

## Os Custos da Qualidade: Estudo de Casos de Empresas Portuguesas

**Patrícia Rodrigues Quesado** (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave) [pquesado@ipca.pt](mailto:pquesado@ipca.pt)  
**Teresa do Carmo Salgueiro da Costa** (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave) [tcosta@ipca.pt](mailto:tcosta@ipca.pt)

### Resumo

*Desde sempre que as empresas se preocuparam com a satisfação dos seus clientes apostando na qualidade dos produtos e serviços prestados. A própria contabilidade deverá proporcionar informações que auxiliem a tomada de decisões a este nível, não se limitando única e exclusivamente à quantificação dos chamados custos da qualidade. Assim, a problemática da contabilização e classificação dos custos da qualidade tem sido objecto de estudo ao longo dos anos, no sentido de se proporem alternativas de tratamento contabilístico, já que os sistemas contabilísticos tradicionais são considerados insuficientes no fornecimento de informação relevante neste âmbito. Face ao exposto, a Contabilidade de Custos e de Gestão tem vindo a assumir um papel crucial no fornecimento das referidas informações. Neste contexto, este trabalho tem por objectivo avaliar a importância atribuída pelos gestores das empresas à implementação de sistemas de custos da qualidade e à necessária reestruturação dos sistemas contabilísticos nelas vigente. Para tal, apresentamos três casos de empresas portuguesas com um comportamento distinto ao nível do tratamento e contabilização dos custos da qualidade.*

*Palavras-chave: Custos da Qualidade, Contabilidade de Custos e de Gestão, Estudo de Casos.*

*Área Temática: Custos da Qualidade.*

### 1. Introdução

A acirrada competitividade no mercado, derivada essencialmente do processo de globalização, salientou a necessidade de diferenciação dos produtos e/ou serviços. Assim, a qualidade dos produtos e serviços prestados aos clientes é considerado um factor crítico de sucesso, essencial na manutenção de uma vantagem competitiva sustentável. Neste sentido, a produção defeituosa deverá ser evitada na medida em que poderá acarretar custos inestimáveis para as empresas, prejudicando a sua imagem e, conseqüentemente, a sobrevivência no longo prazo. Para evitar que isto aconteça as empresas implementam sistemas de qualidade para obter uma melhoria contínua dos seus produtos e/ou serviços e, assim, atender melhor às necessidades e expectativas dos clientes. O interesse por este tema não é sazonal, a prova deste facto é que os países que foram pioneiros no estudo desta temática, continuam a demonstrar a actualidade crescente da mesma. Hoje em dia, o cálculo dos custos da qualidade é fundamental para impulsionar os programas de melhoria da qualidade, podendo constituir uma ferramenta muito útil para detectar as áreas problemáticas dentro de uma empresa, assim como para justificar as acções de melhoria da qualidade e medir a sua eficácia (AECA, 1995).

Num primeiro ponto do trabalho vamos contextualizar o termo qualidade, dado que este pode ter diferentes interpretações. Iremos, de seguida, efectuar uma classificação dos custos da qualidade (custos de prevenção e avaliação) e dos custos da não qualidade (falhas internas e externas), debruçando-nos ainda sobre os custos tangíveis e intangíveis. Os Custos Totais da

Qualidade também serão objecto de estudo no nosso trabalho, onde será focado o caso português.

A análise empírica foi realizada através da aplicação de um questionário acompanhado de entrevista, caracterizando o posicionamento de três empresas face à problemática em estudo. Pretendemos, então, com a análise dos dados fornecidos, perceber a importância do tratamento contabilístico dos custos da qualidade nas empresas em estudo, assim como perceber a necessidade de readaptação da própria Contabilidade Financeira e de Gestão na preparação do caminho para a implementação de um verdadeiro sistema de tratamento dos custos da qualidade.

## **2. Contextualização do termo Qualidade**

“O termo qualidade vem do latim *qualitas* significando o atributo ou propriedade que distingue as pessoas, os bens e serviços” (MONTAÑES, 1997: 175). Sendo assim, uma produção ou serviço com qualidade, pode ser vista como um sinal distinto de uma empresa. Amat (1993: 49) define qualidade total “como um conjunto de exposições e métodos que permitem produzir ao menor custo possível produtos que satisfaçam as necessidades dos clientes tentando que os empregados da empresa se autorealizem”. Posição convergente tem a AECA (1995: 11-12) ao considerar a qualidade total como “um estilo de gestão, que afecta todos os colaboradores da empresa e que tem como objectivo produzir ao menor custo possível produtos e serviços que satisfaçam as necessidades dos clientes e que simultaneamente procurem a máxima motivação e satisfação dos empregados”. Estas são definições que englobam os principais objectivos da qualidade total, ou seja, mínimo custo e máxima satisfação, tanto de clientes como de empregados. No entanto, a AECA (1995) vai mais longe ao afirmar que, num sentido mais amplo, a qualidade também deve otimizar as relações com outros agentes, tais como os fornecedores.

Na opinião de Montañes (1997: 174), “(...) entende-se por qualidade a entrega ao cliente do que este deseja, satisfazendo as suas necessidades e a utilidade desejada, a um preço a que este possa pagar, sempre e quando, o custo da produção possa ser suportado pela empresa, mantendo as exigências ao longo de toda a actividade da empresa, tanto internas como externas, incrementando o nível de qualidade ao longo do tempo”. A empresa procura, assim, minimizar os erros em todas as etapas do seu processo de criação de valor. Ora, isto dá lugar a uma reacção em cadeia, ocasionando uma redução total dos custos suportados, um incremento da competitividade, maior motivação e incentivo dos trabalhadores e, portanto, incremento da produtividade. Nesta matéria, partilhamos da opinião de Campanella (citado por LOBO, 1999: 13), na consideração de que a qualidade não é mais do que “a adequação para o uso por parte do utilizador”.

Sendo o objectivo das empresas o de proporcionar bens e serviços aos seus clientes, esta relação só terá êxito se os referidos bens e serviços responderem às exigências do dito cliente em termos de preço, prazo de entrega e adequação para uso. Assim, os programas de qualidade terão que ter em conta todas as fases de vida do produto, desde o desenho até à sua utilização por parte do cliente. Podemos, então, concluir que por mais definições de qualidade que possam existir, a ênfase será sempre colocada na produção de forma correcta ao mais baixo custo, mas obtendo sempre a satisfação dos clientes, dos empregados e eventualmente de outros agentes intervenientes no processo (AMAT, 1993).

## **3. Classificação dos custos da qualidade**

Em 1994 surgiu em Portugal a Norma Portuguesa 4239 relativa às bases para a quantificação dos custos da qualidade, na qual os custos da qualidade são classificados da seguinte forma: Custos de prevenção e de avaliação (interna e externa) e Custos das falhas (internas e

externas). Estes custos são agrupados em dois grandes grupos: custos de obtenção da qualidade (prevenção e avaliação), também denominados custos de conformidade, e custos da não qualidade (falhas internas e externas), também denominados custos de não conformidade às normas de controlo da qualidade.

### **Os custos da qualidade**

Segundo a AECA (1995), estes custos são aqueles que surgem como consequência das actividades de prevenção e avaliação que a empresa deve realizar. Estas actividades visam, por um lado, evitar que se produzam anomalias e, por outro, detectar as anomalias o mais cedo possível, sobretudo antes que os produtos ou serviços cheguem aos clientes. Os custos de obtenção da qualidade podem qualificar-se como controláveis, na medida em que as empresas podem decidir a quantia que estão dispostas a suportar em relação a estes custos. De acordo com Delgado (s/d), o termo custos da qualidade pode parecer enganador na medida em que os verdadeiros custos não provêm da qualidade mas sim da não qualidade. Para Ruíz (1996a), os custos da qualidade constituem a medida financeira por excelência da variável qualidade, cuja expressão monetária serve para demonstrar aos gestores o quanto custou à empresa não ter realizado bem todos os processos à primeira vez. Feigenbaum (referenciado por MOTTA e PAMPLONA, 1999 & ZARDO *et al.*, 1999) define os custos da qualidade como os custos associados à definição, criação e controlo da qualidade, assim como avaliação da conformidade com exigências em qualidade, fiabilidade, segurança e também custos associados às consequências provenientes de falhas no atendimento a estas exigências, tanto no interior da fábrica como nas “mãos” do cliente. Assim, as maiores causas de devoluções de produtos são consequência de deficiências ao nível da produção e fornecimento dos produtos, erros de projectos, inconsistência de processos, erros de operações, erros de inspecção, erros de aplicação ou rótulos errados e falhas na manutenção dos produtos.

Atendendo a Lobo (1999), o conceito de custo da qualidade deve ser entendido no sentido económico, na medida em que é mais um custo que a empresa tem que suportar para que a sua produção seja realizada, e deve incluir-se na categoria de “custo necessário” (remuneração dos factores produtivos empregues no processo de produção utilizados de forma racional e eficiente) como forma de atingir o objectivo de melhoria contínua.

### **Custos da prevenção**

De acordo com a AECA (1995), os custos de prevenção são definidos como sendo os custos das actividades desenvolvidas pela empresa para evitar a má qualidade dos seus produtos e serviços. Neste sentido, são “custos com recursos humanos e materiais que têm por objectivo prevenir falhas/defeitos/anomalias ou, por outras palavras, que têm por objectivo permitir que tudo saia bem à primeira vez” (SILVA, 2002: 27). Neste contexto, deve existir nas empresas uma manutenção preventiva, evitando, desta forma, a produção de produtos que não estejam conforme as especificações previamente estabelecidas. São, como tal, custos *a priori*. Para Diallo *et al.* (citados por LOBO, 1999: 32) “são custos incorridos não só para assegurar que as tarefas sejam desempenhadas correctamente, como também para garantir que os produtos ou serviços satisfaçam os requisitos dos clientes”. Estes autores advogam, ainda, que à medida que a empresa aumenta o investimento nos custos voluntários de prevenção, os custos involuntários de não conformidade (falhas) decrescem mais que proporcionalmente ao aumento nos custos de prevenção, resultando num custo total de qualidade mais baixo. Como exemplos deste tipo de custos podemos destacar os seguintes (AECA, 1995; AMAT, 1993):

- Custos de funcionamento do departamento de qualidade (custos dos trabalhadores imputados ao departamento; custo dos materiais consumidos; amortização de activos, electricidade, entre outros);

- Custos de formação para a qualidade (jornadas, sessões, seminários);
- Investigação de mercados (para conhecimento das necessidades dos clientes e do que eles entendem como qualidade);
- Revisão (consiste na análise do desenho dos produtos, do processo de produção, de comercialização ou administração, com o objectivo de identificar possíveis melhorias em termos de qualidade);
- Manutenção preventiva de máquinas e instalações, para reduzir eventuais anomalias;
- Prevenção da qualidade nas instalações dos fornecedores;
- Custos de preparação, desenho e colocação em funcionamento de programas e manuais de qualidade (documento onde se expõe tudo o que a empresa faz para alcançar a qualidade total);
- Campanhas especiais de motivação dos colaboradores da empresa (empregados, clientes e fornecedores);
- Custos associados ao funcionamento de um sistema de sugestões (por exemplo, prémios para a formulação de sugestões);
- Custos associados ao funcionamento de equipas de melhoria de qualidade ou círculos de qualidade;
- Actividades de *benchmarking* (para a identificação e avaliação dos concorrentes);
- Análise das falhas (diagnóstico dos sintomas, causas e soluções);
- Custos associados a outras actividades (análises de valor e estudos de fiabilidade).

### **Custos da detecção ou avaliação**

“São os custos com recursos humanos e materiais relacionados com ensaios e inspecções destinados a verificar se a qualidade está a ser mantida ou, por outras palavras, destinados a detectar falhas” (SILVA, 2002: 27). O objectivo destes custos é que “os produtos ou serviços não conformes com as normas de qualidade sejam identificados antes da sua entrega ao cliente (...). São custos de medição, análise e inspecção para garantir a conformidade com as normas de qualidade e o objectivo de satisfação do cliente” (AECA, 1995: 19). Pretende-se, desta forma, comprovar a qualidade existente em cada momento. São, como tal, custos *a posteriori*, assumidos pela empresa durante o processo produtivo para garantir a aceitabilidade do produto e/ou serviço (BARRETO, 1999). Como exemplos deste tipo de custos podemos destacar os seguintes (AECA, 1995; AMAT, 1993):

- Manutenção de laboratórios na empresa que efectuem testes relacionados com a qualidade;
- Custos derivados de testes efectuados interna e externamente;
- Homologações e certificações emitidas por organismos externos;
- Auditorias de qualidade;
- Inspeção da qualidade das matérias, bem como dos produtos, serviços ou processos (de desenho, aprovisionamento, produção, comercialização, serviço pós-venda ou administração) para verificar se cumprem com os requisitos aplicáveis;
- Garantia da qualidade;
- Investigação de mercados (para conhecer a opinião dos clientes sobre a qualidade dos produtos ou serviços oferecidos pela empresa);
- Formação dos trabalhadores responsáveis pela tarefa de avaliação (horas dos empregados e dos formadores; material docente, entre outros).

## Os custos da não qualidade

A não qualidade, a não conformidade ou a má qualidade resultam de falhas no alcance do nível de qualidade desejado. Estes custos resultam da incapacidade de um produto para satisfazer as exigências da qualidade (SILVA, 2002). Para Lundvall e Juran (referenciados por LOBO, 1999), os custos da não qualidade representam custos que não existiriam caso não se verificasse a existência de defeitos nos produtos. “Os custos incorridos pelas falhas cometidas, em geral, diminuem à medida que aumenta o tempo transcorrido desde que a empresa implementou um programa de qualidade, e também em função do valor investido assim como da efectividade e eficiência do investimento destinado a tarefas de prevenção e avaliação” (AECA, 1995: 23). A prevenção e avaliação são, assim, actividades extremamente importantes para a redução destes custos. É necessário que sejam detectados o mais cedo possível, na medida em que o custo é menor quando detectado e corrigido internamente do que quando o cliente detecta o erro e devolve o produto. “Um factor a ter em conta quando se está a estimar o custo de uma falha é que à medida que vai avançando no processo económico da empresa vão-se incorporando mais *inputs* ao produto, pelo que o custo se eleva” (AECA, 1995: 26). Ao contrário dos custos de obtenção da qualidade (prevenção e avaliação), os custos das falhas não podem ser considerados controláveis, na medida em que o seu montante não depende, pelo menos de forma directa, de qualquer decisão da empresa (LOBO, 1999).

### Custos de falhas internas

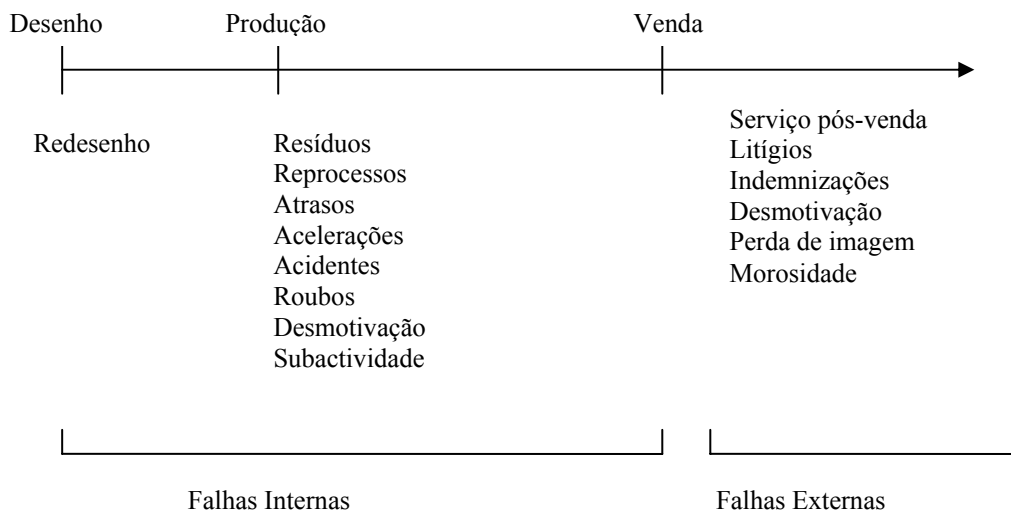
“São aqueles que se detectam antes da entrega do produto ou serviço ao cliente (AECA, 1995: 23). Ao contrário do que se passa com as falhas externas, nas falhas internas, o cliente não se sente prejudicado (ou porque não se apercebe da falha ou porque mesmo apercebendo-se, isso não o afectará). Assim, estas falhas “resultam da incapacidade de um produto para satisfazer as exigências da qualidade, antes do seu fornecimento (...)” (SILVA, 2002: 27). Como exemplos deste tipo de falhas podemos enumerar as seguintes (AECA, 1995; AMAT, 1993):

- Produtos danificados ou deteriorados que se detectam ao longo do processo de fabricação e, portanto, são retirados do ciclo produtivo;
- Produtos defeituosos que não reúnem as condições de qualidade exigidas, submetendo-se a um reprocessamento adicional com o fim de alcançar a qualidade desejada;
- Reinspecção dos produtos em relação aos quais se detectaram erros;
- Custos resultantes de atrasos registados ao nível do reprocessamento de produtos, nomeadamente as alterações na planificação da produção, custos de transporte urgentes, horas extras para agilizar a obtenção do pedido concreto, entre outros;
- A desmotivação, como consequência das falhas, pode provocar uma redução da produtividade e um incremento do absentismo, aumentando-se os custos de pessoal por unidade produzida. Esta falha inclui-se nos chamados custos intangíveis;
- Roubo derivados de falhas no sistema de controlo interno desenhado na empresa;
- Subactividade por erros na planificação de processos, tais como os de produção, comercialização ou administração;
- Acidentes por erros na planificação ou organização da produção, por falta de formação ou por anomalias na manutenção das equipas;
- Redução das vendas devido a uma diminuição da produção;
- Incremento do prazo de *stocks* e do prazo de recebimento dos clientes, aumentando as necessidades de financiamento da empresa (incremento dos custos financeiros).

### Custos de falhas externas

Estas falhas resultam da “incapacidade de um produto para satisfazer as exigências da qualidade, após o seu fornecimento (...)” (SILVA, 2002: 27). São aquelas que se detectam após a recepção do produto pelo cliente. Estes custos podem resultar de atrasos na entrega do produto ao cliente, o que é motivo de insatisfação. Se se considera que o momento da entrega do produto ou serviço ao cliente é o que permite diferenciar as falhas em internas ou externas, coloca-se a questão de saber onde incluir falhas resultantes de um pedido não entregue, por exemplo, queixas de clientes, antes da entrega do produto, motivadas por atrasos na sua recepção. No nosso entender, nesta situação estamos perante uma falha externa, na medida em que o cliente já se sente prejudicado. Neste sentido, a AECA (1995: 23-24) considera que “falha externa é aquela em que, por qualquer circunstância, não se entrega o produto ao cliente, e este renuncia o pedido como consequência dos problemas produzidos. Assim, partilhamos da opinião de que não é a entrega física do produto que marca a diferença entre um custo interno e um custo externo. Estamos, portanto, a ampliar o conceito de falha externa. Como nos refere Lobo (1999: 34), “não são apenas os custos efectivos ou tangíveis que se consideram, mas também os custos intangíveis que, embora não quantificados de imediato podem trazer à empresa graves prejuízos”. Como exemplos deste tipo de falhas podemos mencionar o custo do serviço pós-venda; reclamações e indemnizações a pagar aos clientes por problemas detectados nos produtos vendidos pela empresa; custo dos processos (consequência de procuras interpostas pelos clientes) e imagem negativa da empresa, tudo factores capazes de afectar as vendas futuras da organização (AECA, 1995).

Na figura seguinte são resumidos os principais custos que se podem classificar como falhas internas e falhas externas.



Fonte: (Adaptado de AECA, 1995: 26)

Figura 1 - Custos de falhas internas e de falhas externas

Podemos classificar os custos da qualidade numa outra perspectiva atendendo à possibilidade de medição. Assim, podemos falar em custos tangíveis e custos intangíveis.

#### Custos tangíveis ou explícitos ou “mensuráveis”

“São os que se podem calcular com critérios convencionais de custos, em muitos casos de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites, e normalmente vão acompanhados

de um desembolso efectivo por parte da empresa” (AECA, 1995: 27). Estes custos são passíveis de quantificação, podendo ser calculados de forma objectiva (AMAT, 1993). Estamo-nos a debruçar essencialmente sobre custos com defeitos, reprocessamento de produtos defeituosos, sanções, contingências por garantias, litígios, entre outros (LOBO, 1999).

### **Custos intangíveis ou implícitos ou ocultos**

Estes custos dificilmente são passíveis de medição não sendo geralmente registados como custos pelo sistema contabilístico. São aqueles que implicam a utilização de critérios subjectivos para o seu cálculo, recorrendo a hipóteses alternativas às utilizadas pelo sistema contabilístico tradicional. “São consequência da perda de imagem da empresa, produto do impacto de falhas nos clientes (...)” (AECA, 1995: 28). De acordo com Lobo (1999) podem incluir-se nesta categoria de custos:

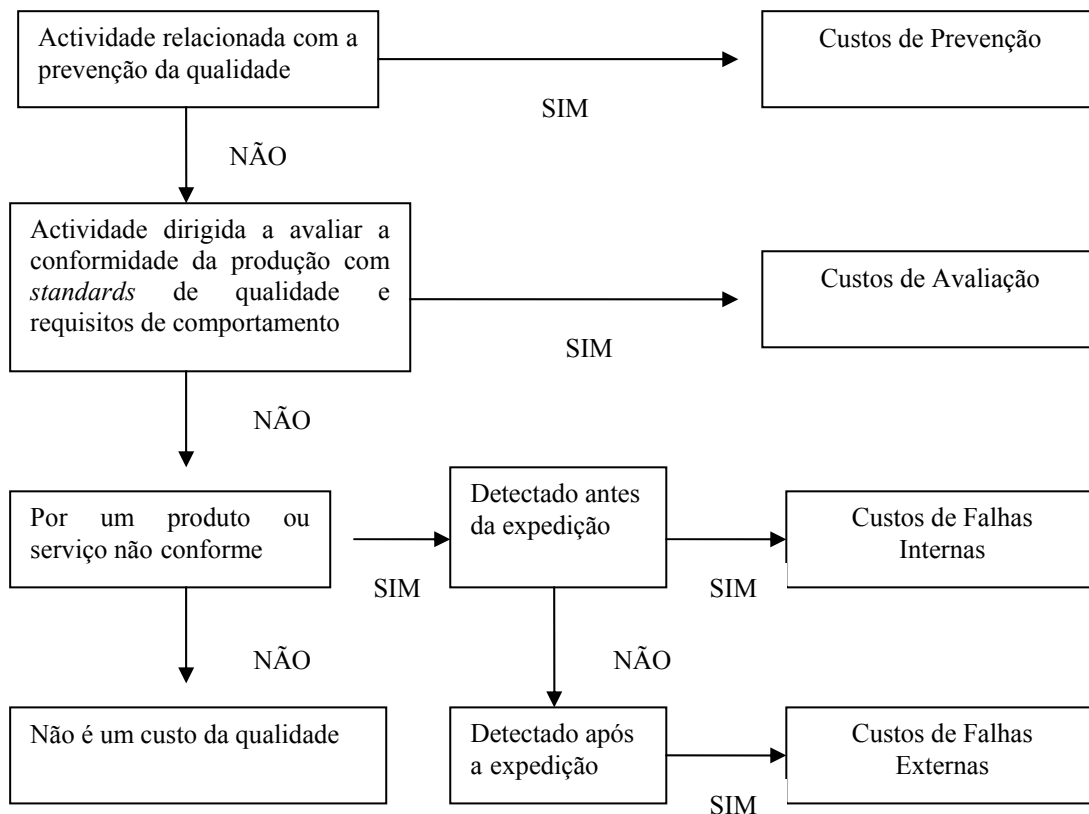
- Excessos de inventários;
- Custos de oportunidade de vendas perdidas devido a experiências negativas dos clientes ou devido à deficiente reputação da empresa;
- Saldos excessivos de contas devedoras;
- Desperdício em horas extras;
- Tempos não produtivos por erros de programação da produção;
- Tempo destinado a analisar as causas e consequências das falhas;
- Tempo consumido no tratamento das queixas.

O grande problema que se levanta em relação a estes custos, cada vez mais significativos no ambiente competitivo actual, é a dificuldade que os sistemas contabilísticos enfrentam na sua medição e controlo. Como medir o custo da perda de clientes por má qualidade dos produtos oferecidos ou serviços prestados? Atendendo a Carr e Tyson (citados por LOBO, 1999: 36), “os custos intangíveis das falhas da qualidade são categorias de custos da qualidade muito mais ambíguas e difíceis de quantificar e, normalmente são ignorados na hora de representar graficamente os custos da qualidade (...). Repare-se que os custos intangíveis representam custos de oportunidade, não só pelos potenciais clientes perdidos, como também pela redução da quota de mercado e pelos benefícios futuros não materializados”. Normalmente, representam-se estes custos com a figura de um *iceberg*, com uma parte visível que representa os custos tangíveis e com uma parte “submersa” que representa os custos intangíveis.

### **Os custos totais da qualidade**

A maioria dos autores utiliza o termo “Custo Total da Qualidade” para se referirem ao somatório dos custos da qualidade (prevenção e avaliação) e dos custos da não qualidade (falhas internas e falhas externas). Os Custos Totais da Qualidade correspondem, assim, “à diferença entre o custo real de um produto ou serviço e o menor custo em que incorreria se não existisse a possibilidade de prestar um serviço ou fornecer um produto isento de falhas ou defeitos” (CARVALHO *et al.*, 2002: 18).

Na figura 2 pode ser visualizado o processo lógico de identificação e classificação dos custos da qualidade.



Fonte: (Elaboração própria)

Figura 2 - O processo lógico de identificação e classificação dos custos da qualidade

#### 4. A Qualidade Total – O Caso Português

##### O Instituto Português da Qualidade (IPQ)

Integrado no Ministério da Economia, o IPQ é quem gere e desenvolve o Sistema Português da Qualidade (SPQ), assim como o seu enquadramento legal e institucional em todas as matérias relacionadas com a qualidade em Portugal. O IPQ é o representante do país nos organismos europeus e internacionais nas áreas que gere – Metrologia, Normalização e Qualificação. O IPQ é membro da *European co-operation for Accreditation* (EA), resultado da fusão da EAL (*European Cooperation for Accreditation of Laboratories*) e da EAC (*European Accreditation of Certification*). De acordo com as normas e especificações técnicas, o IPQ deve instituir e gerir sistemas de certificação de produtos.

##### O Sistema Português da Qualidade (SPQ)

Estabelecido em 1983, o SPQ visa proporcionar aos agentes económicos nacionais um meio credível de demonstração da qualidade dos produtos e serviços, de acordo com um conjunto de procedimentos de gestão aceites internacionalmente, assentando nos seguintes princípios: credibilidade (baseia o seu funcionamento em regras e métodos conhecidos e estabelecidos por consenso internacional); adesão voluntária (cada entidade decide sobre a sua adesão ao SPQ); abertura (qualquer entidade poderá integrar o SPQ, desde que demonstre cumprir as exigências estabelecidas); aplicação geral (o SPQ pode abranger qualquer tipo de entidade, de produto ou de serviço); não exclusividade (o SPQ pode coexistir com outros sistemas de apoio à qualidade já existentes ou previstos); gestão integrada (a coordenação geral do SPQ é atribuída a uma única entidade) e descentralização.



## A Norma Portuguesa

A necessidade de criar uma linguagem comum para todas as entidades envolvidas, quando se avaliam os custos da qualidade, levou à criação de uma norma portuguesa sobre esta temática. A sua utilização poderá criar, a prazo, condições não só para que sejam de facto conhecidos os custos da qualidade mas também para facilitar a troca de experiências e possibilitar alguma uniformização ao nível contabilístico. A referida norma, denominada NP 4239 (1994) - Bases para a quantificação dos custos da qualidade - vem dar corpo a essa pretensão e pretende tão somente apresentar uma metodologia e uma forma de organização que permita às empresas avaliar e comparar a sua situação partindo deste referencial. Esta norma tem como objectivo primordial a quantificação rápida e simplificada dos custos da qualidade fornecendo, desta forma, aos responsáveis das empresas um conjunto de informações que lhes permitam levar a cabo acções com vista à melhoria da produtividade global das empresas.

## 5. Contabilização dos Custos da Qualidade

O Plano Oficial de Contabilidade Português nada refere em relação à problemática da contabilização dos custos da qualidade, deixando margem de manobra para que as empresas procedam à sua contabilização de acordo com as suas necessidades e características do sector em que se inserem. De acordo com Santos (2001), Carvalho e Lobo (2000) e Vicinay (1997) deve existir uma adequação dos actuais sistemas contabilísticos, na medida em que os custos da qualidade não se adaptam às estruturas contabilísticas actuais. Assim, deverão ser destacados os seguintes aspectos:

- A contabilidade deveria ser capaz de proceder à correcta identificação das várias rubricas integrantes do custo da qualidade, através de medidas não necessariamente monetárias. A este respeito Lobo (1999: 120) afirma que estas medidas permitem aos gestores “aferir do comportamento e evolução dos custos da qualidade ao longo de um determinado período de tempo; proceder à sua comparação com empresas congéneres; medir o retorno do investimento em programas de qualidade e o seu impacto nos resultados da empresa e decidir sobre o aumento ou não do investimento em custos de prevenção e avaliação”.
- A contabilidade deveria permitir considerar como activo determinadas componentes dos custos de prevenção e avaliação, cujos proveitos possam ser reconhecidos em vários exercícios. Lobo (1999) apresenta como exemplos os custos com formação profissional de pessoal ligado à qualidade, custos com a elaboração de manuais de qualidade, custos com a implementação de laboratórios, custos relacionados com a melhoria de processos, entre outros. Nesta matéria, Santos (2001: 157) entende que “as despesas com prevenção e avaliação deverão ser consideradas activos intangíveis, isto é, *goodwill* da empresa e integrados em custos segundo critérios de amortização e constituindo um proveito (trabalho para a própria empresa) no ano em que são realizados, pelo valor idêntico às despesas apuradas”;
- Os relatórios de prestação de contas deveriam incluir de forma obrigatória informações sobre os investimentos em programas de qualidade, informações sobre indicadores financeiros e não financeiros que permitissem medir e comparar a evolução do programa de qualidade;
- Possibilidade de opção pela integração da contabilização dos custos da qualidade no sistema contabilístico da empresa ou pela criação de um sistema contabilístico autónomo para o efeito;
- Criação de uma conta denominada “ganhos e perdas da qualidade” na qual serão apresentados os resultados da qualidade;
- Criação de provisões para eventuais perdas resultantes da insatisfação do cliente, de um

serviço pós-venda ineficiente, do incumprimento de cláusulas contratuais, entre outros.

No entanto, e segundo estes autores, a reestruturação do sistema contabilístico para a gestão dos custos da qualidade não é passível de consenso, dada a dificuldade não só em acrescentar ao sistema convencional de Contabilidade Analítica medidas não financeiras, como também, dada a dificuldade na aplicação do princípio da correlação entre custos e proveitos à gestão da qualidade. Não obstante, e apesar da maioria das empresas não dispor de programas contabilísticos suficientemente flexíveis para a contabilização destes custos, nem de pessoal qualificado para o efeito, os autores são unânimes na consideração da importância assumida pelos custos da qualidade no custo total das empresas. Desta forma, a Contabilidade de Gestão deverá desempenhar um papel fundamental na sua contabilização e análise já que a rentabilidade e sobrevivência empresarial poderá estar em causa. Como tal, é clara a importância estratégica dos referidos custos e da necessidade de elaboração de relatórios específicos que auxiliem a tomada de decisões por parte dos gestores (RUÍZ, 1996b).

### **Novas tendências ao nível da contabilização**

Tradicionalmente, a Contabilidade de Custos tem procedido ao registo dos custos da qualidade integrados no total de custos por funções, centros de responsabilidade ou produtos. É o caso da contabilização da produção defeituosa normal (contabilizada como custo do produto) e anormal (considerada um custo extraordinário e, por conseguinte, um custo do período). Ressalte-se também que os custos do departamento da qualidade não deixam de ser custos indirectos aos diferentes departamentos / secções ou produtos da empresa, sendo necessária a sua imputação através de critérios previamente definidos para tal. Ora, o sistema de custeio baseado nas actividades, vulgarmente conhecido por sistema ABC, irá facilitar o estabelecimento de unidades de medida e controlo apropriadas e precisas, através dos denominados indutores de custo (*cost drivers*). De salientar, ainda, que neste processo é fundamental a distinção entre actividades que acrescentam ou não valor, o que permitirá uma eficaz gestão destes custos (VICINAY, 1997). De acordo com Santos (2001: 157), numa primeira fase, “os custos de não ter realizado o nível de qualidade possível devem ser apurados em actividades. Como os departamentos ou funções são um conjunto de actividades, será então possível agregar as actividades segundo essa classificação. Identicamente, os custos das actividades podem ser facilmente desagregados por natureza”.

Tal como já abordado anteriormente, outra hipótese a nível de contabilização destes custos será o seu tratamento de forma independente em relação ao sistema contabilístico vigente. Neste sentido, será necessário definir previamente as regras e critérios para identificar, classificar e valorizar estes custos, facilitando a sua identificação e tratamento mediante a utilização de um sistema de codificação para os diferentes tipos de custos da qualidade (VICINAY, 1997; SALVADOR, 2001).

### **6. Estudo empírico**

Na evidenciação empírica do nosso estudo optamos por recorrer à técnica de análise de casos por intermédio da aplicação de um questionário, elaborado de acordo com o estudo realizado por Lobo (1999). Na selecção das empresas, objecto de estudo, procurou-se recolher uma amostra, após um contacto prévio realizado telefonicamente, que evidenciasse um posicionamento distinto no que diz respeito ao tratamento dos custos da qualidade. Assim, optamos por apresentar três casos particulares. De facto, enquanto que uma delas, que iremos designar neste estudo, por questões de anonimato e confidencialidade dos dados, por Empresa A, não trata os custos de qualidade numa vertente de sistematização contabilística, as outras empresas – Empresa B e Empresa C - possuem um sistema de custos de qualidade contabilisticamente estruturado. Com este estudo pretendemos avaliar a importância atribuída

pelos gestores das empresas à implementação de sistema de custos da qualidade e à necessária reestruturação dos sistemas contabilísticos nelas vigente.

### **Metodologia utilizada**

Na parte empírica deste trabalho procuramos, através da realização de entrevistas com aplicação de questionário, confrontar empresas no âmbito do tratamento contabilístico dos custos da qualidade. O questionário enviado contém 22 questões. Inicialmente, pretendemos obter a caracterização da empresa, nomeadamente quanto ao sector de actividade em que se insere, ao número de empregados que possui, ao volume de produção e de vendas, entre outros aspectos. Posteriormente, o nosso objectivo passou por conhecer quais os factores mais relevantes na implementação de um programa de qualidade. Efectuamos ainda um conjunto de questões onde centramos a nossa atenção no sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão e na forma como os custos de qualidade são estimados, recolhidos, analisados e tratados contabilisticamente. Procuramos também averiguar se existe alguma relação entre o aumento dos custos da qualidade e a diminuição dos custos da não qualidade, analisando o grau de satisfação dos inquiridos em relação ao programa de qualidade e ao sistema contabilístico utilizado no seu tratamento.

### **Análise e Interpretação dos Dados**

#### **Empresa A**

Da análise da resposta ao questionário/entrevista por parte do Director Financeiro desta empresa podemos destacar que se trata de uma empresa certificada desde Março de 1996 através da ISO 9000, encontrando-se num processo de implementação da norma NP EN ISO 9000: 2002. Num país de carácter fortemente legalista, como Portugal, é curioso destacar que não foi por imposição legal que esta empresa tomou a iniciativa de implementar um programa de qualidade total, sendo a melhoria da qualidade dos produtos ou serviços oferecidos o factor que mais motivou a implementação do mesmo. Todavia, apesar desta preocupação, a empresa não dispõe de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão que facilite a sua contabilização. Ressalte-se que a implementação de um programa de qualidade total implicou uma alteração do sistema contabilístico da empresa de forma a atender às necessidades de gestão. No entanto, a empresa considera que este sistema não permite, ainda, a estimação e o tratamento dos custos da qualidade, pelo que a existência de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão se torna um imperativo. De salientar que a empresa indicou que os custos de prevenção, de avaliação, de falhas internas, de falhas externas e o custo total da qualidade representam cerca de 5% do custo total de fabricação. A implementação de um programa de qualidade permitiu à empresa reduzir os seus custos através da diminuição dos custos das falhas (internas e externas), evidenciada pelos valores obtidos nos seguintes indicadores: número de queixas de clientes; taxas de produtos defeituosos; índices sobre o grau de satisfação dos clientes; perda de clientes devido à má qualidade; duração do ciclo de produção e tempo de desenvolvimento de novos produtos.

Informações sobre a taxa de produtos defeituosos, número de produtos devolvidos, número e custo de garantias de reparação, medidas de satisfação de clientes, custo dos produtos devolvidos, das actividades de prevenção e do reprocessamento dos defeituosos, são obtidas diariamente. Por sua vez, informações sobre o número de actividades de inspecção e sobre o custo destas actividades são obtidas semestralmente, enquanto que informações sobre prazos de entrega, taxas de utilização da capacidade instalada e desvios na qualidade dos gastos gerais de fabrico são obtidas mensalmente. Em relação aos desvios na qualidade dos materiais e na qualidade do trabalho, esta informação obtém-se diariamente.

Apesar de satisfeita com o programa de qualidade total, esta empresa demonstrou estar

insatisfeita com a capacidade do seu sistema contabilístico para fornecer a informação necessária para gerir tal programa. O sistema contabilístico não atende às necessidades da gestão para gerir os custos da qualidade, no que se refere à recolha, análise, tratamento e imputação dos mesmos. No entanto, a empresa continua a investir num programa de qualidade, na medida em que acredita que no médio e longo prazo a sua implementação será benéfica.

### **Empresa B**

Da análise da resposta ao questionário/entrevista por parte do Director Financeiro, do Director da Qualidade e do Contabilista desta empresa podemos destacar que é uma empresa certificada desde 1999. Tal como no caso anterior, não foi por imposição legal que esta empresa tomou a iniciativa de implementar um programa de qualidade total, sendo também a melhoria da qualidade dos produtos ou serviços oferecidos o factor que mais motivou a implementação do mesmo. Contrariamente à Empresa A, esta empresa dispõe de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão. A implementação de um programa de qualidade total não implicou uma alteração do sistema contabilístico da empresa de forma a atender às necessidades de gestão. De salientar que a empresa também indicou que os custos de prevenção, de avaliação, de falhas internas, de falhas externas e o custo total da qualidade representam cerca de 5% do custo total de fabricação. A implementação de um programa de qualidade permitiu à empresa reduzir os seus custos através da diminuição dos custos das falhas (internas e externas).

A empresa dispõe de informação em relação aos seguintes indicadores: número de queixas de clientes; taxas de produtos defeituosos; índices sobre o grau de satisfação dos clientes; perda de clientes devido à má qualidade; duração do ciclo de produção e tempo de desenvolvimento de novos produtos. Por seu turno, as informações sobre a taxa de produtos defeituosos, sobre o número de produtos devolvidos, sobre o número de actividades de inspecção, sobre medidas de satisfação de clientes, sobre o custo dos produtos devolvidos, das actividades de prevenção e inspecção, dos custos das garantias de reparação e do reprocessamento dos defeituosos, são obtidas mensalmente. Informações sobre os prazos de entrega, taxas de utilização da capacidade instalada e desvios na qualidade dos gastos gerais de fabrico, dos materiais e do trabalho são obtidas diariamente.

Quando questionados sobre o grau de satisfação em relação ao programa de qualidade total e à capacidade do seu sistema contabilístico para fornecer a informação necessária para gerir tal programa, os inquiridos revelaram-se muito satisfeitos com o primeiro e satisfeitos em relação ao segundo. Informaram-nos, ainda, que os custos de qualidade são tratados contabilisticamente como custo de produção.

### **Empresa C**

Da análise da resposta ao questionário/entrevista por parte do Director da Qualidade desta empresa podemos realçar que esta é certificada desde Abril de 1997. O factor que mais motivou a implementação do programa da qualidade foi a satisfação das necessidades dos clientes. A empresa dispõe de um sistema de Contabilidade de Custos ou de Gestão. A implementação de um programa de qualidade total implicou uma alteração do sistema contabilístico da empresa de forma a atender às necessidades de gestão. A empresa considera que este sistema permite a estimação e o tratamento dos custos da qualidade. Em relação ao custo total de fabricação, os custos de prevenção, de avaliação, de falhas internas, de falhas externas e o custo total da qualidade representam uma proporção até 5%. A implementação de um programa de qualidade não permitiu à empresa reduzir os seus custos através da diminuição dos custos das falhas (internas e externas), invocando para tal incapacidade de financiamento.

A empresa dispõe de informação em relação aos seguintes indicadores: número de queixas de clientes; taxas de produtos defeituosos; índices sobre o grau de satisfação dos clientes; perda de clientes devido à má qualidade; duração do ciclo de produção e tempo de desenvolvimento de novos produtos. Informações sobre a taxa de produtos defeituosos, número de produtos devolvidos, número e custo de garantias de reparação, medidas de satisfação de clientes, custo dos produtos devolvidos, das actividades de prevenção e do reprocessamento dos defeituosos são obtidas semanalmente. Já as informações sobre o número de actividades de inspecção e sobre o custo destas actividades são obtidas mensalmente. Informações sobre os prazos de entrega, taxas de utilização da capacidade instalada e desvios na qualidade dos gastos gerais de fabrico são obtidas mensalmente. Em relação aos desvios na qualidade dos materiais e na qualidade do trabalho, esta informação obtém-se diariamente.

Apesar de satisfeita com o programa de qualidade total, esta empresa encontra-se insatisfeita com os custos investidos neste mesmo programa. Não obstante, assinalou que o sistema contabilístico atende às necessidades da gestão para gerir os custos da qualidade, no que se refere à recolha, análise, tratamento e imputação dos mesmos. À semelhança da empresa anterior, também neste caso, os custos de qualidade são tratados contabilisticamente como custo de produção.

### **Resultados**

A Empresa A possui certificação de qualidade, no entanto, não tem implementado um sistema de Contabilidade de Custos e, muito menos, informação que lhe permita calcular qualquer custo ao nível da Contabilidade de Gestão. Sendo assim, torna-se difícil tratar os custos da qualidade contabilisticamente. Do contacto com o Director Financeiro da referida empresa ficou perceptível a ânsia de implementação de uma Contabilidade de Custos e de Gestão. Esta contabilidade, para além de fornecer informação a nível interno sobre os custos de produção, imprescindível para a tomada de decisões, iria facilitar o cálculo e análise dos custos da qualidade. Este facto reflecte a motivação para o tratamento contabilístico desses custos pois, neste momento, a certificação é apenas percebida como uma imposição legal. Apesar de ter consciência desta situação, intuitivamente, é possível perceber que a partir do momento em que a empresa foi certificada, os custos da não qualidade diminuiriam. No futuro, esperam poder comprovar esta informação de uma forma quantitativa. Só nessa altura, aquando do tratamento contabilístico dos referidos custos, se poderão retirar conclusões sobre vantagens inerentes ao processo de certificação da qualidade da empresa. Estas vantagens poderão surgir ao nível da maior competitividade dos produtos por intermédio do preço praticado, pois só então é possível um adequado planeamento na gestão dos custos que se lhes encontram associados. O Director Financeiro revelou também que num futuro próximo a empresa terá de fornecer, de uma forma regular, informação quantificada sobre a taxa de produtos defeituosos, número de actividades de inspecção, número de produtos devolvidos, tempo durante o qual as máquinas estão paradas, medidas de satisfação e insatisfação dos clientes, entre outras. Toda esta informação irá ser importante ao nível da quantificação dos custos de qualidade e dos dados para a tomada de decisão por parte dos gestores da empresa.

Na Empresa B, a realidade é completamente distinta. O tratamento contabilístico dos custos da qualidade possibilitou, de facto, um controlo planeado de todos os custos relacionados com a qualidade e a não qualidade. Aquele tratamento contabilístico permite-lhe uma análise mais adequada e precisa da estrutura dos custos totais da qualidade. A empresa consegue inferir, através do sistema contabilístico, que o investimento nos custos de qualidade (prevenção e avaliação) permite, de facto, a minimização dos custos da não qualidade. Por outro lado, a estrutura de custos desta empresa torna financeiramente comportável o referido investimento. A empresa encontra-se confiante nas potencialidades conferidas pelo facto de ser certificada. Este grau de satisfação constitui uma motivação adicional para o alargamento do processo de

certificação a outras áreas, tais como a ambiental.

A Empresa C permite-nos completar a análise avançada neste estudo. De facto, tratando-se de uma empresa certificada com um sistema de Contabilidade de Custos e Gestão que lhe permite tratar contabilisticamente os custos totais de qualidade, avalia como financeiramente incomportável um investimento em custos de qualidade como forma de redução dos custos de não qualidade. Esta visão míope no tratamento dos custos da qualidade pode decorrer, na nossa opinião, da estrutura de custos, das condições de mercado, ou mesmo de variáveis macroeconómicas desfavoráveis. De facto, nada invalida que a alteração destas condições conduza a uma reavaliação do posicionamento desta empresa face à importância do investimento em custos de qualidade. Tal como opina Lobo (1999) parece-nos que nesta empresa existe necessidade de medir aqueles e proceder à sua análise e tratamento contabilístico até porque atingem avultadas somas no orçamento da empresa e, do ponto de vista estritamente económico, nenhum gestor poderá descurar, aquando da decisão de implementação de um investimento (programa de qualidade), a relação benefício-custo subjacente à tomada deste tipo de decisões. O Director da Qualidade informou-nos, também, que os custos de prevenção da empresa referem-se essencialmente à formação em círculos de qualidade e à avaliação de fornecedores. Por sua vez, os custos de avaliação são compostos maioritariamente por custos resultantes de ensaios no exterior. Quanto aos custos das falhas, ressalta-se a importância dos custos de manutenção e recuperação (no caso das falhas internas) e dos custos de devoluções (no caso das falhas externas).

## **7. Conclusão**

Ultimamente tem-se combatido a ideia de que uma maior qualidade traz consigo um incremento nos custos. Chegou-se à conclusão que se a empresa aumenta o investimento em custos de qualidade, e dependendo do investimento em avaliação e sobretudo em prevenção, é muito provável que se reduzam os custos da não qualidade. No entanto, o nosso estudo permitiu-nos verificar que esta relação não é assim tão linear. Veja-se o caso da Empresa C em que um aumento do investimento na redução dos custos da não qualidade acarretou custos financeiramente incomportáveis.

Na nossa opinião, o sistema contabilístico das empresas portuguesas deveria ser reajustado no sentido de facilitar a identificação, análise, tratamento e controlo dos custos de qualidade. Desta forma, para que se possa identificar as várias rubricas dos custos da qualidade será necessário recorrer, para além das tradicionais medidas monetárias, a medidas não monetárias, a incluir nos relatórios de prestação de contas. Seria também importante o reconhecimento como activo de determinadas componentes dos custos de prevenção e avaliação, cujos proveitos possam ser reconhecidos em vários exercícios. Finalmente, convém ressaltar a necessidade de cooperação entre os vários departamentos, o apoio da direcção, e o recurso ao sistema de custeio ABC, no sentido de implementar um adequado sistema de contabilização dos custos da qualidade.

A maior limitação encontrada na realização deste trabalho foi o facto de, embora conscientes de que os casos analisados são representativos das diferentes posições existentes a nível da qualidade em Portugal, não termos uma amostra representativa capaz de nos permitir a extrapolação dos dados para o universo em questão.

A título de conclusão podemos afirmar que os sistemas de custos convencionais terão de ser redefinidos para poderem atender às necessidades de gestão da qualidade total, de forma a que se obtenham informações úteis, relevantes e oportunas para a gestão dos custos da qualidade. A Contabilidade de Gestão pode contribuir também de forma importante para que o sistema de gestão da qualidade seja um sucesso, ou seja, deve permitir relatar de forma adequada os custos de qualidade, para que se possam concentrar esforços na redução dos custos globais da

empresa.

## Referências

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). (1995) - *Costes de Calidad*, Principios de Contabilidad de Gestión, Ediciones Gráficas Ortega, Madrid.
- AMAT, O. (1993) - *Costes de Calidad y de no Calidad*, 2.ª Edição, Eada Gestión, Barcelona.
- BARRETO, M. (1999) - A simplicidade de um sistema de custos de qualidade, in [http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr\\_tema=12](http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr_tema=12). Acedido em 18-05-2005.
- CARVALHO, R.; SOARES, M. & COUTINHO, M. (2002) - *Qualidade Total e Custos Tipo IV*. Comunicação apresentada no XIV Encontro Nacional da ADCES, 24 e 25 de Maio, Esposende.
- CARVALHO, J. & LOBO, C. (2000) - A Qualidade Total sob a Perspectiva Contabilística. O Caso Português, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, n.º 422, p. 295- 298.
- DELGADO, J. (s/d) - Sensibilização para a importância da qualidade no mercado actual, in [www.ipv.pt/millennium/arq8\\_2.htm](http://www.ipv.pt/millennium/arq8_2.htm). Acedido em 16-05-2005.
- LOBO, C. (1999) - *O Tratamento Contabilístico dos Custos da Qualidade – Estudos de Casos em Empresas Portuguesas*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade do Minho, Braga.
- MONTAÑES, M. (1997) - *Los Costes de Calidad en la Contabilidad de Gestión*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- MOTTA, S. & PAMPLONA, E. (1999) - Integração entre os sistemas de custeio baseado em actividades (ABC) e o custo da qualidade, [www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr\\_tema=12](http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr_tema=12). Acedido em 18-05-2005.
- NORMA NP 4239 (1994) - Bases para a quantificação dos custos da qualidade.
- RUÍZ, P. (1996a) - Los indicadores no financieros en la Gestión de la calidad total del área de Operaciones, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 89, p. 937-960.
- RUÍZ, P. (1996b) - Los costes de la calidad y la contabilidad, *Partida Doble*, n.º 67, p. 52-56.
- POC. (2002) - *Plano Oficial de Contabilidade*, Áreas Editora, Lisboa.
- SALVADOR, C. (2001) - *Propuesta de clasificación de los costes de calidad*. Comunicação apresentada no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos, 4-6 Julio, León.
- SANTOS, F. (2001) - As incompatibilidades entre os custos da qualidade e a informação contabilística para o controlo de gestão, *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 229, p. 149-159.
- SILVA, V. (2002) - Análise aos custos da qualidade, *Revista TOC*, n.º 28, p. 26-31.
- VICINAY, I. (1997) - La problemática de la contabilización de los costes de la calidad, *Técnica Contable*, n.º 582, p. 415-430.
- ZARDO, L.; GIENORSKI, L. & BAUM, M. (1999) - A importância dos custos da qualidade na gestão empresarial, in [http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr\\_tema=12](http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigo2.asp?nr_tema=12). Acedido em 18-05-2005.