

A Qualidade Total - Necessidade de Rever os Sistemas de Custos Tradicionais

João Baptista Costa Carvalho

Carla Susana Policarpo Lobo

Resumo:

Com este trabalho, temos por objectivo, entre outros, abordar a problemática do tratamento contabilístico dos custos da qualidade, área fulcral das empresas que têm por objectivo a melhoria contínua. Para tal, iniciaremos com uma breve clarificação do conceito de qualidade, bem como com uma descrição da tipologia mais utilizada actualmente para descrever os custos da qualidade. De seguida, divulgaremos alguns dos trabalhos empíricos sobre o tratamento contabilístico dos custos da qualidade realizados em países como o Reino Unido, Japão, Espanha e Portugal, bem como, as respectivas conclusões. Por último, tecemos algumas conclusões sobre uma eventual reestruturação a sofrer pelos sistemas contabilísticos actualmente em vigor, a fim de que se tornem instrumentos eficientes para apoiar o gestor na sua tomada de decisão na área da qualidade.

Palavras-chave:

Área temática: CUSTOS DA QUALIDADE

**A QUALIDADE TOTAL - NECESSIDADE DE REVER OS SISTEMAS DE
CUSTOS TRADICIONAIS**

João Baptista da Costa Carvalho

Docente da Universidade do Minho - Escola de Economia e Gestão (Portugal)

Doutorado em Ciências Empresariais - Especialização em Contabilidade

E-Mail: jcarvalho@eeg.uminho.pt

Carla Susana Policarpo Lobo

Docente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Gestão -
(Portugal)

Mestre em Contabilidade e Auditoria

E-Mail: cloblo@ipca.pt

Área Temática(13): CUSTOS DA QUALIDADE

A QUALIDADE TOTAL - NECESSIDADE DE REVER OS SISTEMAS DE CUSTOS TRADICIONAIS

Área Temática: (13) CUSTOS DA QUALIDADE

RESUMO:

Com este trabalho, temos por objectivo, entre outros, abordar a problemática do tratamento contabilístico dos custos da qualidade, área fulcral das empresas que têm por objectivo a melhoria contínua.

Para tal, iniciaremos com uma breve clarificação do conceito de qualidade, bem como com uma descrição da tipologia mais utilizada actualmente para descrever os custos da qualidade.

De seguida, divulgaremos alguns dos trabalhos empíricos sobre o tratamento contabilístico dos custos da qualidade realizados em países como o Reino Unido, Japão, Espanha e Portugal, bem como, as respectivas conclusões.

Por último, tecemos algumas conclusões sobre uma eventual reestruturação a sofrer pelos sistemas contabilísticos actualmente em vigor, a fim de que se tornem instrumentos eficientes para apoiar o gestor na sua tomada de decisão na área da qualidade.

I - DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE QUALIDADE

Dada a complexidade e ambiguidade do termo qualidade - uma vez que existirão vários critérios e métodos para o definir e avaliar - poderíamos citar inúmeras definições para este conceito. Não obstante, não sendo este o objectivo deste trabalho, poderemos entender a qualidade como "aptidão para uso", "satisfação das expectativas dos clientes", "conformidade com os requisitos ou as especificações pretendidas pelos clientes", "totalidade de características que satisfazem uma necessidade específica", "cumprimento", "fiabilidade", "duração", etc.

Na opinião de Campanella (1992, pp. 163), com a qual nos identificamos, a qualidade significa *"adequação para o uso por parte do usuário"*. Consideramos usuário como sinónimo de cliente que, sob esta perspectiva, deixa de ser entendido exclusivamente como o consumidor final do bem ou serviço. O cliente é, também, todo o departamento ou indivíduo dentro da organização. O cliente, é tratado como um membro de uma cadeia na qual a parte final é o consumidor externo. Todos os membros integrantes desta cadeia são simultaneamente clientes e fornecedores de alguém que pertence a esta cadeia e exigem qualidade a todos os níveis da organização. Por sua vez, os clientes externos incluem todas as entidades externas à empresa que com ela interagem, ou seja, não só os consumidores finais, mas também bancos, fornecedores, Estado, etc.

Desta forma, a qualidade não compreende apenas a qualidade de conformidade com as especificações de produção, mas também a qualidade do desenho da mesma. Como tal, os programas de melhoria da qualidade terão que abarcar todas as fases da vida do produto, desde o desenho até ao seu uso pelo cliente.

O conceito de qualidade tem sofrido algumas alterações, não só devido às evoluções tecnológicas verificadas no ambiente empresarial, mas também e, sobretudo, devido às expectativas dos consumidores que, em última instância são quem mais pressionam e, conseqüentemente, determinam a qualidade.

A visão mais recente deste conceito tem sido designada como "**Gestão da Qualidade Total**". Esta é uma cultura que advoga um compromisso total com a satisfação do cliente, através da melhoria contínua e da inovação em todos os ramos do negócio. Sob esta nova visão, o elemento mais importante de todo o processo é o cliente.

Esta filosofia da qualidade, de acordo com James (1997, pp. 33) oferece os meios através dos quais as organizações podem proporcionar uma participação dos seus empregados, a satisfação dos clientes e a competitividade na organização.

Recentemente, o conceito de qualidade passou a ser um factor determinante na cultura empresarial ao proporcionar uma dupla confiança:

- em primeiro lugar aos clientes e consumidores, assegurando-lhes que a empresa trabalha com um processo que garante a qualidade do produto final;
- em segundo lugar à própria empresa, uma vez que a existência de um método organizacional definido e documentalmente controlado permitirá reduzir gastos internos, otimizar a utilização da mão de obra em equipas de produção, reduzir o nível de defeitos, incrementar a produção e, definitivamente, assegurar uma maior eficiência na empresa (Pina e Selles, 1996, pp.745)

II - OS CUSTOS DA QUALIDADE TOTAL

Podemos afirmar que os custos da qualidade são geralmente todos os custos associados à descoberta (custos de avaliação) e tratamento (custos das falhas) da má qualidade e também os custos associados à prevenção da má qualidade (custos de prevenção).

Os custos da qualidade constituem, citando Fuentes Ruiz (1996, pp. 944):

"a medida financeira por excelência da variável qualidade. A sua expressão monetária faz com que sejam aceites pelos gestores das empresas porque utilizam uma linguagem comum de todos. Com eles, pretende-se expressar em termos monetários o quanto custou à empresa não ter realizado bem todos os processos à primeira vez".

Convém referir que o termo "custos da qualidade" criou alguma confusão, na medida em que existem autores que preferem antes as designações "custos da não qualidade" ou "custos da má qualidade" (Harrington, 1987 e Gryna, 1988 in Campanella, 1992). Não nosso trabalho utilizaremos o termo "custos da qualidade", dada a sua aceitação generalizada pela maioria dos autores mas, ainda que existam diferenças quanto à denominação dos custos da qualidade, existe unanimidade quanto à sua classificação para fins de análises, nas seguintes categorias:

- a) Custos da Qualidade ou Conformidade:
 - A1) Custos de Prevenção
 - A2) Custos de Avaliação
- b) Custos de não Qualidade ou não Conformidade
 - B1) Custos das Falhas Internas
 - B2) Custos das Falhas Externas

Os **custos de obtenção da qualidade** (prevenção e avaliação), também denominados **custos de conformidade** às normas de controlo da qualidade, são aqueles que se originam como consequência das actividades de prevenção e avaliação que a empresa deve incluir num plano de qualidade.

Por sua vez, os **custos das falhas ou erros**, ou **custos da não qualidade** ou **não conformidade**, são os custos associados à eliminação ou correcção do efeito negativo provocado pelas falhas ou erros na obtenção de produtos ou na prestação de serviços, que impedem que se cumpram os requisitos da qualidade estabelecidos.

Consoante as falhas se verifiquem, antes ou depois da entrega do produto ou serviço ao cliente, os custos designam-se, respectivamente, por *custos de falhas internas* e *custos de falhas externas*.

Os custos das falhas podem também dividir-se em *custos tangíveis* e *intangíveis*. Os primeiros, também designados custos explícitos, são os que se podem calcular recorrendo a critérios de custos convencionais e, em muitos casos, de acordo com os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites (PCGA). Normalmente são acompanhados de um desembolso efectivo por parte da empresa. Referimo-nos essencialmente ao custo da mão de obra e da matéria prima nos quais se incorre como consequência da falha. Os custos intangíveis, também designados custos implícitos, sendo normalmente calculados com recurso a critérios essencialmente subjectivos e com a ajuda de hipóteses alternativas às utilizadas pelo sistema contabilístico convencional, não costumam ser registados como custos por tal sistema (AECA, 1995, pp. 27).

III - SISTEMA DE CUSTOS DA QUALIDADE

Como referimos anteriormente, alguns custos da qualidade não são reconhecidos e medidos economicamente porque os sistemas contabilísticos não estão desenhados para identificá-los. Consequentemente, esses sistemas deverão ser complementados quando for imprescindível efectuar uma estimativa do efeito, medido com outros critérios economicamente relevantes, todas as vezes que os sistemas contabilísticos tenham sido desenhados para atender a outros objectivos.

Na opinião de Broto Rubio, J.J. (1996, pp. 667):

"ao sistema de custos da qualidade atribui-se o objectivo de elaborar a informação relativa aos custos da qualidade que irão orientar os esforços para a sua melhoria, identificando, classificando, analisando e avaliando as oportunidades de redução de custos que possa originar a existência de falhas na execução de todo o processo económico".

Quando se isola o sistema de custos da qualidade do resto dos documentos contabilísticos que a empresa tem que publicar, torna-se possível realizar os cálculos para fins de planificação e controlo, onde se alteram as referências temporais e as bases de valorimetria. Assim, para Bacic (1997, pp. 6):

"a valorização dos custos da má qualidade torna visível o impacto destes custos ocultos nos resultados e facilita a implementação de programas para reduzir estes custos. Outros objectivos da determinação dos custos da má qualidade são: identificar as principais oportunidades para redução de custos e identificar oportunidades para diminuir a insatisfação dos clientes".

IV - ALGUNS ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE OS CUSTOS DA QUALIDADE

Nas duas últimas décadas, foram efectuados diversos estudos empíricos em vários países com o objectivo de verificar se as empresas são capazes de aferir sobre o comportamento dos custos da qualidade.

Neste trabalho apresentaremos um resumo de estudos efectuados no Reino Unido, Japão, Espanha e Portugal.

No Reino Unido:

Um estudo levado a cabo por Allen e Oakland (1988) na indústria têxtil, demonstrou que apesar de metade dos inquiridos proceder ao relato dos custos da qualidade, apenas 27% das empresas averiguadas apresentava os custos da qualidade como uma percentagem em relação ao volume de vendas o que pode significar que os gestores das

indústrias têxteis não dispõem de um sistema contabilístico que permita medir adequadamente o comportamento dos custos da qualidade.

Contudo, o estudo de Sohal et al. (1990) sobre as práticas da gestão da qualidade no Reino Unido apurou que 63% dos inquiridos mediam os custos da qualidade e a maioria afirmava medir também os desperdícios e o custo do reprocessamento de produtos não conformes.

Sohal et al. (1990) concluíram que são exigidas modificações nos sistemas contabilísticos actuais, de forma a estarem aptos a proporcionar informação relacionada com os custos da qualidade. Apuraram ainda que apenas uma minoria das empresas estabeleceu sistemas para recolher elementos sobre os custos da qualidade..

No Japão:

Kano (1986) conduziu um estudo sobre o controlo da qualidade no Japão e concluiu que de 680 empresas analisadas, apenas 13 proporcionavam informação actual sobre o custo da qualidade, muito embora o Japão promova o controlo total da qualidade há mais de 30 anos. O autor influenciou que, devido a ineficiências no sistema de informação contabilístico, as empresas são incapazes de proporcionar informação sobre os custos da qualidade.

Chen (1992) conduziu um inquérito através do qual 38% dos inquiridos responderam que dispunham de um sistema de custos da qualidade. Destes, 67% utiliza as vendas como medida de base. O autor conclui que apenas as grandes empresas registam os custos da qualidade porque talvez o sistema contabilístico nestas empresas seja mais detalhado tornando-se mais fácil captar a informação dos custos da qualidade.

Sullivan e Owens (1983) empreenderam um estudo sobre os custos da qualidade, apurando que apenas 44 empresas dispunham de uma divisão dos custos da qualidade em prevenção, avaliação, falhas internas e falhas externas. Este estudo apurou ainda que os elementos do custo da qualidade mais frequentemente incluídos na categoria de prevenção consistiam em: análises, engenharia da qualidade, treino para melhorar a qualidade e auditorias da qualidade; na categoria de custos de avaliação, incluíam-se testes de inspeção, manutenção, testes de calibração, inspeção do equipamento e controlo de processos; na categoria das falhas internas, incluíam-se desperdícios, reprocessamento, inspeção e novos testes e análise das falhas; por último, nas falhas externas, estão incluídas queixas relacionadas com produtos e serviços, rejeição da produção, material devolvido e garantias. Não obstante, estes estudos não apuraram informação sobre o custo das vendas perdidas e este componente do custo total da qualidade pode ser considerado como a maior parcela do custo total.

Em Espanha:

Num inquérito sobre a utilização da contabilidade de gestão por parte das empresas Aragonesas, realizado pelo Departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade de Saragoça e dirigido pelo Professor Broto Rubio, perguntava-se: "Para as novas técnicas e modelos citados de seguida, como considera o nível de aplicação existente na sua empresa? (1 inexistente; 2 em fase de estudo prévio e 3 está implementado)?".

Para o caso dos sistemas de gestão dos custos da qualidade, 50% das respostas válidas mostravam a sua inexistência e apenas 14% indicava que estava implementado; os restantes 36% indicavam que se encontrava em fase de estudo prévio.

Assim, o autor (Broto Rubio, 1996, pp. 669) conclui que se confirma a dificuldade em utilizar os sistemas actuais de contabilidade de custos para que a empresa possa

desenvolver um programa de qualidade. Não obstante, considera existir tal capacidade quando o sistema de contabilidade de custos for desenhado para permitir que a gerência identifique todas as áreas que requeiram a sua atenção.

Em Portugal:

Num inquérito efectuado por Carla Lobo (1999), no âmbito da elaboração do projecto de Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, pretendeu-se saber até que ponto os gestores das empresas Portuguesas sentiam necessidade de reformulação do sistema contabilístico para efeitos de obtenção de informação sobre os custos da qualidade. Mais concretamente questionava-se:

- se as empresas certificadas tinham conhecimento dos montante atingidos pelas diversas categorias dos custos da qualidade;
 - se conseguiam recolhê-los, analisá-los e tratá-los em documentos próprios;
 - se consideravam que a obtenção deste tipo de informações para gerir os programas de qualidade seria importante e traria alguma mais valia para reduzir os custos da empresa;
 - se os gestores estavam satisfeitos com o sistema de contabilidade tal como estava estruturado para lhes fornecer as informações que necessitavam
- Analizadas 22 empresas Portuguesas que responderam integralmente ao inquérito, concluiu-se o seguinte:
- 82% das respostas obtidas (18 empresas) possuía um sistema de contabilidade analítica, de custos ou de gestão implementado;
 - apenas 50% destas últimas (9 empresas) sentiu necessidade em redesenhar o sistema de contabilidade até então existente para fazer face às novas necessidades de informação oriundas da implementação de um programa de qualidade total;
 - 15 empresas responderam que não dispunham de informação para estimar a totalidade dos custos da qualidade;
 - por outro lado, 20 das 21 empresas consideravam relevante ou muito relevante dispor da informação anterior, sendo que apenas 1 empresa considerou o facto pouco relevante;
 - verificou-se igualmente que apenas 8 das empresas inquiridas afirmavam conseguir proceder ao tratamento contabilístico dos custos da qualidade;

O autor concluiu que, muito embora a maioria das empresas analisadas no estudo de caso dispusesse de um sistema de contabilidade de custos, analítica ou de gestão implementado, este mostrava-se praticamente incapaz de estimar, recolher, tratar e imputar os custos da qualidade, uma vez que a frequência de respostas positivas obtidas para estas questões era bastante reduzida.

O autor concluiu ainda que existe necessidade em medir os custos da qualidade e proceder à sua análise e tratamento contabilístico, uma vez que estes atingem avultadas somas no orçamento da empresa e nenhum gestor poderá descurar, aquando da decisão de implementação de um investimento, neste caso, de um programa de qualidade, a relação benefício - custo subjacente à tomada de decisão.

V - CONCLUSÕES

1. Nos últimos anos, vários autores, tais como Kaplan (1983), Drucker (1990), Hall (1990), Conti (1993) têm salientado que as medidas de contabilidade tradicionais não

proporcionam informação necessária sobre a eficiência das aplicações da qualidade total (Chenhall, 1997, pp 191). Referem-se nomeadamente ao facto de os sistemas de avaliação de desempenho não serem suficientemente eficazes para informar sobre os esforços para melhorar a competitividade através de programas de qualidade total.

2. Como **insuficiências do sistema contabilístico convencional** quando este se propõe servir de ferramenta útil para a tomada de decisões num programa de qualidade, podemos destacar as seguintes:

- É um sistema desenvolvido para facilitar a elaboração de demonstrações contabilísticas exigidas pela legislação fiscal e empresarial;
- Tem por principais objectivos mostrar a situação económica e financeira do património empresarial em momentos determinados da sua vida, assim como o resultado atribuído aos períodos em que convencionalmente se considera dividida a vida da empresa de modo a mostrar a sua capacidade para gerar recursos e para atender às suas obrigações de pagamento;
- O sistema de contabilidade de custos ainda é o subsistema de contabilidade de gestão mais utilizado, tendo como principais objectivos, a valorização de inventários, muitas vezes calculada para fins unicamente fiscais;
- Muitas empresas, ou dispõem de sistemas contabilísticos insuficientemente flexíveis para incluir os custos da qualidade, ou não dispõem de um profissional suficientemente qualificado responsável da contabilidade de gestão. Inclusivamente, no caso de disporem de tal profissional, a sua experiência contabilística costuma incidir em aspectos financeiros e não se encontra familiarizado com os aspectos técnicos dos produtos da empresa;
- Os indicadores convencionais da contabilidade financeira não serão apropriados para gerir a qualidade. Há necessidade de se utilizar informação de carácter não financeiro, nomeadamente medidas mais precisas sobre a satisfação do cliente para garantir o controlo da qualidade dos processos e a melhoria contínua;
- O seu aspecto generalista e a sua morosidade na produção de informação (a frequência e obrigatoriedade de prestar contas é, normalmente, anual).

3. Parece, pois, suficientemente justificada a necessidade de adaptação dos actuais sistemas contabilísticos, nomeadamente:

a) A contabilidade deveria ser capaz de proceder à **correcta identificação das várias rubricas integrantes do custo da qualidade** (Custos de Prevenção, Avaliação, Falhas Internas e Falhas Externas), através de medidas, não necessariamente monetárias mas suficientemente eficazes que permitissem aos gestores:

- Aferir do comportamento e evolução dos custos da qualidade ao longo de um determinado período de tempo;
- Proceder à sua comparação com empresas congéneres;
- Medir o retorno do investimento em programas de qualidade e o seu impacto nos resultados da empresa;
- Decidir sobre o aumento ou não do investimento em custos de Prevenção e Avaliação.

b) A contabilidade deveria permitir **considerar como Activo determinadas componentes dos custos** de Prevenção e Avaliação cujos proveitos possam ser reconhecidos em vários exercícios, tais como por exemplo, custos com formação profissional de pessoal ligado à qualidade, custos com a elaboração de manuais de

qualidade, custos com a implementação de laboratórios, custos relacionados com a melhoria de processos, etc.;

c) A prestação de contas deveria incluir de forma obrigatória, **informações sobre os investimentos em programas de qualidade**, por exemplo, através de documentos específicos que relatassem o comportamento dos custos da qualidade na empresa e, se possível, fossem comparados e correlacionados com os proveitos resultantes dos programas de qualidade.

d) Deveria igualmente ser obrigatório que a prestação de contas sobre a qualidade incluísse **indicadores financeiros e não financeiros** que permitissem medir e comparar a evolução do programa da qualidade.

4. Parece não existirem dúvidas sobre o papel fundamental que a contabilidade de gestão exerce no tratamento, análise e controlo de um sistema de custos da qualidade. Com efeito, sendo os custos da qualidade, os custos necessários para a conseguir e, sendo a qualidade fundamental para garantir a rentabilidade e continuidade da empresa, é natural que a contabilidade, designadamente, a contabilidade de gestão, se preocupe com eles, até mesmo porque representam verbas significativas.

5. Por último, parece igualmente não existirem dúvidas, pelo que atrás foi exposto, quanto à necessidade de redefinir ou readaptar as estruturas em que assentam os sistemas de custos convencionais às novas necessidades da gestão, designadamente, às necessidades da gestão da qualidade total, por forma a habilitá-los para o fornecimento de informações úteis, relevantes e oportunas para a gestão dos custos da qualidade.

Não obstante, e apesar das sugestões feitas anteriormente, reconhecemos que a reestruturação do sistema contabilístico para a gestão dos custos da qualidade não será passível de consenso dada a dificuldade não só, em acrescentar ao sistema convencional de contabilidade de custos, medidas não financeiras, como também, dada a dificuldade na aplicação do Princípio da Correlação entre Custos e Proveitos à gestão da qualidade.

VI - BIBLIOGRAFIA

ALLEN, N. & OAKLAND, J. S. (1998), "Quality assurance in the textile industry: part I" - *International Journal of Quality and Reliability Management*, nº 5 (pp.25);

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995), *Principios de Contabilidad de Gestión - Custos de calidad* - Madrid - Ediciones Gráficas Ortega;

BASIC, MIGUEL JUAN (1997), "Papel de la Gestión por la Calidad Total (TQM) en el Control de los Costos de la No Calidad" - *Costos y Gestión* - Año 7 - nº 25 - Septiembre 1997 (pp. 1-19);

BROTO RUBIO, J. J. (1996), "Sistema de Costos y Control de la Calidad" - *Revista Española de Fianaciación y Contabilidad - Artículos Doctrinales* - Volumen XXV, nº 88 - AECA (pp. 657-681);

CAMPANELLA, JACK (1992), *Principios de los costes de la calidad* - Comité de Costes de la Calidad, ASQC - Madrid - Ediciones Diaz Santos, S. A.;

CHEN, F. (1992), "Survey of Quality in Western Michigan firms" - *International Journal of Quality and Reliability Management*, 9, (pp. 46-52);

CHENHALL, ROBERT H. (1997), "Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance" - *Management Accounting Research*, vol. 8, No. 2, June 1997 - The Chartered Institute of Management Accountants (pp. 187-206);

FUENTES RUÍZ, PILAR DE (1996), "Los Indicadores No Financieros en la Gestión de la calidad Total del Área de Operaciones" - *Revista Española de Financiación y Contabilidad - Artículos Doctrinales*, Volumen XXV, nº 89 - AECA (pp. 937-960);

KAMLESH, K. & FITAROY, P.T. (1998), "A review of quality costs surveys" - *Total Quality Management*, 9 - (pp.479-486);

KANO, N. (1996), "Quality and Economy more emphasize the role of quality on sales rather than on cost". In CAMPANELLA, J. , *Quality Costs: Ideas and Applications*, Vol. 2 (Canberra, ASQC), (PP.331-345);

LOBO, CARLA (1999), "O Tratamento Contabilístico dos Custos da Qualidade - Estudos de Casos em Empresas Portuguesas" - Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria - Universidade do Minho - Portugal;

PINA, JOSÉ ANTÓNIO TRIGUEROS e SELLES, MANUEL HENRIQUE SANSALVADOR (1996), "La Implementación y Certificación de Sistemas de calidad" - *Tecnica Contable* 575 (pp. 745-766);

SHANK, JOHN K. e GOVINDARAJAN, VIJAY (1993), *Strategic Cost Management - The New Tool for Competitive Advantage* - New York - The Free Press;

SOHAL, A.S., ABED, M. H. & KELLER, A.Z. (1990), "Quality Assurance: status, structure and activities in manufacturing sectors in the United Kingdom". - *Quality Forum*, 16 (pp. 38-49);

SULLIVAN, E. & OWENS, D.A. (1983), "Catching a glimpse of quality costs today" - *Quality Progress*, December, (pp. 21-24);