

# A SIMPLICIDADE DE UM SISTEMA DE CUSTOS DA QUALIDADE

**Maria da Graça Pitiá Barreto**

## **Resumo:**

*Um Sistema de Mensuração dos Custos da Qualidade (SCdQ) vem a ser o conjunto de procedimentos administrativos dentro da estrutura organizacional da empresa de forma que se possa computar os gastos referentes às categorias dos Custos da Qualidade. Reconhecendo-se a importância gerencial de um SCdQ, recente pesquisa foi realizada com o objetivo de elaboração de uma Tese de Doutorado em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, intitulada O Custo na Gestão da Qualidade (da mesma autora deste trabalho). Das organizações que responderam o questionário, apenas 28% dispunham de um SCdQ. Entre as justificativas de sua não-adoção, as empresas que não dispõem de um SCdQ deixaram transparecer que consideram um SCdQ algo complexo que envolveria mais recursos, não só humanos, como tecnológicos. Neste trabalho, desmitifica-se a idéia equivocada de complexidade e se expõe etapas importantes que funcionam na estruturação de um Sistema objetivo, simples e eficaz, extraídas da realidade das organizações contactadas na pesquisa e que dispõem de um SCdQ.*

## **Palavras-chave:**

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

## **A SIMPLICIDADE DE UM SISTEMA DE CUSTOS DA QUALIDADE**

**Maria da Graça Pitiá Barreto-** Doutora em Administração  
Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia  
Avenida Reitor Miguel Calmon, s/nº Vale do Canela  
CEP: 40.110-100  
E-MAIL: [grapitia@ufba.br](mailto:grapitia@ufba.br)  
Professora Adjunta da Escola de Administração da UFBA.

### **RESUMO**

Um Sistema de Mensuração dos Custos da Qualidade (SCdQ) vem a ser o conjunto de procedimentos administrativos dentro da estrutura organizacional da empresa de forma que se possa computar os gastos referentes às categorias dos Custos da Qualidade.

Reconhecendo-se a importância gerencial de um SCdQ, recente pesquisa foi realizada com o objetivo de elaboração de uma Tese de Doutorado em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, intitulada O Custo na Gestão da Qualidade (da mesma autora deste trabalho). Das organizações que responderam o questionário, apenas 28% dispunham de um SCdQ.

Entre as justificativas de sua não- adoção, as empresas que não dispõem de um SCdQ deixaram transparecer que consideram um SCdQ algo complexo que envolveria mais recursos, não só humanos, como tecnológicos.

Neste trabalho, desmitifica-se a idéia equivocada de complexidade e se expõe etapas importantes que funcionam na estruturação de um Sistema objetivo, simples e eficaz, extraídas da realidade das organizações contactadas na pesquisa e que dispõem de um SCdQ.

**ÁREA TEMÁTICA: CUSTOS DA QUALIDADE**

## **A SIMPLICIDADE DE UM SISTEMA DE CUSTOS DA QUALIDADE**

### **1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

A globalização da economia tem conduzido as organizações a se preocuparem com aspectos de custos, de forma que se possam manter competitivas e assegurar sua permanência no mercado.

Uma vez que os preços dos produtos, nessa realidade globalizada, passam a ser fixados pelo mercado e os acionistas e proprietários continuam a estabelecer o montante de lucros que desejam auferir, resta à empresa a administração de seus custos de forma que os desperdícios sejam evitados e um custo-meta possa ser estimado e atingido.

A partir da determinação do custo-meta, a visão da avaliação e controle dos custos passou a ser *ex-ant*, ou seja, antes que os gastos ocorram, todo o processo deve ser analisado, para que não hajam falhas e perdas no seu decorrer, e os objetivos da organização possam ser alcançados.

Shank e Govindarajan (1995, p.18-19) destacam que “uma empresa pode competir ou tendo menores custos (liderança de custos) ou oferecendo produtos superiores (diferenciação do produto)”.

Se a organização escolher desempenhar a liderança dos custos, o planejamento dos custos é de fundamental importância; se optar desenvolver a liderança pela diferenciação do produto, o papel dos custos assume uma importância de outra ordem. Na primeira estratégia (liderança de custos), se a empresa não administrar os seus custos, fugirá do seu custo-meta e terá a sua lucratividade comprometida. Na segunda estratégia (diferenciação do produto), a empresa poderá até garantir a sua participação no mercado por conta da diferenciação do produto, mas o cuidado com a avaliação dos custos não deixa de ser de suma importância, pois os gastos com os desperdícios, se evitados, proporcionarão montante disponível à empresa para novos investimentos.

Nesse contexto de gestão estratégica de custos, há um instrumento gerencial, talvez pouco difundido e utilizado pelas organizações, o Sistema de Mensuração dos Custos da Qualidade, que auxilia o gestor a descobrir as áreas da empresa que são problemáticas e necessitam de aperfeiçoamento, pois estão a onerar a empresa em demasia e que, portanto, serão prioridade num programa de minimização dos custos.

### **2. O QUE É UM SISTEMA DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA QUALIDADE (SCdQ)?**

Um SCdQ vem a ser o conjunto de procedimentos administrativos dentro da estrutura organizacional da empresa de forma que se possa computar os gastos referentes às categorias dos Custos da Qualidade.

Pode-se definir os Custos da Qualidade, segundo a ISO 8402 (norma da série ISO 9000, que conceitua os termos adotados nas demais normas da série), como: “Custos incorridos para garantir e assegurar a qualidade, bem como aqueles decorrentes das perdas, quando essa qualidade não é obtida”.

Os Custos da Qualidade podem ser divididos em categorias:

- Custos de Prevenção
- Custos de Avaliação
- Custos de Falhas Internas
- Custos de Falhas Externas

Essas categorias englobam não só os gastos efetivos com o controle da qualidade, como aqueles incorridos por falhas no controle da qualidade.

As categorias que representam os custos do controle da qualidade são:

- Custos de Prevenção – gastos com atividades desenvolvidas pela empresa para prevenir a ocorrência de falhas;
- Custos de Avaliação – gastos assumidos pela empresa durante o processo produtivo para garantir a aceitabilidade do produto e/ou serviço.

As categorias que representam os gastos incorridos por falhas no controle da qualidade são:

- Custos de Falhas Internas – que representam todos os gastos inerentes à etapa posterior da descoberta de falhas nos produtos e/ou serviços, após a efetuação de avaliações da qualidade, ainda dentro da empresa;
- Custos de Falhas Externas – que compreendem todos os gastos motivados por produtos e/ou serviços defeituosos após a expedição ao cliente.

Em geral, na literatura existente atualmente, os autores se referem aos Custos da Qualidade e suas categorias, destacando sua contribuição no processo decisório da companhia, mas não detalham essas categorias em pormenores de quais itens possam ser classificados dentro de cada uma; ou se o fazem, não abrangem uma gama ampla de possibilidades.

A *American Society for Quality (ASQC)* tomou a iniciativa de detalhar os Custos da Qualidade, o que permite a cada empresa, com base na sua realidade, identificar quais deles vêm-na onerando. Barreto e Soares (1996, p.72-82) também comentam esses itens, esclarecendo-os ao empresário que desejar identificar tais gastos em sua organização.

### **3. OBJETIVOS DESTE TRABALHO**

Reconhecendo-se a importância gerencial de um SCdQ, recente pesquisa foi realizada com o objetivo de elaboração de uma Tese de Doutorado em Administração pela Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, intitulada O Custo na Gestão da Qualidade (da mesma autora deste trabalho).

O universo do estudo foram as organizações certificadas pelas normas da série ISO 9000, relacionadas na Revista Controle da Qualidade (no. 36, mai/95). Dessas empresas, constituíram amostra da pesquisa, 71 empresas que responderam o questionário de pesquisa, que lhes fora enviado anteriormente. Dessas 71 empresas, apenas 27 (ou seja 28%) dispunham de um SCdQ.

Já havia uma certa desconfiança de que um SCdQ não fosse muito adotado pelas organizações, por conta de uma pesquisa preliminar que fora efetuada com fins de estabelecimento do escopo do estudo. Assim, entre as questões feitas às organizações, estava a indagação de quais dificuldades as empresas encontraram na implantação de um SCdQ, ou mesmo, que obstáculos enfrentaram de forma que as conduzisse à decisão de não-adoção (no caso das 44 companhias que não dispõem de um SCdQ).

Na justificativa de sua não-adoção, as empresas que não dispõem de um SCdQ apresentaram motivos (tais como: 1-Julgam que a sistemática de apuração desses custos lhes proporcionaria maiores ônus; 2- Não dispõem de pessoal específico para tal; 3- Acreditam que controles geram custos) que deixam transparecer que consideram um SCdQ algo complexo que envolveria mais recursos, não só humanos, como tecnológicos.

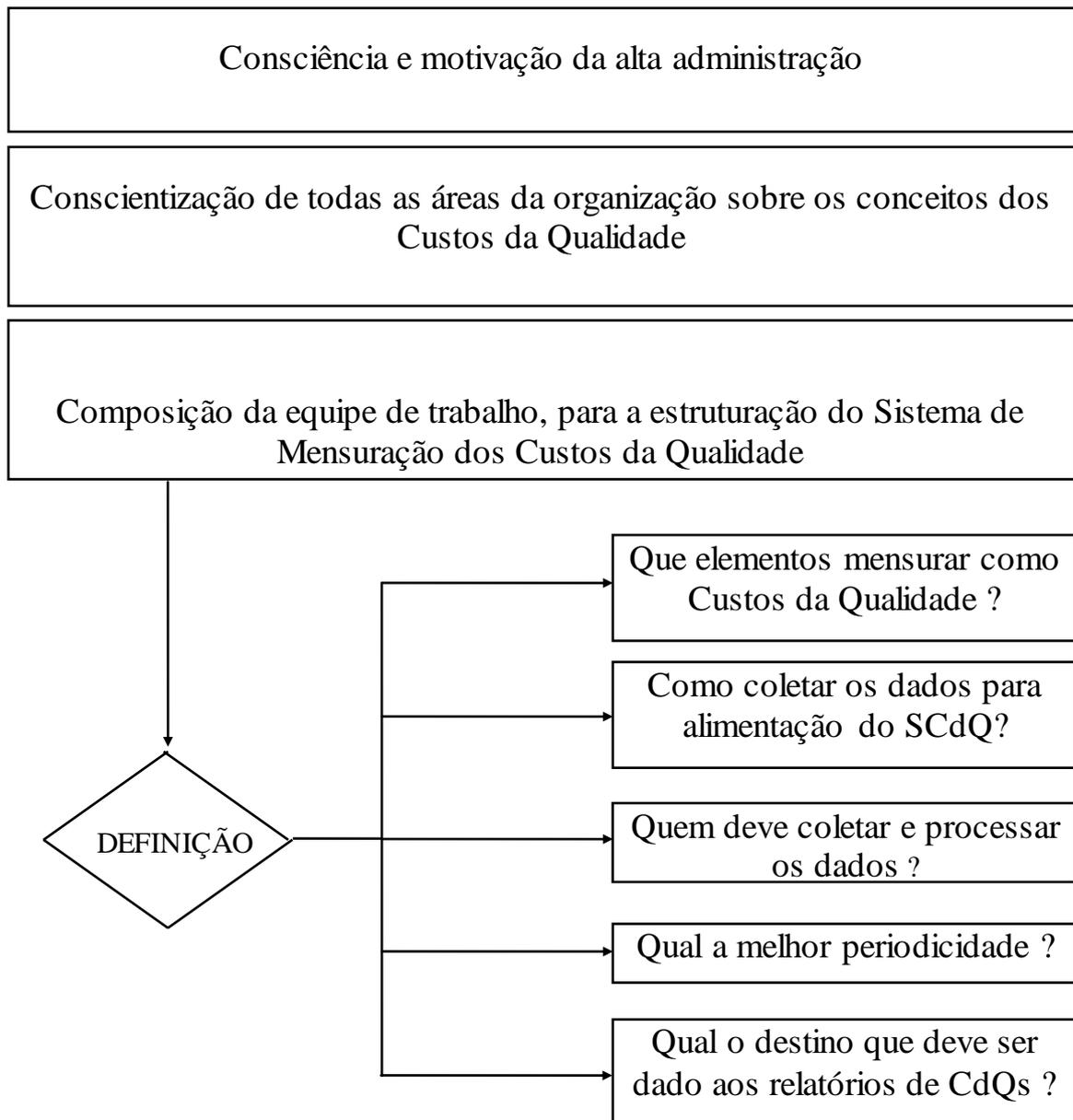
No entanto, as organizações que mantêm um SCdQ testemunharam que, apesar das dificuldades que enfrentaram quando implantaram seus Sistemas, vêm-se utilizando desse ferramental gerencial com muita sabedoria. As organizações, reconhecendo a importância gerencial dos Custos da Qualidade, estabeleceram procedimentos simples para efetivar a mensuração e controle desses gastos. A facilidade e a rapidez da coleta desses dados passou a depender do tipo de gerenciamento da informação utilizado pela empresa.

Diante da visão de complexidade equivocada das empresas que não mantêm um SCdQ, pretende-se com este trabalho expor as etapas importantes que funcionam na estruturação de um Sistema objetivo, simples e eficaz, extraídas da realidade das organizações contactadas na pesquisa e que dispõem de um SCdQ.

### **4. SISTEMA DE GERENCIAMENTO DAS INFORMAÇÕES DOS CUSTOS DA QUALIDADE**

Com a análise do funcionamento dos Sistemas de Mensuração dos Custos da Qualidade das organizações pesquisadas, observaram-se alguns aspectos que merecem cuidados para a operacionalização com eficiência de um Sistema de Custos da Qualidade, tal como demonstrado no fluxo abaixo:

## ASPECTOS DE OPERACIONALIZAÇÃO DE UM SISTEMA DE CdQs



#### 4.1 CONSCIÊNCIA E MOTIVAÇÃO DA ALTA ADMINISTRAÇÃO

Para obterem a mesma respeitabilidade que os demais dados financeiros, os Custos da Qualidade precisam ser entendidos e incentivados pela alta administração. O reconhecimento, pelo mais alto nível do escalão hierárquico da organização, da importância dos Custos da Qualidade na busca da melhoria contínua dos produtos e processos, é fundamental para o sucesso do Sistema.

Crosby (1992), em suas 14 etapas de um programa de qualidade, coloca em primeiro lugar o comprometimento da gerência.

Esse comprometimento envolve a utilização dos dados dos Custos da Qualidade na formulação estratégica da empresa. Tal atitude leva toda a organização a refletir sobre esses gastos e seu impacto sobre a qualidade dos produtos e serviços prestados pela companhia.

A *Xerox do Brasil*, por exemplo, tem uma experiência positiva com a utilização das informações dos Custos da Qualidade. Com um programa de *Total Quality Management* (TQM) implantado a partir de 1983, foram introduzidos concomitantemente os conceitos básicos de Custos da Qualidade. O presidente da companhia foi o primeiro a receber o treinamento, o mesmo que os demais funcionários posteriormente tomaram. Após um ano do primeiro treinamento, todos participaram de um curso de oito horas especificamente sobre Custos da Qualidade. A importância dada à qualidade fez com que a empresa estabelecesse uma estratégia de liderança pela qualidade e nomeasse um Diretor para assuntos da qualidade, no mesmo nível hierárquico dos demais. Percebe-se, assim, como é importante o comprometimento da alta administração na gerência desses gastos.

Na *Companhia Bahiana de Fibras (COBAFI)*, em Camaçari, o Sistema de Custos da Qualidade foi implantado como a “realização de um sonho” do Gerente de Controle da Qualidade. Ele tomou conhecimento da conceituação dos Custos da Qualidade em um treinamento recebido e buscou implantar o sistema na organização. Como a idéia partiu da área da qualidade, as informações desses Custos, a sua análise e controle são considerados específicos dessa área, apesar dos relatórios serem elaborados pela Contabilidade da empresa.

Diante dos diferentes treinamentos nessas organizações, as reações também foram diferentes. Na *Xerox*, o Sistema de Custos da Qualidade foi assimilado como parte integrante do programa da qualidade e, portanto, não motivou reações nem desconfianças. Já na *COBAFI*, apesar da empresa considerar normal a resistência observada, os Custos da Qualidade têm assustado pela revelação dos valores das não-conformidades. Os responsáveis pelas áreas recebem a informação como um atestado de incompetência ou como crítica à sua atuação.

Essas considerações permitem a abertura para o segundo aspecto a ser observado na implantação eficiente de um Sistema de Custos da Qualidade.

## 4.2 CONSCIENTIZAÇÃO DE TODAS AS ÁREAS DA ORGANIZAÇÃO

O desconhecimento do conceito dos Custos da Qualidade e da sua utilidade é, talvez, o principal ponto de origem das dificuldades enfrentadas pelas organizações, quando se determinam a implantar na empresa um Sistema de Mensuração desses gastos.

Algumas empresas se pronunciaram como a *SCANIA DO BRASIL*, afirmando que uma das dificuldades que vinha enfrentando na implantação do Sistema de Custos da Qualidade era conscientizar todo o pessoal da empresa de que o objetivo do Sistema de Custos da Qualidade é melhorar o desempenho da empresa, diminuindo seus custos da não-qualidade e não punir os responsáveis pelas falhas.

A clareza para todos os integrantes da organização de que o sistema evidenciará falhas incorridas que levarão a medidas preventivas e cautelares para que novos erros não se dêem, facilitará a adoção de um Sistema de Custos da Qualidade.

A convicção de que as falhas encontradas podem ser resultantes de variações dentro da amplitude de controle e que, conseqüentemente, não cabem punição, conduzirá os operários a não esconderem a informação tão logo o erro ocorra. Dessa forma, ter-se-ão menores custos, pois uma falha descoberta nas primeiras fases do processo produtivo impedirá que a organização incorra em outros ônus de retrabalho ou até de sucateamento, a depender do grau de falhas.

Bergamo (1991,.9) sugere que:

Sejam feitas apresentações repetidas do conceito junto às gerências, chefias e supervisores de todos os departamentos da empresa. Essas explicações visam conscientizar a todos de que os custos da qualidade não são somente os custos do controle da qualidade, e também provocar o apoio, interesse e cooperação dos outros departamentos, pois o controle da qualidade também está se preocupando com custos.

Essa atitude, além de alertar a organização para os benefícios da mensuração, amplia o conceito, expandindo-o da área fabril para a empresa como um todo. Os Custos da Qualidade se tornam, então, objetivo da empresa, juntamente com os demais objetivos da organização.

## 4.3 ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA QUALIDADE

Vencidas as etapas anteriores e havendo uma conscientização coletiva na empresa da importância da mensuração dos Custos da Qualidade, o Sistema é estruturado. Nesse ponto, surgem novos impasses, tais como:

#### 4.3.1 Que elementos mensurar como Custos da Qualidade?

As empresas pesquisadas resolveram de várias formas esse obstáculo.

Na *Xerox do Brasil*, após a recepção do treinamento específico, os funcionários se reúnem com seu grupo de trabalho - o que eles chamam de *famílias* - e, juntos, identificam os Custos da Qualidade que oneram a sua área.

Na *COBAFI*, os elementos a serem mensurados como Custos da Qualidade foram definidos pelas áreas de Controle da Qualidade e de Custos. A área de Controle da Qualidade identificou os itens que gostaria que fossem mensurados e o setor de Custos localizou onde buscar as informações.

A *Akzo Nobel Ltda* constituiu um Conselho para Implantação do Custo da Qualidade, responsável pela definição dos elementos a serem mensurados dentro de cada categoria dos Custos da Qualidade e pela operacionalização da implantação do sistema (que se dissolveu após sua efetivação), integrado por:

- 1 representante da área de custos;
- 1 representante do laboratório de desenvolvimento de projeto;
- 1 representante do laboratório de controle da qualidade;
- 1 representante da área de engenharia da qualidade;
- 1 representante da área comercial.

Para a estruturação do seu Sistema de Custos da Qualidade, a *Dresser Indústria e Comércio Ltda.* organizou um grupo de funcionários, denominado *Step Team CoQ*, composto de:

- 1 representante da área de Controle da Qualidade;
- 1 representante da área de vendas;
- 1 representante da área de contabilidade;
- 1 representante da área de relações industriais;
- 1 representante da área financeira;
- 2 representantes da fábrica.

Esse grupo definiu os itens a serem mensurados dentro de cada categoria dos Custos da Qualidade e estabeleceu a sistemática de coleta, avaliação e informação dos Custos da Qualidade.

Apesar de todas as empresas pesquisadas que têm um Sistema de Mensuração dos Custos da Qualidade mostrarem-se satisfeitas com o êxito do seu sistema, acredita-se que uma identificação dos elementos a serem mensurados como Custos da Qualidade, feita da maneira como vem sendo realizada na *Xerox do Brasil*, parece ser mais eficiente para uma abrangência de todos os gastos que *en petit comité* possam passar despercebidos. Além disso, se os itens são identificados por área específica, os próprios funcionários já poderão sentir-se mais envolvidos no processo. Isso, certamente, conduz a uma maior colaboração posterior, quando da etapa de coleta de dados dos Custos. Note-se que a experiência da *Xerox* testemunhou não ter havido nenhuma reação contra a implantação de seu Sistema de Custos da Qualidade.

A composição dos grupos de trabalho com a tarefa de implantar um Sistema de Custos da Qualidade é sempre uma decisão administrativa que precisa ser adequada dentro de uma metodologia de gerência participativa numa organização moderna. A sistemática de funcionamento definida em conjunto com representantes das diversas áreas da empresa, certamente proporcionará um clima de cumplicidade e interação, facilitando o sucesso do sistema no atingimento de seus objetivos.

No entanto, quando se trata de refletir sobre quais os elementos que devem ser mensurados como Custos da Qualidade, cada representante precisará discutir com os integrantes de sua área, as *famílias* na linguagem *Xerox*, e definir quais os itens que oneram seu setor e merecem cuidados e controles.

Com efeito, isso é o que preconiza Leon (1993,p.102-104):

A participação é um dos pilares do sucesso de todo programa de qualidade. Os funcionários são os mais indicados para visualizar as perdas, e também são os melhores apontadores de soluções.

#### **4.3.2 Como coletar os dados para alimentação do Sistema de Custos da Qualidade ?**

Essa questão foi um dos obstáculos mais apontados entre as empresas pesquisadas. Cerca de 53% das empresas que têm um Sistema de Custos da Qualidade, afirmaram que tiveram dificuldades no levantamento dos dados. Além disso, algumas organizações expressaram a preocupação de aumentarem seus custos ao adotar uma sistemática de controle de custos.

O que se pode observar é que algumas empresas solucionaram esse impasse de maneira simples. Não criaram rotina específica, paralela às já existentes na organização, para não complicar o funcionamento do sistema e não proporcionar ônus adicionais à organização.

A *Xerox do Brasil* e a *COBAFI*, por exemplo, asseguram que a informação dos Custos da Qualidade segue junto com as demais da produção.

A *BASF* criou contas específicas de não-conformidades, que integram o Plano de Contas da empresa. Os dados necessários para a apuração dos Custos da Qualidade são fornecidos automaticamente pelos sistemas informatizados de uso rotineiro da companhia.

Outras organizações, apesar de estabelecerem procedimentos simples para a coleta dos dados, atribuíram essa responsabilidade ao grupo constituído com o objetivo de administrar o funcionamento do Sistema de Custos da Qualidade.

A *Chevron do Brasil* organizou comitês com o pessoal da fábrica, no início do funcionamento de seu sistema :

- Comitê de medição: apurava os gastos dos itens da não conformidade;
- Comitê de apuração de valor: de posse do quantitativo gasto, dirigia-se ao pessoal da Contabilidade para identificar o valor monetário dos itens.

Após algumas experiências, essa empresa chegou à conclusão de que o mesmo pessoal que identificava o quantitativo dos itens da não- conformidade, poderia dirigir-se à Contabilidade e indagar seu valor monetário. Dessa forma, os dois comitês fundiram-se em um só, que passou a efetivar as duas funções.

A *Dresser* estabeleceu como atribuição do *Step Team CoQ* (já referendado anteriormente) a coleta das informações pelos responsáveis de cada área. Dados que antes não eram mensurados, passaram a sê-lo mediante uma sistemática simples: colocação de papeletas ao lado do operador de fábrica para registro das não- conformidades, por exemplo. No final do dia, o responsável pela área, representante no *Step Team*, passa e recolhe a papeleta.

A *ALCAN do Brasil*, na sua Divisão de Componentes de Refrigeração, criou uma rotina simples com procedimentos estabelecidos em manual que atribui aos setores da Garantia da Qualidade, da Produção e de Recursos Humanos a responsabilidade de informar ao Departamento de Custos, em data especificada (até o quinto dia útil do mês), os dados necessários para a apuração dos Custos da Qualidade.

O testemunho dessas organizações deixou claro que a simplicidade é a chave do segredo do funcionamento eficiente de um Sistema de Custos da Qualidade.

#### 4.3.3 Quem deve coletar e processar os dados?

Essa dúvida está associada à problemática anterior. Na subsecção 4.3.2, viu-se que a informação seguia naturalmente ou era coletada nas diversas áreas da organização. A questão agora é para onde esses dados seguem, quem os recebe e o que faz com eles.

Na *Xerox*, é o setor de Controle da Qualidade que extrai as informações dos relatórios das diversas áreas e compõe o relatório dos Custos da Qualidade. Por exemplo: Produção informa os gastos com retrabalho e outros itens específicos de sua área; Vendas informa, em seu relatório, o volume de vendas canceladas; Recursos Humanos informa o volume gasto em treinamento. Controle da Qualidade extrai esses dados e elabora o relatório de Custos da Qualidade.

O Departamento de Custos da *COBAFI* é quem recebe, das áreas da Fábrica, as informações sobre a produção (inclusive dados sobre refugo, retrabalho, etc.) em planilhas e relatórios. Como o setor de Controle da Qualidade

já definiu os elementos dos Custos da Qualidade de que necessita, o Departamento de Custos compila bimensalmente esses dados num relatório e encaminha-os ao setor de Controle da Qualidade.

Na *Akzo Nobel* é o Departamento da Qualidade quem recebe os dados das diversas áreas e, mensalmente, mensura os Custos da Qualidade, elaborando posteriormente os relatórios desses gastos.

A *Chevron* tem seus custos da não- qualidade apurados mensalmente pelo Comitê de Medição que elabora um relatório para conhecimento geral do desempenho da empresa.

Na *Dresser*, é o *Step Team CoQ* quem recolhe, compila os dados e elabora os relatórios; no entanto, a empresa planeja responsabilizar a Contabilidade pela recepção dos dados e elaboração dos relatórios.

A *BASF* atribui à Contabilidade de Custos a tarefa de apurar os Custos da não- Qualidade que já lhes foram informados pelas diversas áreas: a coleta se inicia sob uma base física. Para cada item, existe uma sistemática de cálculo. Após o cálculo dos valores monetários de cada item, é feito o lançamento no sistema de acordo com a correspondente conta contábil.

Na *Alcan*, cabe ao Departamento de Custos a responsabilidade de coletar e consolidar as informações das planilhas de coleta de dados dos Custos da Qualidade; verificar os dados recolhidos e emitir o relatório dos Custos da Qualidade.

Como se percebe, não há uma uniformidade entre essas empresas a respeito de quem deva ser o setor específico, responsável por compilar os dados dos Custos da Qualidade. No total das empresas pesquisadas, a maioria atribui ao Departamento da Qualidade essa tarefa, embora tenha sido grande a representação das que responsabilizaram a Contabilidade ou o Departamento de Custos.

Na literatura pesquisada, há divergências a respeito do setor que deva ter essa função. Uns consideram que o Departamento da Qualidade seria o mais indicado por conta do seu papel de garantia da qualidade que estaria intimamente ligado ao de Custos da Qualidade. Outros defendem a idéia de que essa tarefa deve ser desenvolvida pelo Departamento de Contabilidade, para dar maior respeitabilidade e credibilidade aos valores apurados.

Seja que Departamento for responsável pela coleta dos dados e sua respectiva estruturação em relatórios, convém ressaltar que todas as empresas se referiram a Departamentos ou áreas específicas enviando as informações ou passando os dados para outrem. Isso quer dizer que estão estruturadas em unidades administrativas ou centros de custos (numa linguagem contábil). É a prática da contabilidade por responsabilidade, mesmo que os valores estejam sendo coletados e informados pelo Departamento da Qualidade.

Segundo Higgins, apud Horngren (1989,p.344):

Por definição, a contabilidade por responsabilidade é um sistema contábil feito sob medida para a organização, de maneira que os custos são acumulados e relatados por níveis de responsabilidade da organização. Cada área supervisória da organização é debitada somente com os custos pelos quais for responsável e sobre os quais tiver controle.

#### **4.3.4 Qual a melhor periodicidade?**

A maioria das organizações da amostra (cerca de 89%) apura seus Custos da Qualidade com uma frequência mensal. Como o objetivo dessa mensuração é a descoberta mais cedo das falhas para que as suas causas possam ser combatidas e os desperdícios evitados, acredita-se que uma periodicidade mensal deve ser estabelecida como ideal. Além do que é preciso desenvolver-se uma análise do custo- benefício de manter-se um Sistema com uma apuração em períodos mais curtos do que esse. Tal determinação pode onerar ainda mais a empresa.

#### **4.3.5 Qual o destino que deve ser dado aos relatórios dos Custos da Qualidade?**

Essa talvez seja a parte mais operacional das informações dos Custos da Qualidade. A empresa, quando estrutura um sistema, tem objetivos a serem atingidos. Coletar a informação, organizá-la em relatórios e depois arquivá-la não lhe vai trazer qualquer benefício.

Na *Xerox*, a informação dos Custos da Qualidade possui o mesmo *status* que as demais, pois é divulgada junto com as outras e faz parte do Plano Operacional da empresa.

O Departamento de Custos da *COBAFI* elabora os relatórios, apresentando os Custos da Qualidade por categoria, com gráficos comparativos, em que se ilustra o alcance das metas (a empresa estabelece metas para os Custos da não- Conformidade). A análise e interpretação é responsabilidade do setor de Controle da Qualidade, que apresenta às diversas áreas seu desempenho.

A *Akzo Nobel*, através do seu Departamento da Qualidade, elabora os seguintes relatórios:

Relatório Geral - para a Direção Geral. Contém todas as informações da empresa a respeito das categorias dos Custos da Qualidade, informando o real do mês, o acumulado até o mês e a média do ano; informações das áreas de negócio e das fábricas;

Relatório por Área de Negócio - enviado para cada *Business Unit* (BU), informando-as sobre o desempenho de cada fábrica nas categorias dos Custos da Qualidade;

Relatório por Fábrica - enviado para cada Divisão de Fábrica, para conhecimento dos valores dos elementos das categorias dos Custos da Qualidade específicos da fábrica sob sua responsabilidade.

A *Chevron* estabelece metas para os custos da não-qualidade; e quando esses são apurados, são comparados à meta estabelecida e o desempenho da empresa, apresentado em relatório comparativo. A cada ano, a empresa, vem fazendo estimativas cada vez menores dos custos da não-qualidade, em função do potencial observado para a redução desses valores.

Os relatórios com as informações dos Custos da Qualidade, na *Dresser*, são enviados à Diretoria e a cada membro do *Step Team* que os levarão para conhecimento de suas respectivas áreas. Um relatório com o extrato dos valores de cada categoria dos Custos da Qualidade é enviado para a matriz, nos Estados Unidos. Essa companhia também estipula metas para os Custos da Qualidade para o seu montante total, ao que a empresa tem respondido positivamente.

Na *BASF*, os relatórios dos Custos da não- Qualidade não são emitidos em base física (papel ou fita). Ficam no sistema, disponíveis para leitura em tela. Todos aqueles que tenham acesso ao sistema de relatórios gerenciais, tomam conhecimento das informações dos Custos da não- Qualidade. Os ocupantes de cargos de chefia têm por função divulgar os dados mensalmente para suas equipes, em reuniões da qualidade. A empresa não estabelece metas para os Custos da não-Qualidade, pois objetivam reduzi-los constantemente e acreditam que eles devem ser zero. A direção da empresa analisa e discute os dados, para definir prioridades de projetos de aprimoramento da qualidade. Trimestralmente, a direção faz uma análise do progresso das medidas corretivas implantadas e do seu impacto no resultado operacional. O que se tem observado ao longo dos últimos oito anos, é que a razão (ou proporção) entre os Custos da não- Qualidade e o faturamento bruto tem-se reduzido progressivamente. Embora esse dinamismo de duas variáveis em movimento não seja conclusivo, a empresa compara essa relação com outros indicadores, para saber se as 02 variáveis não estão criando ilusões.

A *Alcan* instruiu, através de manual de procedimentos, a elaboração dos relatórios de Custos da Qualidade e esclarece que eles só podem ser comparados entre si, não se podendo efetuar comparações com outras organizações devido às diferenças inerentes a cada organização e às suas bases de referência. Considera-os confidenciais, recebendo o carimbo “Confidencial do S.G.Q.” (possivelmente, Sistema de Garantia da Qualidade), com distribuição restrita às gerências da D.C.R., da Fábrica, da Garantia da Qualidade/Processo e Assistência Técnica e do Departamento de Custos. O relatório, composto pelo Departamento de Custos, contém os valores de cada categoria dos Custos da Qualidade e o total dos Custos da Qualidade e seus componentes comparados a valores de referência, tais como: Despesas Operacionais (totais), Custo Industrial (total), Faturamento Bruto, número de peças produzidas e número de peças

faturadas. O emitente sempre mantém em arquivo as suas cópias do relatório para levantamento ou comparação futura, pelo período de cinco anos (apenas a versão do último mês do ano).

Em resumo, todos os testemunhos das organizações indicam uma utilização gerencial dos dados dos Custos da Qualidade. Esse resultado também foi observado nos dados da pesquisa como um todo. Algumas organizações dão ampla divulgação a esses dados, outras restringem-nos mais ao ambiente gerencial.

Acredita-se, contudo, como inferência deste estudo, que o procedimento adotado pela *BASF* (sem se desfazer da conduta das demais empresas), no tratamento de suas informações dos Custos da Qualidade, seja adequado numa prática da gerência participativa. Ora, se o funcionário, inicialmente, foi convidado a refletir sobre os Custos da Qualidade e sobre a maneira de controlá-los, parece razoável que ele seja informado do resultado de seu esforço para que o fluxo de ajuda mútua gerência x funcionários se mantenha. Os responsáveis pelas áreas devem, portanto, de posse desses dados, levá-los ao conhecimento de sua equipe, a *família* como chama a *XEROX*, e possibilitar ampla discussão de seus valores e das medidas corretivas necessárias para melhorá-los. Assim sendo, colocar carimbo de confidencial, só dificultará a manutenção do elo de cumplicidade a ser mantido entre a organização e os seus membros na busca contínua de uma melhor qualidade com melhores resultados financeiros para a organização.

Pode-se, assim, resumir em etapas bem distintas a estruturação de um Sistema de Custos da Qualidade, a partir da observação da realidade das empresas pesquisadas e da literatura consultada, quais sejam:

a) Preparação do ambiente para a implantação de um Sistema de Custos da Qualidade

Essa preparação envolve:

- Comprometimento da alta gerência e de todos os escalões hierárquicos;
- Conscientização de todos os funcionários sobre os conceitos dos Custos da Qualidade.

b) Estruturação do Sistema de Custos da Qualidade

- Organização de uma equipe de trabalho, composta por um representante de cada unidade administrativa, para definição do funcionamento do sistema;
- Definição dos itens a serem mensurados como Custos da Qualidade - o representante de cada área discutiria com seus membros os itens a serem quantificados como Custos da Qualidade e, se possível, a sua metodologia de cálculo.

c) Funcionamento do Sistema

- *Coleta dos dados* - definição do fluxo das informações a depender do estilo de gerenciamento da informação adotado pela empresa (informatizado ou manual);
- *Registro dos dados e apuração dos Custos da Qualidade* - definição do setor que teria essa atribuição;
- *Elaboração dos relatórios* - estabelecimento dos modelos e das informações que devem conter esses relatórios;
- *Destino dos relatórios e divulgação dos resultados* - encaminhamento dos relatórios a todas as unidades administrativas, a fim de que discutam com seus membros os valores registrados e cheguem a sugestões de melhoria dos processos, para que se atinja o nível desejado da qualidade do produto e/ou serviço prestado.

## 5. CONCLUSÃO

A globalização da economia tem conduzido as organizações a movimentarem-se no sentido de provocar mudanças estruturais, objetivando manter ou ampliar sua faixa de mercado, não só pensando em ter como competir, mas, sobretudo, em ter como coexistir no futuro.

O cuidado com a administração dos custos é uma medida salutar para a economia da empresa, que evitará os desperdícios, combaterá as falhas e, assim, disporá de maior volume de recursos disponíveis para outras aplicações.

Um Sistema de Mensuração dos Custos da Qualidade é um auxiliar importante na gestão estratégica dos custos.

Concluiu-se, com a realização da pesquisa para a elaboração da tese de doutoramento, que as empresas, que ainda não têm um SCdQ, têm uma visão equivocada da sistemática de funcionamento de um Sistema, imaginando-a complexa e onerosa.

A partir do conhecimento da realidade das organizações que mantêm um SCdQ pôde-se resumir algumas etapas, apresentadas neste trabalho, que servem de passos possíveis de serem seguidos que auxiliarão as companhias, que se decidirem a adotar um SCdQ, a evitarem situações embaraçosas, onerosas e conflituosas, que prolongam a entrada dos resultados positivos propiciados pelo controle dos Custos da Qualidade.

## **BIBLIOGRAFIA CONSULTADA**

ABNT/ISO. Coletânea de Normas de Sistemas da Qualidade. Rio de Janeiro, 1995.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá e SOARES, Fabrício. Custos da Qualidade: a importância de sua mensuração. *Revista Controle da Qualidade*. São Paulo, v.49, p.72-82, jun.1996.

BARRETO, Maria da Graça Pitiá. *O Custo na Gestão da Qualidade*. Tese de Doutorado em Administração apresentada à Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia. Salvador: Set.1997.

BERGAMO FILHO, Valentino. *Gerência Econômica da Qualidade através do TQC*. São Paulo: Makron Books/McGraw Hill, 1991.

CROSBY, Philip B. *Qualidade é investimento*. Tradução de Áurea Weisenberg. Rio de Janeiro: José Olympio, 1992.

FEIGENBAUM, Armand V. *Controle da Qualidade Total*. Tradução de Regina Cláudia Loverri. Revisão Técnica de José Carlos de Castro Waeny. São Paulo: Makron Books, 1994.

HORNGREN, Charles T. *Contabilidade de Custos – Um Enfoque Administrativo*. São Paulo: Atlas, 1989.

LEON, Gustavo Ponce de. Os Cupins Invisíveis que Devastam Lucros. *Exame*, p.102-104, out.1993.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão Estratégica de Custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

ROBLES JUNIOR, Antônio. *Custos da Qualidade – Uma Estratégia para a Competição Global*. São Paulo: Atlas, 1994.

SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão Estratégica de Custos*. Tradução de Luiz Orlando Coutinho Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SOARES, Fabrício e CORREA, Valentino. *Serviço 5 Estrelas – Uma Introdução à Qualidade nos Serviços*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.