

Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil: um estudo bibliométrico nos principais livros, revistas acadêmicas e congressos na área de ciências contábeis

Leonardo José Seixas Pinto (UFF) - leonardojspinto@bol.com.br

Resumo:

Esta pesquisa bibliométrica, descriptiva e documental evidencia a produção científica sobre a temática custos da qualidade e da não qualidade encontrados nos principais livros, revistas e congressos na área de ciências contábeis no Brasil. Fez parte da pesquisa 49 livros de contabilidade de custos, gerencial e controladoria, 3.556 artigos publicados nos principais congressos de contabilidade e 1.343 artigos publicados nas revistas acadêmicas dos mestrados em contabilidade no Brasil. Os achados da pesquisa revelam que apenas 4 livros de todos pesquisados tratam exclusivamente acerca dos custos da qualidade e que 7 deles abordam a temática. Além disto, constatou-se que dentre os 2.843 artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos e os 713 publicados no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria 78 eram sobre custos da qualidade ou da não qualidade e que foi publicado apenas 1 artigo sobre custos da qualidade dentre os 1.343 contidos nas diversas revistas acadêmicas em contabilidade. Concluiu-se que apesar da relevância do tema e mesmo sendo ele pertinente as áreas de contabilidade gerencial e contabilidade estratégica segundo Chein e Feliu (2005) e Guilding, Cravens e Tayles (2000) respectivamente, apenas 1,6% das pesquisas brasileiras referenciam a temática estudada ficando o Brasil atrás da Espanha e México o qual apresentaram taxas de publicação acerca da temática em voga de 4% e 8% respectivamente no período de 1999 a 2005.

Palavras-chave: *Custos da qualidade. Produção científica. Contabilidade.*

Área temática: *Abordagens contemporâneas de custos*

Produção científica sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil: um estudo bibliométrico nos principais livros, revistas acadêmicas e congressos na área de ciências contábeis

Resumo

Esta pesquisa bibliométrica, descritiva e documental evidencia a produção científica sobre a temática custos da qualidade e da não qualidade encontrados nos principais livros, revistas e congressos na área de ciências contábeis no Brasil. Fez parte da pesquisa 49 livros de contabilidade de custos, gerencial e controladoria, 3.556 artigos publicados nos principais congressos de contabilidade e 1.343 artigos publicados nas revistas acadêmicas dos mestrados em contabilidade no Brasil. Os achados da pesquisa revelam que apenas 4 livros de todos pesquisados tratam exclusivamente acerca dos custos da qualidade e que 7 deles abordam a temática. Além disto, constatou-se que dentre os 2.843 artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos e os 713 publicados no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria 78 eram sobre custos da qualidade ou da não qualidade e que foi publicado apenas 1 artigo sobre custos da qualidade dentre os 1.343 contidos nas diversas revistas acadêmicas em contabilidade. Concluiu-se que apesar da relevância do tema e mesmo sendo ele pertinente as áreas de contabilidade gerencial e contabilidade estratégica segundo Chein e Feliu (2005) e Guilding, Cravens e Tayles (2000) respectivamente, apenas 1,6% das pesquisas brasileiras referenciam a temática estudada ficando o Brasil atrás da Espanha e México o qual apresentaram taxas de publicação acerca da temática em voga de 4% e 8% respectivamente no período de 1999 a 2005.

Palavras-chave: Custos da qualidade. Produção científica. Contabilidade.

Área temática: Abordagens contemporâneas de custos

1 Introdução

O assunto custos da qualidade e da não qualidade está presente nas áreas temáticas dos principais congressos de contabilidade do Brasil. No Congresso Brasileiro de Custos, anteriormente denominado de Congresso de Gestão Estratégica de Custos, existe uma área temática exclusiva para publicações acerca do assunto desde a criação do referido congresso em 1994. Já o Congresso USP de Contabilidade e Controladoria insere o assunto custos da qualidade dentro da área temática controladoria e contabilidade gerencial.

Pesquisas que mapeiam a abordagem da contabilidade gerencial elaboradas por Chein e Feliu (2005) destacam que os custos da qualidade estão inseridos dentro da área temática da contabilidade gerencial. Da mesma forma, pesquisas que mapeiam a abordagem da contabilidade estratégica elaboradas por Guilding, Cravens e Tayles (2000) inserem a temática custeio da qualidade dentro do campo de pesquisa da contabilidade estratégica, estando claro que a mesma é relevante e pertinente ao estudo da contabilidade gerencial e estratégica.

A primeira publicação sobre custos da qualidade fora feita por Juran no ano de 1951 através da publicação do livro *Quality Control handbook*, o qual definiu custos da qualidade como os custos que não deveriam existir se o produto saísse perfeito da primeira vez em que é produzido. À partir de então o tema se proliferou, sendo um assunto de extrema relevância para a gestão de custos das empresas contemporâneas principalmente porque sugere que

custos e qualidade estão interligados, devendo a redução de custos ser avaliada em níveis de qualidade conforme explica Atkinson *et. al.* (2001, p. 686) “a redução de custos envolve muito mais que simplesmente encontrar formas de corte dos custos do produto. O esforço principal da redução de custos é diminuir os custos enquanto se mantém ou melhora a qualidade do produto”.

Através da notória relevância da redução de custos e incremento da qualidade possuir para a gestão das empresas contemporâneas esta pesquisa tem como hipótese a ser testada a seguinte afirmativa: muitas pesquisas devem abordar a temática custos da qualidade visto que através da redução de custos e incremento da qualidade as empresas tornam-se mais competitivas e lucrativas. O principal questionamento desta pesquisa concerne em entender qual a importância dos custos da qualidade nas principais pesquisas brasileiras de contabilidade? Assim, a referida pesquisa bibliométrica busca responder as seguintes questões: **a) Quantas pesquisas foram empreendidas na área de ciências contábeis que contribuíram para a propagação da temática custos da qualidade e da não qualidade no meio acadêmico brasileiro? b) Dos diversos livros publicados na área de contabilidade quantos abordam o assunto de custos da qualidade e da não qualidade?**

2 Procedimentos metodológicos

2.1 Objetivos da pesquisa e delimitação do estudo

O objetivo desta pesquisa é evidenciar as publicações sobre os custos da qualidade e da não qualidade produzida na área de ciências contábeis, seja em livros, revistas acadêmicas e congressos. A delimitação do estudo concentra-se em pesquisar as publicações sobre custos da qualidade e da não qualidade na área de ciências contábeis, sabendo portanto, que outras áreas como administração e engenharia contribuem concomitantemente, para o progresso e multiplicação do conhecimento em custos da qualidade e da não qualidade, ficando de fora do escopo desta pesquisa.

Para atingir o objetivo, foi feita inicialmente a apuração das principais editoras, revistas acadêmicas e congressos na área de ciências contábeis no Brasil. Nesta primeira etapa, foram selecionadas as editoras brasileiras que possuem em seu catálogo o mínimo de 10 livros de contabilidade publicados até o ano de 2010, sendo assim, selecionadas as editoras Atlas, Saraiva e Juruá. A escolha do critério dos congressos que fariam parte desta pesquisa foi concebida pelo tempo de permanência do mesmo, ficando excluído os congressos com menos de 10 anos de atuação na área contábil. Desta forma, foi selecionado o Congresso Brasileiro de Custos possuindo 17 anos de existência e o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, o qual completou o décimo ano de existência em 2010. Em relação à escolha das revistas acadêmicas que fizeram parte desta pesquisa, foram selecionados as revistas de contabilidade originárias dos programas de mestrado em ciências contábeis conforme apresenta o Quadro 1.

Quadro 1: IES que oferecem mestrado em ciências contábeis no Brasil e suas revistas acadêmicas

Número	IES	Revista do programa de mestrado
1	UERJ	Revista do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ
2	UFAM	Programa sem revista
3	UFBA	Revista de Contabilidade da UFBA
4	UFC	Programa sem revista
5	UFMG	Contabilidade Vista & Revista
6	UFES	Programa sem revista

7	UFPE	Revista de Informação Contábil
8	UFPR	Revista de Contabilidade & Controladoria
9	UFSC	Revista Contemporânea de Contabilidade
10	UFRJ	Sociedade, Contabilidade e Gestão
11	UnB/UFPB/UFRN	Contabilidade, Gestão e Governança
12	UNIFECAP	Programa sem revista
13	USP	Revista de Contabilidade & Finanças
14	USP / RP	Revista de Contabilidade e Organizações
15	UNISINOS	Revista de Administração e Contabilidade: Base
16	MACKENZIE	Programa sem revista
17	FUCAPE	Programa sem revista
18	FURB	Revista Universo Contábil
19	PUC-SP	Programa sem revista

Fonte: Adaptado de ANPCONT. Pesquisa de campo (2010)

2.2 Procedimentos para coleta dos dados para a realização da pesquisa

A coleta dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos e no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria foi feita diretamente no sítio dos referidos congressos. Foram avaliados 2.843 artigos do Congresso Brasileiro de Custos abrangendo 100% das publicações referentes aos 17 Congressos já realizados, incluindo a última edição em 2010. A inclusão da edição 2010 na pesquisa deu-se através da observância do CD-Rom dos Anais do congresso, visto que o sítio do congresso não havia disponibilizado os artigos para consulta até a conclusão da pesquisa. Do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria foram avaliados 713 artigos das edições 4 a 10. Ficaram de fora as edições 1, 2 e 3 do referido congresso pois estão indisponíveis para consulta no sítio do congresso. As 12 revistas acadêmicas que fizeram parte desta pesquisa, oriundas dos cursos de pós graduação *stricto sensu* em ciências contábeis no Brasil, acumularam 1.343 artigos publicados desde a constituição de cada revista até o ano de 2010 o qual foi pesquisada diretamente no sítio de cada revista. No entanto, no caso da Revista do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, apesar de sua primeira edição ser do ano de 1996 através da Revista NUSEG, foram consideradas as publicações disponíveis no sítio da revista, o qual referem-se a partir do ano de 2002, ficando assim de fora do escopo desta pesquisa as edições publicadas entre 1996 a 2001. O mesmo procedimento foi feito na Revista de Contabilidade & Finanças (USP), sendo consideradas nesta pesquisa apenas as edições disponíveis para consulta no sítio da revista, o qual referem-se as publicações a partir do ano de 2007, ficando de fora as publicações entre 1989 e 2006.

Após a definição das editoras, congressos e revistas acadêmicas que fariam parte desta pesquisa foi feita a coleta dos artigos publicados nos congressos, revistas e dos sumários dos livros. Para avaliar se os artigos referenciavam à temática pesquisada foi observado o título do artigo, a leitura do resumo e das palavras-chave. O procedimento adotado na avaliação dos livros foi observar o sumários dos mesmos, sendo assim possível identificar se o mesmo aborda a temática custos da qualidade e da não qualidade.

2.3 Método da pesquisa

Analizar o quantitativo da produção científica de determinada área ou assunto tem sido bastante comum nas diversas áreas do conhecimento e freqüentemente utilizado, principalmente a partir do ano de 2000 (ARAÚJO, 2006). A este tipo de pesquisa dá-se o

nome de bibliométrica, definida como a aplicação dos métodos estatísticos ou matemáticos sobre o conjunto de referencias bibliográficas (ROSTAING, 1997). O estudo bibliométrico fora introduzido no Brasil na década de 1970, sendo o Instituto Brasileiro de Bibliografia o pioneiro a utilizar a referida técnica de pesquisa. A crítica feita por Araújo (2000) a este tipo de pesquisa é que nem tudo que é produzido é publicado, ficando assim de fora da coleta de dados das pesquisas bibliométricas.

Apropriando-se da taxionomia de Vergara (2004) trata-se de uma pesquisa documental quanto aos meios, sendo nela utilizado *papers* e livros. É ainda uma pesquisa é descritiva pois preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los (BEUREN, 2006). A este tipo de pesquisa, define Vergara (2004: p. 45) que a mesma:

“expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.”

3 Revisão da literatura

O incremento na qualidade dos produtos e serviços aliado à redução de custos tem sido fundamental para a sobrevivência das empresas, principalmente no horizonte de longo prazo. Na concepção de Feigenbaum (1994) a redução de custos está intimamente ligada ao incremento na qualidade. Acredita o referido autor que a empresa que investe em qualidade reduz custos, além de criar uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

A importância da apuração dos custos da qualidade nas empresas torna-se relevante principalmente naquelas que possuem programas de qualidade implementados. Segundo Juran e Gryna (1991) a apuração da eficácia de qualquer programa de qualidade é evidenciado através do controle e apuração dos custos da qualidade. No entanto, na opinião de Deming, a análise e apuração dos custos da qualidade é perda de tempo, visto que os benefícios trazidos por um programa de qualidade total são evidentes.

O papel da contabilidade na organização moderna passa a ser de gerenciamento e controle de custos. O que se observa no entanto, é um tratamento simplório dispensado pela contabilidade de custos para a contabilização de perdas, sobras e refugos. Feigenbaum (1994, p. 149) faz uma correlação do controle dos custos da qualidade e a contabilidade afirmando que:

“havia um pressuposto generalizado de que a qualidade praticamente não poderia ser medida em termos de custo. Parte da razão para tal pressuposto se encontrava na contabilidade tradicional de custos, que segundo a prática da economia tradicional não empreendeu quantificação de qualidade. De forma correspondente, o custo da qualidade não se enquadrava facilmente nas estruturas antigas de contabilidade.”

3.1 Custos da qualidade e da não qualidade

Na opinião de Hansen e Mowen (2001, p. 515) “custos da qualidade são os custos que existem porque a má qualidade existe [...]. Neste contexto, custos da qualidade são custos incorridos, pois a direção da empresa “abriu mão” da qualidade seja na compra de insumos para a produção, máquinas e até na contratação do pessoal. Já o custo da não qualidade é o valor gasto para corrigir problemas ou mesmo o valor perdido com ele como retrabalho, sucatas e refugo.

A idéia que norteia a busca pelo controle dos custos da qualidade é que investir em prevenção é mais barato, traz qualidade aos produtos, boa imagem da empresa no mercado e

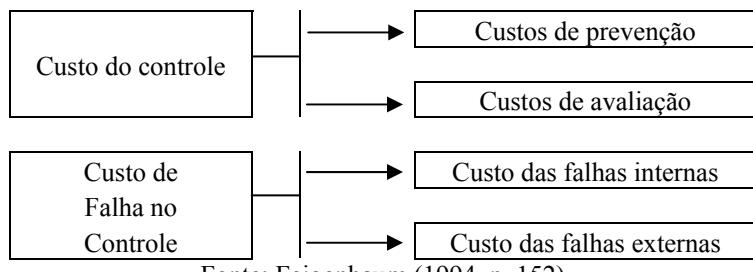
conseqüentemente aumento nas vendas. De acordo com Feigenbaum (1994, p. 155) quando os custos de prevenção aumentam ocorre uma redução no número de defeitos e não-conformidades no produto. Essa redução acarreta na diminuição substancial nos custos das falhas. Acredita-se que o investimento em prevenção traz para a empresa retornos satisfatórios nos custos pertinentes ao processo produtivo e nos custos pós-fabricação. Além disto, o investimento em prevenção reduz a atividade de inspeção e rotina. O resultado final é a redução substancial no custo da qualidade e aumento no nível da qualidade.

Para Garvin (2002, p. 94) os custos da qualidade incluem o custo de oportunidade deixada de lado (vendas perdidas) e o custo da resposta às reclamações dos fregueses, além de diversos custos ocultos que normalmente são associados à má qualidade.

Define Crosby (1988, p. 32) que “a qualidade é medida pelo seu custo, que se apresenta na forma de não-conformidade, sejam estes custos relacionados à prevenção, avaliação e fracasso”. Crosby acredita que a medição dos custos da qualidade é a melhor maneira de mensurar o sucesso da implantação de um programa de qualidade.

Em relação à abordagem referente aos custos da qualidade Feigenbaum classifica como custos do controle e custos de falha no controle conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1: Custos da qualidade segundo Feigenbaum



Fonte: Feigenbaum (1994, p. 152)

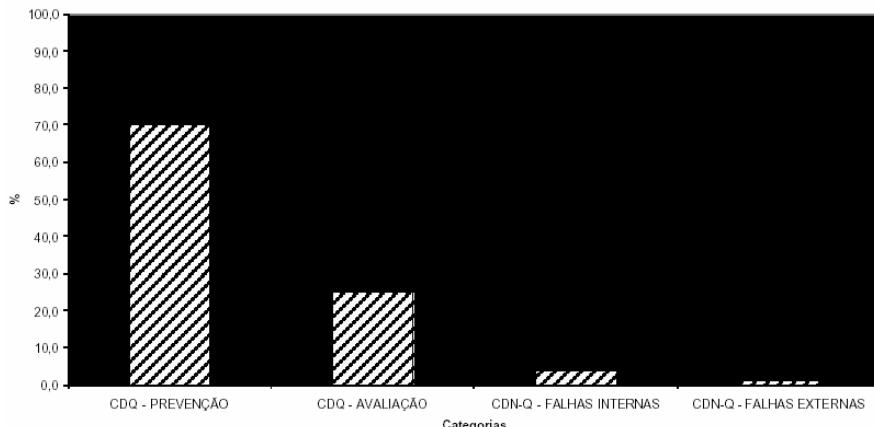
Os custos de prevenção incorrem para assegurar que as empresas produzam de acordo com os padrões de qualidade previamente estabelecida por elas. Os custos de avaliação são decorrentes de inspeções e testes e existem para assegurar que os produtos atendam às necessidades dos clientes internos e externos. Os custos das falhas internas são oriundos das falhas que ocorrem dentro da empresa e que geram perdas, desperdício, produtos com defeitos entre outros. Já os custos das falhas externas estão associados aqueles produtos defeituosos detectados externamente, pelos clientes.

O ideal seria que o maior investimento fosse nos custos de prevenção, pois este acarretaria em diminuição efetiva dos outros custos da qualidade. Porém, este é um dado que não ocorre na prática, conforme apresentado por Feigenbaum (1994, p. 153), onde os custos de prevenção representam apenas de 5% a 10% do custo da qualidade, conforme expõe a seguir:

“[...] os custos provenientes de falhas internas e externas podem representar perda em torno de 65% a 70% do custo da qualidade, e os custos de avaliação provavelmente variam dentro da margem de 20% a 25%. No entanto, em muitos negócios os custos de prevenção provavelmente atingirão valor de 5% a 10% do custo da qualidade.”

Atkinson *et. al.* (2000) corroboram com a idéia de que prevenção é mais barato, e apresentam uma configuração desejável para os custos da qualidade a ser atingida pelas empresas conforme ilustra a Figura 2.

Figura 2: Configuração desejável para os custos da qualidade



Fonte: Atkinson *et. al.* (2000, p. 693)

3.2 Importância da apuração dos custos da qualidade e o papel da contabilidade

Vários pesquisadores ilustram a importância para a apuração dos custos da qualidade nas empresas. O custo da qualidade quando reduzido, constitui de fato uma oportunidade para aumento dos lucros, sem que seja necessário aumentar as vendas. A medição dos custos da qualidade é a melhor maneira de mensurar o sucesso da implantação de um programa de qualidade (Crosby, 1986). Na opinião de Hansen e Mowen (2001, p. 512) relatar e mensurar o desempenho da qualidade é absolutamente essencial para o sucesso de um programa contínuo de melhoria da qualidade. Um pré-requisito fundamental para esses relatos é a mensuração dos custos da qualidade. A apuração destes custos em termos financeiros torna-se relevante para a tomada de decisão, com o intuito de gerenciar e controlar custos derivados da falta de qualidade. Desta forma, torna-se clara a importância da contabilidade neste trabalho, pois ela diretamente tem acesso às informações financeiras na empresa. De acordo com Robles Jr. (1994, p. 76) as informações do custo da qualidade têm sua maior relevância e utilidade quando são avaliadas e divulgadas em termos financeiros. Corrobora com a idéia Crosby (1994, p. 133), afirmando que “todos os cálculos devem ser feitos pelo departamento de Contabilidade, o que garante a integridade da operação.”

Apurar os custos da qualidade é fundamental para as empresas que implementaram algum programa de qualidade com o intuito de verificar a eficácia do programa implementado (Crosby, 1994).

Hansen e Mowen (2001, p. 516) analisam os custos da qualidade classificando-os como observáveis e ocultos, bem como chamam a atenção para a dificuldade da contabilidade para efetuar a apuração dos custos ocultos. De acordo com os referidos autores os custos da qualidade observáveis são “aqueles que estão disponíveis mediante aos registros contábeis da organização.” Já os custos ocultos são aqueles “resultantes da má qualidade (normalmente os custos de oportunidade não são conhecidos nos registros contábeis).” Acrescentam os autores que os custos ocultos são: vendas perdidas (relacionadas ao desempenho, insatisfação do cliente e perda da participação no mercado).

Rust *et. al.* (1994, p. 97) defendem que os custos da qualidade devem ser apurados e declaram que poucas empresas executam tal trabalho e afirmam que “apesar de estar se tornando popular a busca por qualidade nas empresas, porque provas empíricas sugerem que Qualidade e lucro estão ligados, poucas empresas fazem acompanhamento dos lucros provenientes de seus programas de qualidade.”

4 Pesquisas sobre custos da qualidade e da não qualidade no Brasil na área de ciências contábeis

Apesar da notória importância acerca do assunto custos da qualidade e da não qualidade poucas pesquisas foram empreendidas no Brasil conforme apresentou Riccio no ano de 2000 ao concluir que apenas 1% das pesquisas apresentadas no Congresso de Gestão Estratégica de Custos e no Congresso Brasileiro de Custos elaboradas entre 1967 a 1999, eram sobre custos da qualidade. Além disto, a pesquisa evidencia que o assunto custos da qualidade é recente no Brasil, destacando que o primeiro livro publicado na área de contabilidade a detalhar o assunto foi publicado em 1994 por Antonio Robles Junior.

Avaliando as publicações do Congresso USP de Contabilidade e Controladoria da quarta edição até a décima, veremos que apenas 3 artigos publicados eram sobre custos da qualidade ou da não qualidade dentre os 713 artigos publicados, indicando que apenas 0,04% das publicações eram sobre a temática em assunto, conforme evidencia o Quadro 2.

Quadro 2: Quantitativo de artigos publicados *versus* artigos publicados sobre custos da qualidade e da não qualidade (CQ/CNQ) no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria

Edição do Congresso	Qte. de artigos em outras áreas	Qte. de artigos sobre CQ/CNQ	Σ artigos publicados	Índice de publicação = (CQ/CNQ) ÷ Σ artigos publicados
Congresso USP IV	98	2	100	2,00%
Congresso USP V	100	0	100	0,00%
Congresso USP VI	150	0	150	0,00%
Congresso USP VII	119	1	120	0,08%
Congresso USP VIII	84	0	84	0,00%
Congresso USP IX	68	0	68	0,00%
Congresso USP X	91	0	91	0,00%
Totais	710	3	713	0,04%

Fonte: Pesquisa de campo (2010)

Observando 100% das publicações do Congresso Brasileiro de Custos desde sua primeira edição em 1994 até o ano de 2010, observamos que dentre os 2.843 artigos publicados nos Anais do congresso somente 75 abordaram a temática custos da qualidade e da não qualidade indicando que apenas 2,64% das publicações tratavam da temática estudada conforme apresenta o Quadro 3.

Quadro 3: Quantitativo de artigos publicados *versus* artigos publicados sobre custos da qualidade e da não qualidade (CQ/CNQ) no Congresso Brasileiro de Custos

Edição do congresso	Qte. de artigos em outras áreas	Qte. de artigos sobre CQ/CNQ	Σ artigos publicados	Índice de publicação = (CQ/CNQ) ÷ Σ artigos publicados
CBC I	27	2	29	6,90%
CBC II	85	1	86	1,16%
CBC III	46	2	48	4,17%
CBC IV	49	2	51	3,92%
CBC V	77	5	82	6,10%
CBC VI	101	7	108	6,48%
CBC VII	138	1	139	0,72%
CBC VIII	128	5	133	3,76%
CBC IX	177	2	179	1,12%
CBC X	135	5	140	3,57%
CBC XI	233	9	242	3,72%

CBC XII	343	8	351	2,28%
CBC XIII	206	2	208	2,83%
CBC XIV	233	5	238	2,10%
CBC XV	261	6	267	2,25%
CBC XVI	260	4	264	1,52%
CBC XVII	269	5	274	1,82%
Totais	2.768	75	2.853	2,64%

Fonte: Pesquisa de campo (2010)

A carência por estudos na área de custos da qualidade é apontada na recente pesquisa de Ribeiro e Arantes (2009) os quais recomendam mais pesquisas na área de custos da qualidade visto que dentre o período de 1993 a 2009 apenas 2% das dissertações de mestrado em ciências contábeis defendidas na UERJ abordava o assunto, surgindo a primeira e única dissertação no ano de 2006.

Analisando toda publicação literária na área contábil publicados por todas editoras brasileiras até o ano de 2010, é possível apurar facilmente aqueles intitulados como custos da qualidade ou da não qualidade. O primeiro livro foi publicado pela editora Atlas em 1994 intitulado “custos da qualidade: uma estratégia para a competição global” de Robles Júnior; o segundo de Wernke intitulado “custos da qualidade: uma abordagem prática” publicado pelo CRC/RS no ano de 2000; o terceiro de Robles Junior, publicado pela editora Atlas intitulado “custos da qualidade: aspectos econômicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental” e o quarto de Pitiá, intitulado “controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade” publicado pela editora Saraiva em 2007.

Se observarmos as publicações dos livros de contabilidade de custos, gerencial, e controladoria de autores nacionais e estrangeiros no catálogo das editoras que possuem mais de 10 livros de contabilidade publicados até o ano de 2010, veremos que apenas 7 dentre os 49 publicados abordam o assunto custos da qualidade e da não qualidade conforme apresenta o Quadro 4.

Quadro 4: Livros de contabilidade de custos, gerencial e controladoria publicados pelas editoras brasileiras com catálogos acima de 10 livros na área contábil

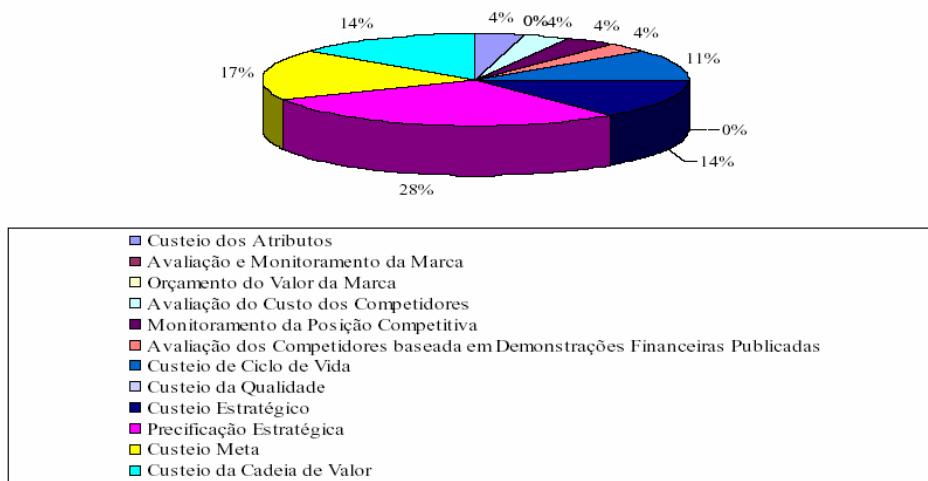
Título do livro	Autor(es)	Editora	Área	Ano	Aborda CQ/QNQ?
Custeio baseado em atividades	Nakagawa, M.	Atlas	Custos	2001	Não
Administração de custos na agropecuária	Dos Santos, G.J.; Marion, J.; Segatti, S.	Atlas	Custos	2009	Não
Contabilidade de custos	Maher, M.	Atlas	Custos	2001	Sim
Contabilidade de custos	Martins, E.	Atlas	Custos	2010	Não
Contabilidade de custos para não contadores	Perez Junior, J. H; de Oliveira, L. M.	Atlas	Custos	2009	Não
Contabilidade e análise de custos	Santos. J. J.	Atlas	Custos	2009	Não
Contabilidade por atividades	Brimson, J. A.	Atlas	Custos	1996	Não
Curso básico de contabilidade de custos	Crepaldi, S. A.	Atlas	Custos	2010	Não
Curso de contabilidade de custos	Leoni, G.S.G.; Leoni, R. J. S.	Atlas	Custos	2010	Não
Curso de contabilidade de custos	Leoni, G.S.G.	Atlas	Custos	2000	Não
Custos e orçamentos hospitalares	Martins, D.S.	Atlas	Custos	2000	Não
Custos: ferramentas de gestão	IBRACON	Atlas	Custos	2000	Sim

...continuação Título do livro	Autor(es)	Editora	Área	Ano	Aborda CQ/QNQ?
Custos: planejamento, implantação e controle	Leoni, G.S.G.	Atlas	Custos	2000	Não
Gestão de custos e formação de preços	Bruni, A. L; Famá, R.	Atlas	Custos	2008	Não
Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro	Joel, J. S.	Atlas	Custos	2005	Não
Gerenciamento integrado de custos	Sakurai, M.	Atlas	Custos	1997	Sim
Gestão baseado em custeio por atividades	Ching, H. Y.	Atlas	Custos	2000	Não
Fundamentos de contabilidade de custos	Dos Santos, J. ; Nunes, S.; Pinheiro, P; Schmidt, P.	Atlas	Custos	2006	Não
Gestão de custos para hospitais	Falk, J. A.	Atlas	Custos	2001	Não
Gestão de custos	Clemente, A.; Souza, A.	Atlas	Custos	2007	Não
Gestão de custos	Lins, L. S.; Silva, R. N. S.	Atlas	Custos	2010	Não
Gestão de custos	Rodney, W.	Atlas	Custos	2004	Sim
Gestão do lucro	Guerreiro, R.	Atlas	Custos	2006	Não
Gestão estratégica de custos	Perez Junior, J. H; de Oliveira; Costa, R. G.	Atlas	Custos	2009	Não
Métodos de custeio comparados	Martins, E.; Rocha W.	Atlas	Custos	2010	Não
Sistemas de custos abc	Silvestre, W. C.	Atlas	Custos	2002	Não
Contabilidade gerencial	Atkinson, A. A.; Bunker, R. D.; Kaplan, R. S.; Young, M.	Atlas	Gerencial	2008	Sim
Contabilidade gerencial	Iudícibus, S.	Atlas	Gerencial	1998	Não
Contabilidade gerencial	Padoveze, C. L.	Atlas	Gerencial	2010	Não
Contabilidade gerencial	(Org.) Parisi, C.; Megliorni, E.	Atlas	Gerencial	2010	Sim
Controle gerencial	Frezatti, F.; Rocha, W.; Nascimento, A. R.; Junqueira, E.	Atlas	Gerencial	2009	Não
Introdução à contabilidade gerencial	Dos Santos, J. L.; Pinheiro, P. R.; Schmidt, P.	Atlas	Gerencial	2007	Não
Sistemas de controle gerencial	Anthony, R. N.; Govindarajan, V.	Atlas	Gerencial	2001	Não
Controladoria	Peleias, I. R.	Saraiva	Gerencial	2002	Não
Gestão de custos	Bertó, D.; Beluke, R.	Saraiva	Custos	2005	Não
Análise de custos e preços de venda	Rodney, W.	Saraiva	Custos	2005	Não
Contabilidade de custos	Ribeiro, O. M.	Saraiva	Custos	2009	Não
Contabilidade gerencial básica	Coronado, O.	Saraiva	Custos	2006	Não
Contabilidade gerencial	Cogan, S.	Saraiva	Custos	2007	Não
Estrutura e análise de custos	Bertó, D. J.; Beluke, R.	Saraiva	Custos	2001	Não
Controladoria: uma introdução ao GECON	Dos Santos, R. V.	Saraiva	Custos	2010	Não
Controladoria na gestão	Pitiá, M. G.	Saraiva	Custos	2007	Sim
Controladoria como instrumento de gestão	Schier, C. U. C.	Juruá	Controladoria	2010	Não
Controladoria aplicada aos pequenos negócios	De Souza, L. C.	Juruá	Controladoria	2008	Não
Gestão de custos no comércio varejista	Rodney, W.	Juruá	Controladoria	2010	Não
Gestão de custos	Allora, V.; de Oliveira, E.	Juruá	Controladoria	2010	Não

Fonte: Pesquisa de campo (2010)

Com intuito de definir o campo de atuação da contabilidade gerencial Chein e Feliu (2005) repartiram a mesma em 12 linhas de pesquisa, sendo uma delas destinadas ao estudo dos custos da qualidade. Já as pesquisas elaboradas por Guilding, Cravens e Tayles (2000) que possuem como vertente principal estudar a contabilidade estratégica, demonstra que o tema custeio da qualidade é 1 dos 12 campos de estudo da contabilidade estratégica. Contudo, Ferreira *et. al.* (2010) mostram que a temática custeio da qualidade não possui espaço nos livros publicados sobre contabilidade estratégica atingindo o índice de 0% conforme apresenta a Figura 3.

Figura 3: Freqüência das práticas de Contabilidade Estratégica nos livros pesquisados por Ferreira



Fonte: Ferreira, Alves e Silva (2010)

Quadro 5: Abordagens da contabilidade estratégica segundo Guilding, Cravens e Tayles (2000) e da contabilidade gerencial segundo Chein e Feliu (2005)

Abordagens da contabilidade estratégica	Abordagens da contabilidade gerencial
Custeio dos atributos	Contabilidade de custos
Avaliação e monitoramento das marcas	Marco conceitual da contabilidade gerencial
Orçamento do valor da marca	Custos para planejamento, controle e tomada de decisão
Avaliação do custo dos competidores	Pesquisa e docência em contabilidade gerencial
Monitoramento da posição competitiva	Contexto e papel da contabilidade gerencial
Avaliação dos competidores baseada nas DF publicadas	Novas perspectivas e variáveis da contabilidade gerencial
Custeio do ciclo de vida	Modelo de custos ABC/ABM
Custeio da qualidade	Custos da qualidade e aplicações práticas
Custeio estratégico	Contabilidade gerencial estratégica
Precificação estratégica	Setor público
Custeio meta	Projeções setoriais da contabilidade gerencial
Custeio da cadeia de valor	História da contabilidade gerencial

Fonte: Guilding, Cravens e Tayles (2000) e Chein e Feliu (2005). Elaborado pelos autores

A temática custos da qualidade e da não qualidade não apresenta quantitativo expressivo nas publicações das revistas dos mestrados em ciências do Brasil. Dos 1.343 artigos já publicados nas revistas acadêmicas pesquisadas, apenas 1 trata sobre a temática estudada conforme apresenta o Quadro 6.

Quadro 6: Total de publicações *versus* artigos publicados sobre custos da qualidade e da não qualidade (CQ/CNQ) nas revistas dos programas *stricto senso* em ciências contábeis no Brasil

Ano de início	Qte. de artigos publicados	Artigos sobre CQ/CNQ	Revista do programa de mestrado
			Total
1996	119(#)	0	Revista do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ
2007	53	0	Revista de Contabilidade da UFBA
1989	368	0	Contabilidade Vista & Revista (UFMG)
2007	86	1	Revista de Informação Contábil (UFPE)
2009	24	0	Revista de Contabilidade & Controladoria (UFPR)
2004	77	0	Revista Contemporânea de Contabilidade (UFSC)
2006	61	0	Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)
1998	168	0	Contabilidade, Gestão e Governança (UnB/UFPB/UFRN)
1989	82(*)	0	Revista de Contabilidade & Finanças (USP)
2007	74	0	Revista de Contabilidade e Organizações (USP/RP)
2004	126	0	Revista de Administração e Contabilidade: Base (UNISINOS)
2005	105	0	Revista Universo Contábil (FURB)
Total	1.343	1	

Fonte: Pesquisa de campo (2010)

Legenda: (#) A partir de 2002. (*) A partir de 2007

5 Considerações finais

Apesar da temática custos da qualidade e da não qualidade estar inserida nas áreas de estudo da contabilidade gerencial e contabilidade estratégica conforme ilustram Chein e Feliu (2005) e Guilding, Cravens e Tayles (2000) respectivamente, poucas pesquisas foram empreendidas sobre custos da qualidade e da não qualidade na área de ciências contábeis no Brasil. Os números da pesquisa revelam que dentre todos os livros de contabilidade publicados no Brasil, apenas 4 eram intitulados com a temática custos da qualidade e da não qualidade sendo 2 de autoria de Robles Junior, 1 de Wenrke e 1 de Pitiá; dentre os 49 livros publicados nas áreas de contabilidade de custos, gerencial e controladoria pelas editoras Atlas, Saraiva e Juruá, apenas 7 deles abordam a temática custos da qualidade. Dentre os 7 livros que abordam a temática estudada 4 são da área de contabilidade de custos, 2 da área de contabilidade gerencial e 1 da área de controladoria.

Em relação aos congressos que fizeram parte da pesquisa observa-se que no Congresso Brasileiro de Custos foram publicados 2.853 artigos desde sua primeira edição em 1994, sendo 75 destes pertinentes à temática custos da qualidade e da não qualidade, apurando assim, um índice de publicação de 2,64%. Já no Congresso USP de Contabilidade e Controladoria o total de artigos publicados desde a quarta edição acumula 713, sendo 3 deles abordando a temática estudada, apurando assim um índice de publicação de apenas 0,04%.

Nas 12 revistas acadêmicas derivadas dos programas de mestrados em ciências contábeis no Brasil que fizeram parte da observação desta pesquisa foram publicados 1.343 artigos desde a primeira edição de cada revista, sendo encontrado apenas 1 artigo sobre a temática custos da qualidade e da não qualidade publicado recentemente em 2010.

Diante dos números apurados conclui-se que a contribuição dada pela área de ciências contábeis para a propagação da temática custos da qualidade e da não qualidade no Brasil foram insignificantes. Esta pesquisa avaliou ao todo 4.909 artigos publicados nos maiores congressos brasileiros e nas principais revistas acadêmicas na área de ciências contábeis. Observou-se que dentre todos artigos, apenas 79 abordavam a temática custos da qualidade ou

da não qualidade, indicando que o índice de publicação é de apenas 1,6%. De acordo com Barros (2008) as pesquisas sobre custos da qualidade efetuadas no México no período de 1999 a 2005 apuraram o índice de 8% do total das publicações sobre contabilidade gerencial. Já na Espanha este índice é de 4%. O baixo índice de publicações acerca da temática custos da qualidade e da não qualidade nas pesquisas sobre contabilidade gerencial também fora apontada por Ribeiro e Arantes (2009) os quais apontam que apenas 2% das dissertações de mestrado em ciências contábeis da UERJ era sobre a temática estudada.

Sugere-se como futuras pesquisas efetuar o mesmo procedimento metodológico abordado nesta pesquisa e aplicá-lo na área de engenharia e administração de empresas, para assim comparar o total de publicações já empreendidas sobre a temática custos da qualidade e da não qualidade pelos programas de mestrado e doutorado, principalmente nos programas com concentração em engenharia de produção.

Referências

- ARAÚJO, C. A. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais**. Revista em Questão, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan/jun, 2006.
- ARAÚJO, E. A. T.; SILVA, W. A. C. **Pesquisa científica em contabilidade gerencial nos EnANPAD's de 2003 a 2008**. Revista Universo Contábil, FURB, v. 6, n. 3, p. 29-44, jul/set, 2010.
- ATKINSON, *et. al.* **Contabilidade gerencial**. Tradução de André Olímpio Mosselman du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, Luana Paula de Souza. **Estudo comparativo na área de contabilidade gerencial entre Brasil, México e Espanha**. (Dissertação de mestrado em ciências contábeis) Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <www.faf.uerj.br/mestrado/mcc>. Acesso em 28/08/2010.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CHEIN, Nazlhe; FELIU, Vicente Mateo Ripoll. **Estudio comparativo sobre investigación em contabilidad de gestión: Espana-México**, 2005 [S.I.]: [s.n].
- CROSBY, Philip B. **Qualidade é investimento: a arte de garantir qualidade**. Tradução de Áurea Weissenberg. 3 ed. Rio de Janeiro: José Olympio, 1988.
- FEIGENBAUM, Armand V. **Controle da qualidade total**. V. 1 gestão e sistemas. Tradução de Regina Cláudia Loverri; Revisão técnica José Carlos de Castro Waeny. São Paulo: Makron Books, 1994.
- FERREIRA, A. C. S; ALVES, A. P.; SILVA, T. G. **Ensino de contabilidade estratégica: as práticas abordadas por livros brasileiros e internacionais**. Revista de Informação Contábil (UFPE), Pernambuco, v. 4, n. 3, p. 77-95, jul/set, 2010.
- GULDING, Chis; CRAVENS, Karen S.; TAYLES, Mike. **An international comparison of strategic management practices**. Journal of Management Accounting Research, n. 11, p.113-135, 2000. Disponível em: <www.idealibrary.com>. Acesso em 06/01/2011.

GARVIN, David A. **Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva.** Tradução de João Ferreira Bezerra de Souza. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos.** Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

JURAN, J. M.; GRYNA, F. M. **Controle da qualidade.** São Paulo: Makron, Mc Graw-Hill, 1991.

ROBLES JÚNIOR, Antônio. **Custos da qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.

ROSTAING, H. **La bibliométrie et ses techniques.** Toulouse: Science du lasociété. Marseille: Centre de Recherche Rétrospective de Marseille, 1997.

RIBEIRO, C. M. A; ARANTES, B. R. **Estudo descritivo na área de contabilidade gerencial defendidas no programa de mestrado em ciências contábeis da UERJ no período de 1993 a 2009.** Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza – Ceará, 2009.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho; SEGURA, Liliane Cristina. **Um estudo sobre a pesquisa em custos no Brasil: período de 1967 a 1999.** Disponível em: <www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/custos_brasil>. Acesso em 01/10/2006

RUST, Roland T.; ZAHORIK, Anthony J.; KEININGHAM, Timothy. **O retorno na qualidade: ROQ.** Tradução de Patrice Charles François Xavier Wuillaume. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1994.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2004.