação do motivo da não-aceitação por parte dos clientes;
23. Acompanhar a evolução dos gastos com avaliação da qualidade dos fornecedores, na celebração de parcerias e das garantias da qualidade;
24. Facilitar o estabelecimento de rotinas e procedimentos para acumulação de dados de custos de qualidade, bem como a correta fixação, definição e transparência dos indicadores de qualidade;
25. Aflorar os problemas encobertos, e levar a alta administração a fixar a qualidade como uma de suas áreas-chave de resultados;
26. Para estudiosos, se a fábrica não tiver condições de saber e controlar o total produzido, o montante de refugos, a quantidade de defeitos ou re-trabalho necessário, ela não será capaz de determinar o percentual de defeitos e a

taxa de re-trabalho, ou seja, sem isto, a fábrica não está engajada no sistema da qualidade.

5. Sistema de Custos da Qualidade

Descreve Junior (p. 100. 2003) que estrategicamente, a utilização do Sistema de Custos da Qualidade não deve perder de vista o que a **American Society for Quality Control** (ASQC) em 1986 definiu como principal meta de um Sistema de Custos da Qualidade, ou seja, facilitar os esforços de melhoria da qualidade que redundarão na operacionalização das oportunidades de reduções de custos. As premissas estratégicas para a utilização plena do Sistema de Custos da Qualidade apóiam-se no tripé:

- a) Para cada falha, sempre haverá uma causa;
- b) As causas são evitáveis;
- c) A prevenção sempre é mais barata.

Com base nessas premissas, a ASQC recomenda as seguintes estratégias na utilização do Sistema de Custos da Qualidade:

1. Atacar diretamente os custos da falhas, objetivando inverter sua tendência. Como meta deve-se buscar a eliminação dos custos das falhas;
2. Os investimentos devem ser direcionados para a prevenção correta, ou seja, aquela que propiciará maiores melhorias. De acordo com os resultados alcançados em (1) e (2), as atividades de avaliação devem ser descontinuadas, conseqüentemente, haverá redução nos custos de avaliação;
3. A avaliação contínua dessa sistemática propiciará a oportunidade de se redirecionarem os esforços com prevenção objetivando-se obter, mais para frente, outras melhorias.

Por outro lado, a utilização do Sistema de Custo da Qualidade pode ser estratificada de acordo com os diferentes níveis de usuários da informação. A ASQC considera que idealmente os custos da qualidade deveriam representar a diferença entre o desempenho atual e o desempenho a 100% de eficiência, ou seja, sem nenhuma falha ou imperfeição.

De acordo com estudiosos no assunto, de maneira geral, um programa de análise e sistema estratégico dos custos da qualidade, deve observar os seguintes passos para a análise do sistema:

- 1) Identificação clara das atividades relacionadas com os custos da qualidade. Como balizador dessa identificação recomenda-se a observação mínima do Plano de Contas dos Custos da Qualidade, cuja estrutura primária foi estabelecida pela citada **American Society Quality Control**;
- 2) Diagnóstico dos Direcionadores de Custos da Qualidade;
- 3) Avaliação do Custo da Qualidade dos Concorrentes;
- 4) Avaliação do Custo da Qualidade dos Fornecedores;
- 5) Avaliação do Custo da Qualidade dos Clientes;
- 6) Programa de redução total dos Custos da Qualidade, através da alteração das relações entre as várias categorias de Custos da Qualidade;
- 7) Acompanhamento dos indicadores da qualidade, tanto diretos como indiretos.

Para Morse e Roth (p. 29. 1989), o uso mais importante da informação dos custos da qualidade é dado pela significância financeira da qualidade. Concluindo-se presumivelmente, que a conscientização das conseqüências financeiras da qualidade motivará os gerentes e os demais colaboradores para a melhoria contínua da qualidade dos produtos e serviços.

Carece ressaltar, que a análise estratégica dos custos da qualidade deve estar apoiada no Sistema de Contabilidade por Atividades, onde propiciará a base para a montagem preliminar dos relatórios a serem emitidos pelo Sistema de Custos da Qualidade.

6. Tratamentos e Métodos Contábeis para os Custos da Qualidade

6.1 Aspectos das Terminologias mais Utilizadas

Adotando-se a mesma terminologia apresentada por Horngren (p. 830. 1978) em seu livro **Contabilidade de Custos**, faremos as distinções entre os termos:

Refugo: Produção que não satisfaz a padrões dimensionais ou de qualidade e, portanto, é refugado e vendido por seu valor de disposição. O custo líquido do refugo é a diferença entre os custos acumulados até o ponto de rejeição menos o valor de disposição.

Unidades Defeituosas: Produção que não satisfaz aos padrões dimensões ou de qualidade e é subseqüentemente re-trabalhada e vendida através dos canais normais como mercadoria de primeira ou de segunda, dependendo das características do produto e das alternativas disponíveis.

Desperdício: Material que ou se perde, ou evapora, ou se encolhe, ou é resíduo que não tem valor de recuperação mensurável; exemplo: gases, poeira, fumaça, resíduos invendáveis. Às vezes, a disposição do desperdício ainda obriga a empresa a custos adicionais; por exemplo, o desperdício com materiais radioativos.

Sobras: Resíduo de materiais de certas operações fabris que têm valor mensurável, mas de importância relativamente pequena. Por exemplo, o metal que sobra numa operação de estampagem, aparas, limalha, serragem, resíduos de algodão e pequenos pedaços de material resultante de operações de corte. As sobras podem ser vendidas ou reaproveitadas. Uma das práticas mais adotadas nas empresas que praticam a coleta seletiva de lixo, bem como a reciclagem destes materiais, auferindo com isso, receitas extras, também conhecidas como receitas ambientais.

Reclamações: sob o item genérico "Reclamações", procuram-se acumular todos os custos e despesas relacionadas às reclamações dos clientes. Esses custos e despesas também podem estar associados à garantia assegurada aos produtos vendidos. Porém, pode-se ter reclamações de clientes após transcorridos os prazos de garantia, dependendo de a decisão empresarial comercial assumir os encargos dos reparos autorizados após o prazo da garantia.

Ainda existe o tratamento adequado aos gastos (consumo de ativos) aplicados direta ou indiretamente no Sistema de Gerenciamento de Custos da Qualidade, conseguindo alcançar a todo o processo produtivo e em atividades ecológicas da empresa. Quando aplicados diretamente na produção, estes gastos são classificados como custo, e se forem aplicados de forma indireta são chamados de despesa da qualidade.

6.2 O Exemplo dos Refugos e Reclamações

Os processos de fabricação geram, às vezes de forma inevitável, certa quantidade de itens que são rejeitados por não atenderem às especificações e padrões de qualidade. Caso esses itens não possam ser re-trabalhados, visando a seu reaproveitamento, são considerados como refugo ou perdas de fabricação.

A grande problemática no tratamento de refugos consiste na determinação dos refugos ou perdas normais de fabricação, bem como em seu controle constante, de modo que os indicadores da produção indiquem a diminuição do índice. A perda superior aos índices previamente aceitos ou determinados para cada linha de produção implica o que se convencionou chamar de refugo ou perdas anormais de produção.

Destaca Junior (p. 39. 2003), além da questão gerencial da separação dos refugos ou perdas em normais e anormais, existe a necessidade contábil de considerar os primeiros como custos do produto, enquanto os segundos são considerados como custos do período em função de representarem uma ineficiência não planejada, gerando, por conseguinte prejuízo para a empresa.

Quanto ao tratamento das Reclamações, procura-se acumular todos os custos e despesas relacionadas às reclamações dos clientes. Esses custos e despesas também podem estar associados às garantias oferecidas nos produtos vendidos. Porém, pode haver reclamações de clientes após decorridos os prazos de garantia.

Segundo Junior (p. 40. 2003), as reclamações ou garantias, em algumas companhias, são apropriadas ao custo do produto durante o ano pela constituição de uma reserva ou provisão para acolher os débitos com as reclamações de clientes, ou para acolher os débitos com substituições ou consertos de peças ou componentes, considerados defeituosos pela administração da empresa. Esta reserva é uma média de todos os períodos e o valor registrado não significa realmente um custo incorrido no período.

Essa sistemática torna difícil a determinação da responsabilidade por este elemento do custo. No caso de a empresa empregar o sistema de atribuição de custos por responsabilidade, a solução poderia ser o acompanhamento da responsabilidade pelas falhas reclamadas. Porém, como essas reclamações podem ocorrer muito tempo depois do produto fabricado, o esforço de se atribuir responsabilidade pela falha, além de ser polêmico, pode não compensar, em termos de custo-benefício.

Para a apuração dos custos da qualidade, também se pode utilizar os métodos de custeio por absorção, variável ou por atividades. Para estudiosos, a metodologia que se mostra também adequada para identificar os custos da

qualidade dos produtos, dos processos, dos períodos, do ciclo de vida é a do custeio por atividades; já que esta é a menor unidade de trabalho. Portanto, apurando-se o montante de recursos consumidos por cada uma delas, chegar-se-á com mais precisão ao custo.

Com o louvável avanço tecnológico, e por uma carência em melhor servir aos usuários diversos; os profissionais de contabilidade passaram a buscar informações que de alguma forma melhor elucidasse a questão dos custos da qualidade, de forma mais clara e precisa, e a este processo intitulado pelos estudiosos chama-se “ABC” – **Activites Based Costing**”, ou Custeio Baseado em Atividades.

6.3 Método ABC – Activites Based Costing

O ABC é um método de custeio que, como o próprio nome indica, está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Portanto se faz necessário estudar e apurar os principais aspectos que fazem parte da produção de uma determinada empresa, inclusive a mensuração dos seus custos indiretos, conhecidos como “**overhead cost**”.

O gerenciamento dos custos em toda sua verticalização vem destacando a contabilidade gerencial, como uma das principais ferramentas estratégicas nos negócios do mundo corporativo. O ABC, talvez possa ser uma das ferramentas da contabilidade gerencial mais conhecida pelo mundo, porém segundo estudiosos, seja um dos mais complexos. Segundo Bórnica (p. 119 2002), o principal motivo da complexidade dessa variedade de abordagens são as diferenças mais contundentes entre o ABC e o RKW.

Segundo Ludícibus (p. 303 2000), o RKW, é uma expressão alemã **Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit**”, cujo método consiste em ratear aos produtos, todos os gastos da empresa; não só custos mas também despesas comerciais, administrativas e até mesmo as despesas financeiras e os juros sobre o capital próprios.

O método RKW dispõe de duas formas em sua composição, a saber:

- (a) Há os gastos que são alocados elementos por elementos a todos os centros e unidades de resultados ou centros de custos;
- (b) Contempla as alocações dos elementos aos produtos. Contestado por estudiosos, o RKW estrategicamente apura com veracidade os custos, por se tratar de um método que pela sua complexidade, permite incluir gastos que não fazem parte do processo de fabricação para fins de estoque, ou seja, para os moldes utilizados no Brasil, seria falho.

A atual conjuntura carece de informações de fácil leitura e aplicabilidade aos negócios, diante disso surge um método ABC, com uma nova roupagem, e uma proposta arrojada para os tomadores de decisões estratégicas, um método que envolve principalmente uma sistemática de controle e relevantes informações dos custos da qualidade no ambiente contábil por atividades. Se uma determinada empresa busca investir na qualidade, certamente irá reduzir seus níveis de perdas e desperdícios, fazendo assim, o retorno do investimento voltar alicerçado para novos investimentos, visando assim, buscar novas estratégias. Acreditamos que estrategicamente, a evidenciação, bem como a mensuração dos Custos da

Qualidade possa ser um dos imponentes desafios para os militantes das Ciências Contábeis, carecendo de concentração de esforços para dirimirem aspectos que somente serão esclarecidos com estudos mais aprofundados.

6.4 Conclusão

Os estudos dos custos da qualidade são de expressiva relevância para a competitividade e continuidade do negócio. Isso porque no ambiente de mercado atual, em que os preços são basicamente determinados pela concorrência mercadológica, o aumento do lucro passa necessariamente pela eficiência dos processos internos. Premissa adotada por clientes potenciais e exigentes, qualidade é o primeiro argumento para a aquisição de um bem ou serviço. Desse modo, a qualidade constitui adequadamente a forma durável de fidelizar clientes, conseguir estabilidade, aumentar a sua quota de participação no nicho de mercado.

No primeiro momento, é indiscutível que os programas de qualidade consomem recursos humanos, materiais, tecnologias para a sua consecução e aporte financeiro elevados. Os custos da qualidade são desembolsos associados com a obtenção e manutenção da qualidade em uma organização, tanto em manufatura quanto em serviços. Após a implantação de um sistema de custos da qualidade devidamente adequado, certamente o seu retorno será compensador.

Conclui-se que o custo da qualidade seria formado pelos custos de manter a qualidade, adicionado aos custos da não-conformidade. Portando, falta de qualidade nos processos acarretam ônus desnecessários ao negócio, minimizando os possíveis avanços estratégicos, ademais a perda de novas oportunidades.

Bibliografia

BÓRNIA. Antônio César. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. São Paulo: Bookman, 2002.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de custos: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1978.

IUDÍCIBUS. Sérgio de. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas 5.ed., 2003.

IUDÍCIBUS. Sérgio de. Manual de contabilidade: das sociedades por ações. São Paulo: Atlas.5.ed., 2000.

JÚNIOR. Antônio Robles. Custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental. São Paulo: Atlas.2.ed., 2003.

MARION. José Carlos. Contabilidade empresarial. São Paulo: Atlas.10.ed., 2003.

MARTINS. Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas.9.ed., 2003.

MORSE, Wayne J., ROTH, Harold P. Contabilização dos processos de custos. Data. 3.ed., 1986.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

PADOVEZE. Clóvis Luiz. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas.3.ed., 2000.