

Os Custos na Gestão da Qualidade

Wander José Theóphilo de Souza*

Resumo: Esse tema apresenta, alguns problemas da economia moderna: a necessidade de controlar gastos, manter eficiência e produtividade, além de contribuir para a melhoria do ambiente e redução do desperdício, com gestão da qualidade. São procedimentos imprescindíveis, seja qual for o sistema adotado. A melhoria de qualidade pode implicar em aumento de custos que precisam ser controlados para evitar a inviabilidade econômica. Neste trabalho busca-se apresentar uma ampla pesquisa bibliográfica com referencial teórico que sugere também possibilidades e medidas práticas a serem adotadas por empresas para alcançar os objetivos propostos.

Abstract: This subject presents some problems of the modern economy: the necessity to control expenses, to keep efficiency and productivity, besides contributing for the improvement of the environment and reduction of wastefulness, with management of quality. They are essential procedures, whichever the adopted system. The quality improvement can imply in increase of costs that they need to be controlled to prevent the economic unfeasibility. In this work we search to present an ample bibliographical research with theoretical referential that also suggests possibilities and measures to be adopted for companies to reach the considered objectives.

Palavras-Chave: Custo; qualidade; produtividade.

1 Introdução

A contabilidade de custos é uma área que atende de forma integral as empresas, em seu planejamento, controle dando uma visão global dos custos operacionais e o suporte ao administrador para gerenciar e tomar as decisões necessárias à empresa. Antes da década de 80 a grande preocupação empresarial era vender, produzir e faturar. Então, vieram dois grandes problemas: trabalhista e as despesas financeiras elevadas. Poucas empresas estavam preparadas para enfrentá-los, principalmente as entidades familiares, mais inclinadas a se autofinanciarem. Houve um esquecimento geral quanto aos estoques, da sua parcela de contribuição na redução do capital de giro, da sua eficácia, de seus elevados custos. Com essa perspectiva e necessidade, a contabilidade de custos teve um grande avanço na importância de sua atuação na empresa, por ser um recurso seguro, claro, definido, do qual gerentes, administradores e direção podem lançar mão para ter uma visão departamental e geral do suas atividades.

Algumas possibilidades diretivas e associações de medidas e ações estratégicas que podem proporcionar a melhor gestão empresarial estão sendo apresentadas e analisadas, neste trabalho, tendo como objetivo destacar o papel da

* Mestre Professor da UniBrasil.

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

contabilidade de custos em uma empresa, sua função e atuação em diversos segmentos como alguns dos apresentados a seguir. O embasamento utilizado é as informações colhidas em bibliografia especializada, assim como na experiência profissional do dia-a-dia, que muito contribuiu para o maior conhecimento do tema. Pretende-se neste trabalho abordar esses temas, e avaliar suas possibilidades dentro de um quadro sob a ótica da contabilidade, dando sugestões à viabilidade econômica que é o objetivo empresarial tendo em vista os enfoques econômico e produtivo, dentro da qualidade total buscada por todo empreendimento.

2 A gestão da qualidade

Segundo Paladini (1997), considera-se a qualidade como um fator fundamental para as empresas de hoje. A empresa, o produto, o serviço, a pessoa que não tem qualidade está fora do mercado. Os primeiros formuladores da Qualidade Total como Deming, Crosby e Juran consideraram a necessidade de se analisar e controlar os custos empresariais, embora tivessem pareceres divergentes. Atualmente se considera necessário e fundamental a existência deste tipo de controle, pois o custo é reconhecido como um dos fatores preponderantes na tomada de decisões empresariais, fazendo parte integrante do processo decisório dos programas de Melhoria da Qualidade. Crosby (In: Robles Jr., 1996), chegou a afirmar que os Custos da Qualidade é a única maneira válida a ser empregada pela empresa para medir os sucessos de um programa da Qualidade. *“O custo da qualidade não é um cálculo absoluto de desempenho... mas uma indicação do ponto onde a ação corretiva será proveitosa para a companhia”*. (Robles, 1996, p. 37); O controle dos custos da qualidade está ligado à vantagem competitiva de uma empresa, sendo, segundo Iudícibus (1995), considerada uma estratégia fundamental para a modernização, essencial nestes tempos de alta competitividade, que exige informações mais detalhadas para o processo decisório.

2.1 Conceito de qualidade

Na vivência diária, em especial nas duas últimas décadas, o termo qualidade é cada vez mais freqüente. O conceito de qualidade segundo algumas dos principais estudiosos e autoridades da área citados por Rossato (1996), afirmam: *“qualidade é a conformidade do produto às suas especificações.”* Crosby (1986). Para Juran (1992) *“Qualidade é ausência de deficiências”* – ou seja, ela se evidencia com a quanto menos defeitos forem encontrados. Para Feigenbaum (1994), *“qualidade é a correção dos problemas e de suas causas ao longo de toda a série de fatores relacionados com marketing, projetos, engenharia, produção e manutenção, que exercem influência sobre a satisfação do usuário.”*

Esse conceito inicialmente veio associado ao produto em si, avançou em todas as áreas e tornou-se cada vez mais abrangente à medida que se ampliou também o fornecimento de serviços, aumento de capacidade da oferta e concorrência. Hoje têm-se a busca da qualidade quanto ao desempenho do produto: que é a capacidade desse produto em satisfação, segundo a ótica e a necessidade do cliente. Essa definição produz aumento da qualidade e, geralmente, aumento de custos. A procura da qualidade quanto à não existência de deficiências; exige um aperfeiçoamento constante em todas as fases da produção. Resulta em redução de desperdícios e retrabalho, diminui encargos após venda, melhora a imagem empresarial e, aumenta a qualidade reduzindo dos custos e, qualidade na ótica da excelência; conceito abrangente com objetivo final de realizar a satisfação total do cliente. Envolve todos os setores da empresa, além de ter como objetivo o aperfeiçoamento contínuo.

2.2 A qualidade total - TQM

A vivência empresarial tem seu enfoque baseado primariamente na satisfação do cliente. James (1996) afirma que a qualidade total é uma estratégia para satisfazer ou exceder os requerimentos do cliente; é uma forma de gerenciamento da organização, envolvendo todos os seus níveis, num esforço da melhoria contínua dos processos, produtos e serviços, através do desenvolvimento de uma cultura organizacional adequada. Alguns autores classificam as estratégias para o gerenciamento da qualidade em categorias, como Foster e Whittle (In: James, 1996), que as dividem em Controle da Qualidade, Garantia da Qualidade, Controle Total da Qualidade e Gerenciamento da Qualidade Total, segundo seu grau de abrangência e complexidade. De forma semelhante, Garvin (1996) as organiza em "eras da qualidade": Inspeção, Controle Estatístico da Qualidade, Garantia da Qualidade e Gestão Estratégica da Qualidade, mostrando a sua evolução das mesmas no tempo.

A abordagem de o TQM implica em mudar de um processo dirigido por controles externos, para um processo de melhoria contínua em que, segundo James (1996), a) – o controle está enraizado e dirigido pela cultura organizacional; b) – existe uma forte orientação para o cliente; c) – a melhoria contínua da qualidade é considerada uma premissa. Conforme pode ser observado, os conceitos enfatizam a satisfação de clientes, a melhoria contínua da qualidade e o envolvimento não somente da administração, mas também dos empregados em todos os níveis da organização.

2.3 A relação TQM - Satisfação de clientes

A satisfação de clientes é uma das prioridades na maioria das empresas que implementam TQM, pois estas se conscientizaram que o foco no cliente é essencial, não só para a sua competitividade, mas, frequentemente, até para a sua sobrevivência (Garvin, 1996; James, 1996; Paladini, 1997). Surge um novo paradigma gerencial no qual

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

o objetivo dos negócios é desenvolver bens e serviços que vão ao encontro das expectativas e desejos dos clientes na “hora da verdade”. Essa é uma expressão utilizada por Carlzon (1995), para designar o momento no qual a empresa, por seus funcionários, interage com o cliente, seja para vender um produto ou prestar um serviço. É um momento muitas vezes curto, mas decisivo.

A American Society for Quality Control – ASQC (extraído do “Quality Glossary”, in Quality Progress, 1992), define a satisfação do cliente como: “o resultado de fornecer um produto ou um serviço que vai ao encontro dos requerimentos do cliente”, o que é próxima da definição de qualidade que estabelece a necessidade de prover clientes de bens e serviços inovadores segundo eles requerem.

2.4 Sistemas e metodologias de planejamento e qualidade

A própria noção de administração estratégica é tão abrangente e diversificada quanto os departamentos e setores que integram uma empresa. Para ser praticada, impõe-se o conhecimento da realidade vivida, dos objetivos pretendidos e o estabelecimento de normas para alcançar os meios que viabilizem sua estruturação e permanência no mercado. Em alguns casos, a estrutura competitiva torna-se muitas vezes mais importante do que a própria estrutura organizacional da empresa, e esse fato requer uma abertura de entendimento, visão que incorpore qualidade, produtividade e competitividade dentro da própria empresa, quer sob o ponto de vista nacional, quanto no internacional, pois com a implantação de novas tecnologias a atuação administrativa pode esperar e se direcionar (a médio e longo prazo), para a participação à nível global. Todas as medidas a serem tomadas, exigem o conhecimento, atualização e domínio tecnológico dos produtos, impondo-se a abertura para inovações, novos componentes e técnicas a serem integradas ao processo produtivo. Segundo Tubino (1999, p. 33), “a tendência mundial é de considerar os sistemas produtivos como geradores de um pacote composto de bens e serviços, tendo predominância maior de um ou de outro fator”.

Um sistema que traz em seu contexto diversas características, aplicáveis às múltiplas ações empresariais, é o “Just-In-Time” – filosofia empresarial que caminha em busca da otimização da produção, alcançando todas as possibilidades de atuar na empresa, com qualidade total. Os sistemas Just In Time são desenvolvidos para trabalhar de maneira contínua pelas metas de melhoria do desempenho. Integrar e otimizar o sistema de manufatura é um processo constante em uma empresa JIT, a medida que ela evolui com o desenvolvimento de novos mercados, novos produtos e processos mais eficientes. É uma filosofia corporativa que busca vantagem competitiva e inclui a contínua melhoria do sistema como um dos seus objetivos essenciais. Um exemplo de como a filosofia JIT pode ajudar a reduzir ou mesmo eliminar é o que se diz respeito ao desperdício. A maneira mais fácil e rápida de uma empresa melhorar sua

situação financeira é reduzir despesas, integrando e otimizando o sistema de manufatura. Muitas das funções improdutivas que existem, foram criados devido a ineficiência ou incapacidade da função inicial.

Também faz parte do sistema JIT responsabilizar-se pela redução dos custos internos dos clientes. O fornecedor que alcançar essa redução ganha em competitividade na distribuição do seu produto. Todas as aquisições implicam em uma série de custos internos que o cliente considera como parte do seu custo operacional, assim, o fornecedor que possa reduzir esses custos operacionais internos terá vantagem competitiva. Essa redução pode ser encontrada em procedimentos: da expedição, recepção, contagem, reembalagem; da inspeção, rejeição, devolução; do armazenamento, manuseio, obsolescência, refugo e também na garantia e assistência técnica concedida.

Quanto a redução de custos pelo aumento da produtividade, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 58) é uma ocorrência na qual uma empresa em fase de expansão não se detém muito. *“As tentativas de redução de custos através da automação específica e de processos padronizados podem conflitar com a flexibilidade necessária para customizar novos produtos e serviços, para novos mercados”*. Nesse caso, em geral as empresas procuram oferecer aumento de incentivos ao funcionário a fim de melhorar sua qualificação e obter maior produtividade.

As despesas operacionais, (despesas gerais, administrativas, de vendas), também são alvo de um trabalho aprofundado no sentido de serem reduzidas, baixando de forma ampla o percentual em relação aos custos totais ou à receita da empresa. Um exemplo claro ocorre quando a direção entende que suas despesas de apoio são muito altas em relação às da concorrência, e os benefícios gerados precisam ser acrescentados. Para a efetivação dessa redução de custos pode-se estabelecer níveis de custos e despesas como objetivos a serem alcançados, nos diversos departamentos (marketing, vendas, distribuição), tendo o cuidado de manter e até mesmo melhorar a capacidade de atendimento ao cliente, a qualidade e o desempenho, não permitindo que a redução venha a contribuir para a perda da qualidade do produto ou do serviço prestado.

3 Os Custos na Empresa

Para Selig (1993), *“custo é todo o gasto consumido eficientemente na produção de bens e/ou serviços”*. Porter (1989) afirma que *“a compreensão do comportamento dos custos é necessário não somente para desenvolver a posição de custos da empresa, mas também para expor o custo da diferenciação.”* Sob esta ótica, a partir da década de 90, segundo Coral (2000), *“surgiram os sistemas de custos baseados em atividades e iniciou-se a era do gerenciamento estratégico de custos, pois as empresas passaram a reconhecer a necessidade de medidas de performance e custos para guiar as ações de melhoria”* buscadas, fundamentadas em dados precisos referentes aos processos

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

organizacionais. Os custos, na literatura atinente, tem diversas definições que conduzem a diferentes interpretações e aplicações. As definições apontam para a necessidade da empresa de ter para seu gerenciamento, sistemas que não somente mantenham informações sobre contábeis sobre manufaturas, vendas, lucros, fluxo de caixa, material, encargos, mão de obra, mas também que possibilitem informações e controles de gerenciamento organizacional, o que fundamentou a contabilidade de custos. A evolução das organizações e as novas tecnologias precisam ser acompanhadas pela inovação das informações de custos pois o desenvolvimento da complexidade industrial, diversidade de produtos e tecnologia de informações precisam ser acompanhados de perto por uma contabilidade de custos atualizada e precisa.

3.1 A contabilidade de custos

Bornia (1997) afirma que *“a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (revolução industrial), com o intuito de calcular os custos dos produtos fabricados”*, e, desde que orientada através de um planejamento eficiente, constitui a fonte geradora de informações para o processo decisório, vital à continuidade das empresas, transformando-se num verdadeiro instrumento propulsor da administração. É a partir dessa visão da Contabilidade de Custos que se busca o enfoque dessa pesquisa, no sentido de demonstrar como as informações, corretamente processadas, podem ser úteis nos programas de controle de qualidade.

Muitas empresas ainda confundem custos com despesas, embora ambos sejam gastos. Afirma Bornia (1997) que, o *“gasto é o sacrifício econômico na obtenção de produtos ou serviços, ou seja, é o valor dos bens e serviços adquiridos pela empresa”*, enquanto que *“custo é o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, isto é, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa”*. Nas indústrias, os gastos efetuados para a fabricação de um produto são custos. Por outro lado, os gastos que objetivam viabilizar comercial e operacionalmente uma empresa, são despesas. Assim, é de fundamental importância que as empresas possam apurar corretamente seus custos de produção para determinar a viabilidade comercial dos produtos fabricados.

Uma empresa industrial não pode oferecer seus produtos ao mercado, a preços menores, para ultrapassar as vendas de um concorrente, sem ter um parâmetro de quais sejam os seus custos, os seus gastos para a obtenção daquele produto, caso contrário, estará tendo prejuízo, e realizando gastos acima dos possíveis de serem praticados para a concretização de suas necessidades. Caso não obtenha pelo menos a recuperação dos custos, essa empresa não poderá continuar comercializando, realizando novos investimentos, aumentar sua capacidade de produzir e também, alcançar lucro em sua atividade.

Para solucionar as questões é necessário saber o valor exato do custo do produto, e depois, tomar as decisões necessárias e fundamentais para sobreviver e ter lucro em suas atividades. *“Os sistemas de custos devem fornecer informações confiáveis quanto ao custo dos processos, suas causas e efeitos, a fim de possibilitar o controle de variâncias”*. (Coral, 2000). Para tanto, os métodos tradicionais de levantamentos de custos, *“baseados em informações contábeis que não expressam a realidade dos custos, não suportam a tomada de decisão regencial, não funcionam como indicadores de desempenho e não identificam as causas dos custos dos processos, pois estão voltados para o cálculo dos produtos”*, segundo a mesma autora, o que impõe a utilização de sistemas adequados à nova realidade empresarial. Ao se estabelecer o custo de um produto há necessidade de se conhecer a resposta para as algumas perguntas, tais como: Qual será o preço de venda atribuído a esse produto? Qual o valor com que cada produto contribuirá para o lucro da empresa que o fabrica? Qual o valor mínimo de vendas de desse produto, que cubra os custos de produção e demais gastos e encargos que ele dá origem? Qual a etapa da produção que pode tornar-se mais econômico e gerar a possibilidade de um maior lucro na fabricação de um determinado produto? Quando e como substituir ou adquirir equipamentos e máquinas que venham a produzir mais e melhor, um determinado produto? Estas questões só podem ser solucionadas a partir da análise do “custo” de fabricação de um produto, por meio de estudos contábeis e administrativos (sem esquecer os efeitos mercadológicos atinentes ao mesmo).

3.2 Os custos industriais

Sabe-se que as despesas gerais de uma indústria não aumentam na razão direta do consumo da matéria prima e mão de obra especializada; adicionando-se um pouco mais de gastos diretos (matéria prima e mão de obra), tem-se mais unidades produzidas sem alterar os gastos indiretos. São boas administrações as que visam diminuir os custos aumentando a produção com maior aproveitamento de máquinas ou de processos menos onerosos. Assim, para determinar o custo industrial de um produto, ou o seu custo final de produção, devem ser juntados ao custo direto, as despesas de caráter industrial, quer sejam variáveis ou fixas, tais como: energia elétrica, lubrificantes e combustíveis, e outras, que são variáveis, além de depreciações ou amortizações, que são gastos fixos. Essas despesas são apropriadas ao custo direto (ou custo primário), por meio de rateios proporcionais, em conformidade com estudos pré-determinados, cujo critério é adotado pela empresa.

Feitas as apropriações dessas despesas, denominadas indiretas, tem-se então o chamado custo industrial ou operacional da indústria. Tal custo aproxima-se o mais possível da realidade, no entanto, não é determinado com absoluta precisão, pois, o custo real da unidade de produção, devido as características complexas próprias das transformações de riquezas, é quase impossível determinar com exatidão.

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

Na parte contábil, é considerado o custo real, mantendo-se uma margem de reajuste das pequenas variações verificadas. Quando as mercadorias não são vendidas, os custos industriais são transferidos como ônus do almoxarifado, no armazenamento da produção concluída. A partir do almoxarifado dos produtos acabados, inicia-se o ciclo de custos de vendas aos quais são incorporados outros gastos de natureza administrativa, financeira, tributária, promoções de vendas etc, acrescentando-se mais o lucro desejado como remuneração do capital aplicado.

Também é importante que os relatórios façam distinção entre custos não controláveis pelo usuário e os custos que pode e deve controlar. Um sistema de custos moderno deve fornecer informações gerenciais que atuem como direcionadores para ações de melhoria. Nele devem ser incluídos controles de previsão de custos; autorização para sua incursão; realização e controle dos custos a fim de produzir mais e melhor, com menor custo. O sistema de custos está na dependência do tipo de produto e de operação, no entanto, esse trabalho compete à contabilidade de custos. (Selig, 1993).

Ao contador de custos compete a orientação e apuração dos custos da produção com todo o critério de custeio direto (variável ou com o uso do critério por absorção). Isso significa grande responsabilidade, pois desse levantamento é que serão feitas as previsões de produção da empresa para a continuação de suas atividades. Todo o planejamento de custos, seja qual for a classificação escolhida, exige uma classificação contábil analítica, um plano de contas bem amplo, que sirva de respaldo para todo o detalhamento necessário para o lançamento dos informes referentes a cada item produzido para tornar viável e eficaz as atividades da empresa.

As metas de custos a serem alcançadas para que a empresa tenha competitividade no mercado, poderão ser analisadas para cada fase do processo de fabricação, as quais poderão ser reprojatadas quando estiverem prejudicando o atingimento dessas metas, tendo, entre outros, os seguintes itens:

Gastos gerais de fabricação. Esse item abrange diversas despesas que fazem parte de uma industrialização como, por exemplo: deterioração dos produtos, limite de vida útil de máquinas despesas obrigatórias como a energia elétrica, água, seguros, serviços de terceiros, etc. A empresa necessita de considerar todos os itens que integram esses gastos uma vez que sua porcentagem de incidência no produto, é bastante considerável. Existe também os acessórios que integram o produto final, no seu acabamento e também as despesas de transporte, embalagem, correspondente a envios dos produtos, etc.

Quando se fala em qualidade, logo vem à mente o seu custo. Para Crosby (1996), o custo da qualidade está relacionado com a conformação ou a falta de conformação aos requisitos necessários à produção de bens e serviços. *“Se a qualidade é a conformação, então os problemas de conformação terão um custo, assim como as ações preventivas que evitem estes problemas”*. Para se obter a qualidade, tem-se que investir no treinamento das pessoas, na busca de informações, na melhoria de

procedimentos, na informatização, etc. *“A falta de qualidade gera prejuízo pois quando um produto apresenta defeitos, a empresa gasta novamente para corrigir tais defeitos e o custo de produção de uma peça defeituosa pode até dobrar. Estes custos provenientes de falhas no processo produtivo fazem parte dos custos da qualidade e servem para medir o desempenho dos programas de melhoria nas organizações.”* (Harrington, 1990).

Existem custos que precisam ser arcados, que muitas vezes não podem ser reduzidos, muito menos eliminados, como as perdas que ocorrem com excesso de mercadoria em estoque e que se torna obsoleta, a desvalorização de preço, as perdas financeiras, os custos que se referem à falta de qualidade. *“Por isso, programas de qualidade devem ser guiados por medidas que forneçam suporte para transformar perdas em ganhos de produtividade e lucratividade.”* (Coral, 2000).

Um objetivo é aumentar vendas e margens de lucros. Para obter lucros sem repassar o ônus para os preços, é preciso reduzir custos internos como os custos operacionais, que pode trazer benefícios imediatos. (Dutra, 1992). Outro objetivo vem sendo praticado pelas empresas, a partir de normas legais implantadas na gestão da qualidade, como as séries da International Organization for Standardization, ISO 9.000 e ISO 14.000 de gestão da qualidade e de gestão ambiental, respectivamente, que apresentam determinações acerca desses procedimentos, além dos princípios de planejamento integrado, melhoria contínua e prioridade na gestão ambiental, também encontrados nas normas BS 7.750 de gestão da qualidade ambiental e 8.800 da qualidade de vida no trabalho, do British for Standard. (Valle, 1995).

O Custeio Baseado em Atividades – ABC, é uma técnica que decompõe a empresa em atividades elementares, facilitando o entendimento dos processos, sendo essencial à análise de atividades, a definição clara de qual área específica ou de que produto será feita a análise. Para Martins (2000) *“o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (Activity Based Costing), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Pode ser aplicado, também aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta”*.

O custeio baseado em atividades é uma técnica que primeiro aloca custos às atividades e delas, aos produtos. *“As atividades ou grupo de atividades comuns serão objetos de custo. Assim, o primeiro passo do custeio baseado em atividades consiste em mapear os processos e atividades da organização”* (Coral, 2000). Feita a seleção, escolhe-se as ferramentas de coleta de dados das atividades que pode ser através de: observação: a forma mais rápida, prática e econômica de conseguir informações sobre as atividades; questionário: muito utilizado, fáceis e rápidos de serem aplicados, e resultam em respostas mais elaboradas e consistentes; e entrevistas: realizadas com diretores, gerentes e funcionários, com os quais pode-se obter grande número de informações em níveis gerencial e operacional.

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

Após a definição dos centros de atividades e as ferramentas a serem utilizadas, deverá ser realizada a lista de todas as atividades a serem avaliadas, segundo os detalhes desejados para essa análise. As atividades devem ser classificadas por ordem de importância para cada departamento ou unidade organizacional a ser avaliado dentro da contabilidade de custos, partindo da atividade básica para as atividades de apoio, pois *“a melhor maneira de reduzir custos é modificar a maneira como as atividades são executadas através do gerenciamento dessas atividades”*. (Coral, 2000).

O custeio baseado em atividade examina todos os dados, especifica as regras adotadas para a alocação dos custos e permite identificar as atividades, em uma avaliação ampla partindo da unidade organizacional, concluindo com o cálculo do custo da atividade e sua quantificação. A implementação de um sistema ABC pode consumir muito tempo e também acarretar custos consideráveis para a empresa. Os autores precursores do método, Kaplan e Cooper, (1998), e seus sucessores ainda continuam levantando questões acerca do custeio e sua filosofia, conforme se observa em Shank et al (2000). De posse de todos os dados referentes aos fatores de consumo das atividades, têm-se, agora, as informações necessárias para se calcular o índice de custeio das atividades – alvo primário da administração baseada em atividades empresariais, tais como os itens a seguir.

Recuperação de materiais constantes de um produto, uma vez que geralmente parte dele ainda pode ser utilizada, mesmo quando a vida útil do conjunto originário estiver esgotada. Exige-se um processamento adicional às partes escolhidas de forma a inseri-las novamente em um novo produto. Quando comparado à reciclagem, a recuperação é mais eficiente do ponto de vista ambiental já que entra em uma parte bem adiantada da cadeia produtiva de um novo produto ou componente, como é o caso de acessórios automobilísticos feitos com a borracha, pneus e óleos lubrificantes. Essa recuperação aumenta a vida de um produto ou de sua parte, uma vez que após a recuperação ele retorna ao mercado como se fora produto novo. Há de se considerar que a recuperação é via de regra limitada a um número de vezes, o que em certo prazo é limitada a recuperação dos materiais. (Cillac, 1998).

A reutilização de produtos ou componentes, é outra forma de reduzir os custos industriais, pois nela ocorre o aproveitamento do produto ou parte dele para cumprirem a mesma função anterior num produto similar ou mesmo diferente (Nakagawa, 1998). Essa é uma possibilidade eficiente já que o material entra na fase final da cadeia produtiva, na montagem ou acabamento do produto, é um recurso limitado, precisa estar em perfeito estado de conservação.

A reciclagem de materiais possivelmente é um dos meios mais antigos de aproveitamento de materiais conhecidos. Seu objetivo é transformar o produto em novas matérias-primas destinadas à fabricação do mesmo produto ou de novos produtos. Sua importância se situa nos custos da matéria prima (Castro, 1996). O aproveitamento de materiais que trazem benefícios inegáveis quando considerado não somente a composição da cadeia produtiva, mas também a preservação do meio ambiente, pois se trata de matérias-primas denominadas não renováveis.

3.3 Os custos e a mão de obra

Mão-de-obra é um dos componentes essenciais em uma empresa e de elevado grau de importância, no custo de um produto industrializado, assim como o custo da matéria prima. Para a remuneração da mão de obra utilizada na transformação de um bem, de matéria prima para produto industrializado, existem vários componentes que precisam ser arrolados como despesas ou custos da produção. Dentre eles têm-se: salários e ordenados, horas extras, férias, faltas (justificadas ou não são consideradas custos para a empresa), décimo-terceiro salário, previdência social, fundo de garantia por tempo de serviço e demais encargos sociais, seguro contra acidentes de trabalho, atendimento ambulatorial, despesas com vale transporte, refeições lanches, etc. (Mascaró, 1996).

Pressionados pela competitividade de mercado, oferta e demanda, os empreendedores, fornecedores e trabalhadores estão agindo em parceria, visando seus interesses individuais e coletivos. Segundo as tendências da terceira geração do "Racionalização do Trabalho", e obedecendo aos princípios de Gerência de Qualidade Total (TQM), o esforço coletivo tem como prioridade os requerimentos do cliente final. (Messeguer, 1996). Faz-se necessário, desenvolver o potencial humano de toda a organização, partindo-se do pressuposto de que as pessoas representam seu principal capital e que tudo o que for aplicado nelas, constitui-se um investimento. Segundo a lei da proporcionalidade, quanto mais se investir, maior será o retorno para aquele que provocou a causa.

Para Machado (1995), esse investimento pode ser traduzido em cursos, treinamentos, de-tecção de potenciais sub-utilizados e sua adequação à realidade; trabalhos que estimulam habilidades humanas como percepção, comunicação, criatividade e liderança; além de toda uma estrutura de desenvolvimento gerencial, em áreas como planejamento, controle, negociação, administração do tempo, processo decisório e outras de relevância. Enquanto se processa o desenvolvimento do potencial dos membros da organização, todos os conceitos e princípios da Gestão da Qualidade Total estão sendo apresentados e interligados aos referenciais cognitivos e psicodinâmicos trabalhados. A filosofia e as técnicas do "kaizen" ou Melhoria Contínua permearão todo o programa.

Com essa nova visão globalizante, em que a organização é entendida como um todo, cujas partes interagem harmoniosamente para a consecução dos objetivos, produzindo em efeito sinérgico, se inicia a construção do terceiro pilar da Qualidade Total: o Controle Estatístico de Processos (CEP). O CEP constitui-se de uma série de ferramentas, métodos e técnicas estatísticas de controle e avaliação de resultados. São aplicados em toda a organização sob a supervisão de uma Comitê de Qualidade que direciona o trabalho das Equipes de Melhoria Contínua. E, compreendendo a Qualidade (terceiro estágio) se começa a escalar o quarto degrau: Competência.

3.5 Os custos da qualidade

O custo da qualidade busca averiguar e determinar os custos empresariais, tendo como ótica a otimização dos serviços ou produtos, dentro do menor custo possível. Segundo Bergano (1991), "*custo de qualidade representa a quantia em dinheiro gasto numa companhia pela função da qualidade.*" Segundo Crosby (In: Rossato, 1996), "*O custo da qualidade compreende a despesa de fazer as coisas erradas. É a sucata, o retrabalho, inspeção, testes e atividades similares que se tornam necessárias, devido aos problemas da má conformidade.*" O custo da qualidade ocorre em todas as organizações e todos os tipos de trabalhos, atuando desde o início do projeto do produto até sua entrega ao cliente e algumas vezes envolvendo até a assistência técnica.

Custos hoje é qualidade e informação para o empresário. Se não houver boa qualidade nos dados coletados, analisados e que servem de parâmetro, para uma determinada atividade empresarial, ele pode ser um problema que pode influenciar na sobrevivência do negócio ou na conquista de uma vantagem competitiva, segundo João Ramos, consultor de empresas, em publicação empresarial. Há necessidade, no planejamento e implantação de melhorias empresariais, que administradores se preocupem também em melhorar a qualidade de dados nos seus processos, para alcançar aumento significativo nos custos e nos orçamentos anuais dos departamentos e sistemas de informática.

As novas tecnologias possibilitam novos aplicativos e ferramentas para melhorar a coleta de informações e tornar viáveis os sistemas de informações tecnológicas, desenvolvendo novos potenciais em um sistema global de gerenciamento de atividades com qualidade. Essa possibilidade pode indicar como determinada atividade impulsiona o negócio, proporcionando a definição de medidas para a redução de custos, a melhoria dos processos e uma gestão estratégica com qualidade.

Os custos da qualidade foram discutidos por Juran, Crosby, Feigenbaum, Bergano, Rossato, Ramos, Coral, e tantos outros. Referem-se, não apenas ao custo incorrido para se obter a qualidade, nem ao custo decorrente do funcionamento do departamento de qualidade, mas sim, aos custos da criação do controle da qualidade, da prevenção, da avaliação e da correção do trabalho defeituoso, portanto, os custos da qualidade são associados à definição, criação e controle da qualidade, juntamente com a avaliação e realimentação das exigências em qualidade, confiabilidade, segurança, e às falhas decorrentes do não atendimento a essas exigências, tanto interna quanto externamente. Trata-se de excelente ferramenta de suporte para a qualidade, pois aponta áreas que necessitam de atenção, possibilitando a transformação de perdas da falta de qualidade em lucros, sem necessariamente aumentar as vendas. A maioria das empresas ainda não vê a informação como um recurso estratégico de grande importância, ou por não aplicarem princípios de gestão que lhes permitam aumentar os padrões de qualidade,

ou porque se preocupam somente em momentos de maior intensidade e modificações ou ainda, porque há ausência de incentivos para que as pessoas nas empresas façam a captação de dados com qualidade.

4 Sugestões a Serem Adotadas na Busca de Melhores Custos da Qualidade

A busca de respostas cada vez mais precisa para os problemas das empresas faz crescer as discussões e as pesquisas em torno de métodos de custeio e da utilização da informação de custos. Para tanto, acredita-se ter ressaltado o sistema ABC – Custeio por atividades – como um instrumento poderoso a ser empregado. Há necessidade inicialmente de se avaliar as inúmeras atividades distintas que uma empresa executa: no projeto, na produção, no marketing, na entrega e suporte do produto, segundo a estrutura da empresa e o tipo de produto ou serviço que oferece. Assim como a qualidade, os custos devem ser avaliados de tal forma que todas as atividades de relevância ofereçam o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação, segundo a estratégia de produção da empresa.

Com essa avaliação, os custos podem ser direcionados, ou seja, em uma gestão que busca a qualidade e a produtividade, serão apurados quais são os fatores que provocam custos e, por meio de uma relação de causa e efeito, pode-se refletir acerca das mudanças a serem planejadas e realizadas, fundamentadas em dados e fatos contábeis a fim de alcançar o objetivo final que é a redução dos custos com qualidade.

A partir da missão e das metas da empresa, juntamente com a estratégia desejada, busca-se conhecer e aplicar as medidas competitivas que trarão vantagens em custos, mantendo a capacidade competitiva em relação à concorrência, ou seja, obtendo-se recursos em melhores condições de preço, qualidade, quantidade e prazos, além de outras vantagens, que os seus concorrentes. A otimização da produção e dos serviços prestados, com adoção de novas tecnologias e conceitos, tem sido um fator de desafio para os empresários em especial no que diz respeito aos custos. Os rumos contemporâneos de competição, da tecnologia e da administração, demandam grandes mudanças, no modo como as organizações medem e gerenciam seus custos, e, uma forma de auxiliar a gestão de suas atividades, quer diretas quer indiretas, é custeá-las, identificar os custos dos produtos por meio do custeio por atividades, já expostos anteriormente), contribuindo com informações relevantes para a gestão empresarial.

A gestão estratégica de custos pretende ofertar vantagens competitivas às empresas, sendo capaz de ajudar na identificação do valor específico do seu produto no mercado, e ao mesmo tempo oferecer dados para sustentar essa vantagem frente à concorrência é uma forma de proporcionar uma base racional para um processo de planejamento estratégico da empresa, fornecendo informações para tomada de decisões

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

e como planejar e controlar os custos associados à agregação de valores, com o objetivo de atingir um nível de qualidade que satisfaça as necessidades dos clientes e ao mesmo tempo otimize o valor econômico de seus produtos e serviços.

O custeamento baseado em atividades – ABC – é muito útil no processo de tomada de decisões pois ele não apenas ajuda a medir e melhorar as atividades que compõem os processos de um empreendimento mas também permite que se calcule de modo mais correto os custos dos produtos ofertados. Por meio do desse sistema é possível reconhecer diversas alternativas de incremento de produtividade, focalizando o de menor custo, minimizando distorções e possibilitando à empresa, não somente a identificação dos critérios mais adequados de alocação dos custos (diretos e indiretos) da produção ou dos serviços, e permitindo também o aprimoramento do controle de custos.

É importante ressaltar que o ABC não é centrado apenas em números, ou seja, não se preocupa exclusivamente com o aspecto monetário, mas procura também apreciar e avaliar os aspectos físicos das atividades, analisando fatos, atividades e processos, evidenciando tudo o que é executado em uma empresa, consumindo recursos, e combinando esses recursos de forma a obter resultados específicos que é o produto ou serviço final da empresa. Partindo da utilização do ABC e de seus princípios, em uma visão ampla alcança-se a ABM – Activiti Based Management – administração baseada nas atividades, que significa um exame acurado e integral de todas as atividades e todos os processos básicos de interação empresa, fornecedores e clientes. É um sistema que desencadeia grande avanço na gestão e mensuração e otimização de resultados das atividades empresariais.

A contabilidade por atividades vem ao encontro dos novos conceitos de administração que enfocam qualidade, competitividade e custos, procurando identificar a contribuição de cada unidade – primária, de apoio, processo, produtos e clientes –, no resultado global da empresa. Essa sua contribuição permite detalhar os processos, penetrar nos vários departamentos da empresa e alcançar valores e condicionantes que venham a alcançar maior eficácia gerencial, pois a somatória do melhor resultado de cada atividade resultará em melhor resultado global da empresa. A implantação dos programas de qualidade registra inúmeros exemplos de redução de custos e eliminação de desperdícios que anteriormente eram contabilizados, bem como ganhos acentuados de produtividade.

Assim, após o estudo feito, são apresentadas algumas sugestões de medidas a serem tomadas pelas empresas, uma vez que a competição global, coloca como condição de sobrevivência da empresa moderna a busca da excelência empresarial, por meio de técnicas eficazes de controle dos gastos e gestão de custos mais compatíveis com as novas tecnologias e com a qualidade evidenciada e competitiva.

4.1 Proposta de medidas de implementação da gestão de custos na qualidade

- a. Em qualquer atividade, devem ser adotadas as funções gerenciais básicas: planejamento, coordenação, controle e comunicação, porque sem elas as informações tornam-se inúteis.
- b. Analisar questões de qualidade, inspeção, duplicação de trabalho, condicionantes que integram a estrutura interna da empresa.
- c. Definir a relação entre os processos que agregam valor e que não agregam, reavaliando e conferindo cada processo e técnica mais eficaz em matéria de custos.
- d. Destacar a rentabilidade por produto, por processos de produção e gestão de cada um deles, e também por cliente a fim de obter uma análise aprimorada do que é ou não rentável na empresa, avaliando quantidades e produtos.
- e. Conhecer e utilizar a tecnologia de informação para melhorar os custos porque, a falta de ferramentas tecnológicas apropriadas limita o êxito do custeamento baseado em atividades.
- f. Conhecer quanto custa cada produto e as condições de competição do mercado para acompanhar as mudanças e estar adequado a elas.
- g. Evidenciar os processos utilizados na produção e a análise dos lucros de cada processo produtivo e de atendimento ao cliente.
- h. Distinguir o que o cliente deseja, o que compra e quais as facilidades que busca ao adquirir um produto, o tipo de assistência técnica requerida, a facilidade de informações.
- i. Elaborar relatórios claros, simples, constantes, padronizados a fim de se obter uma confrontação periódica das ações empresariais direcionadas à qualidade e custos, permitindo flexibilidade para acompanhar a dinâmica operacional necessária.
- j. Entre as informações necessárias, devem ser arrolados os diversos componentes do custo da qualidade, em valores monetários, juntamente com outros indicadores de desempenho da empresa, que melhor atendam às necessidades de informações.
- k. Os custos podem ser feitos por produtos, por categorias de custos, por período de tempo, ou outra forma que atenda as necessidades da empresa e sejam úteis à tomada de decisões.
- l. Considerar ainda que a qualidade não pode ser medida apenas pelos custos, pois ela abrange dimensões e variedades diferenciadas segundo a missão e os objetivos da empresa, os valores tangíveis e intangíveis que apresenta e os produtos e/ou serviços que oferece.
- m. Conhecer e agir dentro das propostas e possibilidades do mercado, com um sistema de custos coerentes a partir do próprio mercado a fim de alcançar a qualidade de custos dentro dessa realidade.

OS CUSTOS NA GESTÃO DA QUALIDADE

Referências Bibliográficas

- BERGANO, V. F., *Gerência Econômica da Qualidade através do TQC : Controle Total da Qualidade*, São Paulo, Makro, McGraw-Hill, 1991.
- BORNIA, Antonio Cezar, *Custos industriais*, Apostila, Universidade de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, 1997.
- CASTRO, Neswton; SETTI, Arnaldo A.; FARIA, Sueli C., (Coord), *A questão ambiental O que todo empresário precisa saber*, Brasília, SEBRAE, 1996.
- CHING, Hông Yuh, *Gestão baseada em custeio por atividades*, 2 ed., São Paulo, Atlas, 1997.
- CILLAG, João Mário, *Análise do valor: metodologia do valor, engenharia do valor, gerenciamento do valor, redução de custos e racionalização administrativa*, 2 ed., São Paulo, Atlas, 1998.
- CORAL, Elisa, *Avaliação e gerenciamento dos custos da má qualidade*, Cópia reprografada, 2000.
- CROSBY, Philip B., *Qualidade é investimento*, 3 ed., Rio de Janeiro, José Olimpio, 1996.
- DELGADO, Joaquim, "Sensibilização para a importância da Qualidade no mercado atual", Palestra realizada no programa introdutório da disciplina de Gestão da Qualidade ministrada aos alunos de Engenharia Electrotécnica da Escola Superior de Tecnologia de Viseu, *Revista Engenium*, Viseu, Portugal, Fev-mar., 96.
- DUTRA, René Gomes, *Custos, uma abordagem prática*, 4 ed., São Paulo, Atlas, 1998.
- EPSTEIN, Ira J., *A política da qualidade maximizando benefícios*, Trad., Marily Tavares Sales, QSP, M&Gnet, 1997.
- GARVIN, David A., *Gerenciando a qualidade*, Rio de Janeiro, Qualitymark, 1996.
- HARRINGTON, James H., *El coste de la mala calidad*, Juan Bravo, Diaz de Santos, 1990.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, *Análise de custos*, 2 ed., São Paulo, Atlas, 1995.
- KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin, *Custo e desempenho*, São Paulo, Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P., *A estratégia em ação*, 4 ed., Rio de Janeiro, Campus, 1997.
- LEONE, George S. G., *Custos, planejamento, implantação e controle*, 2 ed., São Paulo, Atlas, 1996.
- _____, *Curso de contabilidade de custos*, São Paulo, Atlas, 1998.
- LUBBEN, Richard T., *Just-in-time: uma estratégia avançada de produção*, 2. ed., São Paulo, McGraw-Hill, 1998.
- MACHADO, Carlos, "A construção luta contra o desperdício", in *Construção Hoje*, São Paulo, fev., 1995.
- MARTINS, Eliseu, *Contabilidade de custos*, 7. ed., São Paulo, Atlas, 2000.
- MASCARÓ, Lucia, *A construção na economia nacional*, São Paulo, Pini, 1996.
- MASON, E., "Quality costs: a one day seminar" in *Conjunction with the University of Salford, Management Development Unit*, Ohio, 1997.

WANDER JOSÉ THEÓPHILO DE SOUZA

- MESSEGUER, Alvaro, *Controle e garantia da qualidade na construção*, São Paulo, SINDUSCON, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki, *Gestão estratégica de custos. Conceito, sistemas e implementação*, São Paulo, Atlas, 1998.
- _____, *ABC, custeio baseado em atividades*, São Paulo, Atlas, 1998.
- PALADINI, Edson Pacheco, *Qualidade total na prática*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 1997.
- PIMENTA, Dila Maria, "Enxergando melhor os custos", in *Tribuna do Empresário*, São Paulo, dez/94.
- PORTER, M., *Vantagem competitiva*, Rio de Janeiro, Campus, 1989.
- QUALITY GLOSSARY, in *Quality Progress*, fev/1992, pp. 20-29.
- RAMOS, João, Consultor, Information Impact, *Boletim informativo*, 2000, e-mail jramos@ip.pt.
- REVISTA CIPA, "Os acidentes de trabalho nas atividades econômicas", São Paulo, Ano XVII, n. 207, 1997, p. 1997.
- ROBLES JR, Antonio, *Custos da qualidade*, São Paulo, Atlas, 1996.
- ROSSATO, Ivete de Fátima, "Uma metodologia para análise e solução de problemas" *Dissertação Mestrado em Engenharia de Produção*, Universidade Federal de Santa Catarina, 1996.
- RUMMLER, Geary A. & BRACHE, Alan P., *Melhores desempenhos das empresas. Ferramentas para a melhoria da qualidade e da competitividade*, São Paulo, Makron Books, 1996.
- SELIG, Paulo Mauricio, "Gerência e avaliação do valor agregado empresarial" Florianópolis UFSC, 1993, *Tese de doutorado em Engenharia de Produção*.
- SHANK, John; COOPER, Robin; KAPLAN, Robert; ASK, Julie e LASETER, Timothy, "A gestão de custos na nova economia" in *HSM Management*, n. 19, pp. 53-62, mar/abr, 2000.
- TUBINO, Dalvio Ferrari, *Sistema de produção: a produtividade no chão da fábrica*, Porto Alegre, Boockmann, 1999.
- VALLE, Cyro Eyer do, "Qualidade ambiental: como ser competitivo protegendo o meio ambiente", *Como se preparar para as normas ISO 14000*, São Paulo, Pioneira, 1995.