

## **APURAÇÃO DOS CUSTOS DA QUALIDADE NO AMBIENTE “ABC”**

**Antonio Robles Junior**  
Departamento de Contabilidade e Atuária  
Universidade de São Paulo  
Brasil

### **INTRODUÇÃO**

A apuração dos Custos da Qualidade foi preconizada, já em 1957 por Armand Feingebaum. Outro “papa” da Qualidade, Joseph Juran em seu livro Manual de Controle de Qualidade, cuja primeira edição é da década de sessenta, praticamente definiu as categorias de custos relacionadas com a qualidade, ou seja separou os custos em prevenção, avaliação e falhas. No caso dos custos relacionados às falhas ficou consagrada sua abertura em internas e externas, para evidenciar as falhas constatadas antes da expedição do produto daquelas somente detectadas nas dependências do cliente.

De uma forma geral esses custos eram levantados independentemente da contabilidade, inclusive com baixa participação do pessoal da Controladoria. Esse trabalho feito pelo pessoal técnico tinha pouca credibilidade e normalmente a apreciação das informações emanadas centravam-se nos critérios e nos números apontados, ou seja era a pura aplicação dos princípios do “Management by numbers”, a discussão dos fatos que estavam atrás dos números, raramente eram enfatizados e consequentemente solucionados.

Philippe Crosby já em seu famoso livro “Quality is Free” editado em 1979 preconizava a absoluta necessidade da participação da Controladoria na geração das informações dos custos da qualidade. De acordo, com Crosby a emissão dos relatórios dos custos da qualidade pela Controladoria garantiria a isenção e a credibilidade das informações.

Todavia, poucos “Controllers” atreveram-se a aceitar o desafio. Provavelmente, motivados pelo parco respaldo dos sistemas de custos vigentes até hoje. Esses sistemas não estão preparados para reconhecer, formatar e gerar as informações demandadas pelos programas de Qualidade Total disseminados pelos gurus da Qualidade.

Somente, agora com o extraordinário avanço da informática, a geração dessa informação passou a ser viável. Para tanto, o instrumental que a viabiliza como um sub-produto, sob o nosso ponto de vista, é o “ABC - Activity Based Costing” ou como está se tornando conhecido no Brasil: “Custeio Baseado em Atividades”.

### **PRINCÍPIOS DO “ABC”**

Os conceitos e princípios do “ABC - Activity Based Costing” estão se propagando rapidamente, inclusive as empresas de consultoria já estão chamando as novas abordagens de ABC de quarta geração. No ABC de quarta geração as informações passam a ser recorrentes, ou seja, a emissão de relatórios torna-se mensal, quando nas gerações anteriores, as informações tinham mais carácter de apoio esporádico às decisões, sendo rodado o sistema quando houvesse necessidade de estudos e decisões específicas.

O grande avanço da metodologia “ABC”, em nossa opinião, consiste na constatação prática de que os recursos são consumidos pelas atividades e os produtos ou objetos de custo, utilizam as atividades. Como possibilidade adicional podemos direcionar um Recurso para outro Recurso.

Recurso pode ser a somatória dos valores contabilizados nas contas contábeis de um Centro de Custos. Além disso, há também a possibilidade de direcionar uma Atividade para outra Atividade.

O “ABC” proporciona o conhecimento do custo dos processos, pois os processos são constituídos pela somatória de atividades. O custo das atividades, caso for de interesse, pode ser decomposto em tarefas, as tarefas em sub-tarefas e as sub-tarefas em operações. Essa flexibilidade da metodologia “ABC”, abre perspectivas interessantes para o levantamento dos custos em geral.

Como exemplo, tomemos o caso do Centro de Custos: Portaria da Fábrica. Normalmente, podemos associar três Atividades principais à Portaria: controlar o acesso e a saída de pessoas e veículos nas dependências da Fábrica, como funcionários, vendedores, clientes, prestadores de serviços terceirizados e visitantes; controlar a entrada de Matéria Prima e a saída de Produtos Acabados e assegurar a Segurança Patrimonial.

Essas três atividades podem ser direcionadas aos Centros de Custos de acordo com a finalidade da entrada das pessoas, ou então podem ser direcionadas às outras Atividades, como Recepção de Matérias Primas e Expedição de Produtos Acabados. As outras Atividades relacionadas com a segurança patrimonial, que devem ser direcionadas à Administração Geral da empresa, ou para o Conselho de Administração, que é o Centro de Custos dos Acionistas ou então direcionadas para todos os demais Centros de Custos da empresa.

## **ATRIBUTOS DE CUSTOS**

Os softwares de apoio à operacionalização da metodologia “ABC”, possibilitam vincular às atividades e/ou objetos de custos diferentes atributos. Atributo é uma facilidade proporcionada, por exemplo pelo software “Easy-ABC”, um dos mais utilizados atualmente, conforme pesquisa publicada no “Management Accounting”, O atributo funciona como dado cadastral adicional de um determinado recurso, atividade ou objeto de custos. O software permite obter-se tabulações e relatórios ao nível de cada atributo, consignado aos diferentes elementos de custo.

É através dos atributos que a sistemática “ABC” permite a efetiva operacionalização do “ABM - Activity Based Management”. O “ABM” foi traduzido por Gestão Baseada em Atividades, ou de forma mais ampla e abrangente como Gestão Estratégica de Custos. Na relação custo/benefício da implantação da sistemática “ABC”, o grande benefício é proporcionar o “ABM” à administração da empresa.

Nos livros e artigos sobre o “ABC” o atributo que mais chama a atenção e que mais causa polêmica é o do reconhecimento das Atividades que Acrescentam Valor e daquelas Atividades que Não Acrescentam Valor. Valor no caso, sob o ponto de vista do cliente, ou seja o que o cliente valoriza e o que ele não valoriza, em outras palavras: o que ele está disposto a pagar e o que ele não percebe e consequentemente não está disposto a pagar. O exemplo clássico de uma atividade que não acrescenta valor, é a necessidade de transportar as peças de uma máquina ou local para outra máquina ou local, que pode em cada circunstância estarem localizados em locais distantes da operação imediatamente anterior.

O conceito de cliente é o mesmo do utilizado nos programas de qualidade total, ou seja o cliente tanto pode ser o cliente externo, como também o cliente interno. Neste caso, considera-se cliente interno o Centro de Custos que está recebendo as peças e os componentes fornecidos, ou então os serviços prestados pelo Centro de Custos antecessor.

Como um dos grandes atributos é a qualificação das Atividades que Não Acrescentam Valor, devemos lembrar que a geração de Desperdícios não acrescenta nenhum valor que o cliente esteja disposto a pagar. Daí, o esforço natural da empresa em atacar primeiramente toda fonte de desperdício identificada. A eliminação ou minimização dos desperdícios permite a curtíssimo prazo alavancar os resultados da empresa, bem como torná-la, cada vez mais competitiva no mercado, pois a eliminação dos desperdícios possibilita repassar uma parte dos resultados alcançados para os próprios clientes.

Neste ponto, é que entra a sistemática de Custos da Qualidade, pois há possibilidade no ambiente "ABC", de se conferir sub-atributos às Atividades que Não Acrescentam Valor. Esses sub-atributos estão relacionados às Falhas Internas e às Falhas Externas.

### **CADEIA DE VALOR**

O conceito de cadeia de valor foi estudado em profundidade por Porter, em seu livro Vantagem Competitiva. A cadeia de valor compreende todas as operações necessárias para colocar um produto à disposição do consumidor final. Tomando-se, como exemplo a indústria têxtil, a cadeia de valor praticamente inicia-se na agricultura, pelo cultivo e colheita do algodão, passando pela fiação, tecelagem, confecção e distribuição das roupas e vestimentas.

A análise de custos desse ramo deve compreender toda a cadeia de valor. Ao setor interessa, inclusive a determinação dos custos da qualidade de cada elo da cadeia de valor. A constatação de custos da qualidade exorbitantes nos elos da cadeia de valor, direciona a atenção dos participantes para a melhoria daquela determinada deficiência. Para tanto, nesse caso uma análise de custos "ABC" esporádica, promovida pelas associações empresariais, traria grandes benefícios para o setor.

### **LIDERANÇA DE MERCADO**

As empresas podem almejar liderança de mercado, através de dois objetivos: Via liderança de custos ou via diferenciação de produtos. A liderança de custos constata-se pelo modelo Toyota, e o exemplo de liderança através de diferenciação de produtos é o modelo BMW.

A análise de custos para empresas configuradas à semelhança do modelo Toyota, é mais importante do que para empresas no modelo BMW. Apesar, de que para ambos os modelos o acompanhamento da evolução dos custos da qualidade seja inquestionável. Todavia, dado que a liderança de custos para o modelo Toyota, torna-se altamente estratégico, essas empresas tendem a lançar mão de sistemas de custos mais avançados do que aquelas, enquadradas no modelo BMW. Essa constatação, foi efetuada por Shank e Govindarajan, em seu livro: Gestão Estratégica de Custos.

### **QUANDO O "ABC" ACRESCENTA ALGO MAIS AOS CUSTOS DA QUALIDADE**

Em junho de 1995, a revista Controle de Qualidade da Editora Banas publicou artigo de autoria de Frosini e Carvalho, consultores do Bureau Veritas Brasil, órgão certificador da ISO 9000, corroborando o grande apoio ao levantamento dos custos da qualidade, via custeio baseado em atividades. Nesse artigo, os autores apontam os parâmetros que mais influenciam os custos da qualidade, cuja captação torna-se mais fácil pelo "ABC".

O primeiro parâmetro é o de Desempenho do Produto, tendo em vista que para produtos de alto desempenho são direcionadas atividades consideráveis nas fases de concepção, desenvolvimento, projeto e validação através de testes de vida em condições reais de operação.

Através da metodologia “ABC”, pode-se também acompanhar os custos do ciclo de vida dos produtos e serviços, fato marcante e mais necessário para produtos caracterizados por alto desempenho.

O segundo parâmetro é o de Quantidade de Componentes, quanto maior a quantidade de componentes maior é a probabilidade de ocorrência de defeitos. Conseqüentemente, para esses produtos são direcionadas atividades de avaliação, com inspeções e retrabalho provocados por falhas internas.

O terceiro refere-se á Complexidade de Ensaio requeridos pelos produtos. Para os produtos que requerem ensaios mais complexos, são direcionadas mais atividades de prevenção e avaliação.

O quarto fator está ligado ao Volume de Produção. O volume produzido de um determinado produto é um direcionador natural de atividades com avaliação e gerador de possíveis falhas.

## **RESUMO E CONCLUSÕES**

O avanço da informática possibilitou tornar realidade a apuração de custos pelo conceitos de custos baseado em atividades. Os softwares de apoio permitem associar atributos a cada recurso ou a cada atividade direcionada para os diferentes objetos de custo.

Os atributos que trazem mais rapidamente retorno às empresas são os associados aos custos da qualidade, pois apesar de seus conceitos e critérios serem conhecidos desde 1957, através das obras de Armand Feingebaum considerado o pai dos programas de qualidade total, salvo raríssimas exceções, nunca foram integralmente assumidos pelos “controllers”, como sendo uma tarefa da área de Controladoria. Essa atitude, permitiu que essa responsabilidade fosse assumida pelas áreas técnicas da empresa. Todavia, os levantamentos de Custos da Qualidade, pelas áreas técnicas não obtiveram a credibilidade necessária, como pudemos constatar, inclusive através de pesquisas em empresas sediadas no Brasil.

Agora, através do Custeio Baseado em Atividades, as informações dos Custos associados à Qualidade, praticamente tornaram-se um sub-produto do “ABC”. Na verdade, o que temos é a feliz integração entre duas poderosas ferramentas da Gestão Estratégica de Custos. As empresas que adotam o programa de qualidade total, necessitam para sua certificação do levantamento dos Custos da Qualidade, conforme norma ISO 9004, visto que as informações dos Custos da Qualidade são imprescindíveis para o gerenciamento dos programas de Qualidade Total, por outro lado o ambiente cada vez mais competitivo exige sistemas de custos cada vez mais acurados, sendo que a última palavra neste sentido é o “ABC”. Portanto, devemos unir o útil ao agradável, para podermos extrair o máximo possível da integração entre o Custeio Baseado em Atividades e os Custos da Qualidade, que são as duas ferramentas à disposição da empresa moderna.

## **BIBLIOGRAFIA**

- CROSBY, Philip B., Qualidade é Investimento, José Olympio Editora, 1979.  
FEIGENBAUM, Armand V, Total Quality Control, McGraw-Hill, 1986.  
FROSINI, Luiz H. e Carvalho, Alexandre B. M., ABC e Custos da Qualidade, Revista Controle de Qualidade, Editora Banas, Junho de 1995.  
JURAN, J. M., Gryna, Frank M., Controle da Qualidade Handbook - Conceitos, políticas e filosofia da qualidade, McGraw-Hill, 1991.  
PORTER, Michael E., Vantagem Competitiva, 1989.  
ROBLES, Antonio Jr, Custos da Qualidade - Uma estratégia para a competição global, Editora Atlas, 1994.

ROBLES, Antonio Jr, Pesquisa sobre a Utilização dos Relatórios de Custos da Qualidade, obra a publicar, 1996.

SHANK, John K. e Govindarajan, Vijay, Gestão Estratégica de Custos - A nova ferramenta para a vantagem competitiva, Editora Campus, 1995.

**Antonio Robles Junior** - Doutor e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Professor Doutor do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. Professor Titular de Administração Financeira e Orçamento Empresarial da Universidade Mackenzie. Professor do Programa de Pós-Graduação da Universidade Mackenzie. Membro do Cost Management System Laboratory (CMS-Lab) da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras (órgão de apoio institucional do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP). Ex.Diretor das Instituições Financeiras Itaú. Diretor da SBS - Consultores. Fundador da Associação Brasileira de Custos - ABC. Autor do livro: Custos da Qualidade - Uma Estratégia para a Competição Global - Editora Atlas.

e-mail: selborrj@usp.br .