



Gestão de Custos de Qualidade como estratégia competitiva em uma panificadora do Recôncavo Baiano.

Resumo

A melhoria da qualidade dos produtos deve considerar os custos associados à obtenção da qualidade, visto que o objetivo dos programas de melhoria contínua não reside apenas em atender aos requisitos do cliente, mas também produzir com um menor custo. Nesse cenário, torna-se imperativo discutir aspectos relacionados à identificação dos custos de qualidade, bem como a importância da gestão dos mesmos e seus possíveis impactos nos resultados da empresa. Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os custos da qualidade mensurados em uma panificadora do Recôncavo Baiano. Dessa forma, para obtenção das informações necessárias ao desenvolvimento do estudo de caso, foi aplicada uma entrevista semi-estruturada ao administrador da empresa investigada, com base num roteiro previamente desenvolvido. Como resultados obtidos, ao utilizar a classificação proposta por Feigenbaum (1990), foi possível identificar a existência de uma maior variedade de falhas internas do que falhas externas na organização. De forma complementar, verificou-se também que os custos de avaliação são superiores aos custos de prevenção da empresa. Quanto à evidenciação dos custos de qualidade, durante a entrevista verificou-se que a empresa foi capaz de apresentar os custos de qualidade e suas devidas classificações (custos de prevenção, custo de avaliação, falhas internas e externas) e que os mesmos não são evidenciados separadamente em relatórios específicos. Dessa forma, os resultados da pesquisa alinham-se a literatura, ao constatar que as organizações que apresentam uma melhor gestão dos custos de qualidade, apresentam uma gestão mais eficaz dos custos da produção, reduzindo o desperdício e consequentemente auxiliando na formação do preço do produto.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Custo de Qualidade; Sistemas de Qualidade

Linha Temática: Contabilidade Gerencial



1 Introdução

Dentre os inúmeros impactos desencadeados pelo processo de globalização e expansão dos mercados, o aumento da competitividade no mercado tem se destacado como um grande desafio para as empresas, seja pela necessidade de melhor posicionamento, ou até mesmo, pela necessidade de manter-se sustentável em sua atividade fim. Neste sentido, a qualidade deixou de ser uma fonte de vantagem estratégica para ser uma vantagem competitiva (Kaplan & Norton, 1986).

Na tentativa de melhorar a qualidade dos seus produtos para garantir a satisfação de consumidores cada vez mais exigentes e com maiores opções disponíveis, a contabilidade cumpre papel imprescindível no fornecimento de informações necessárias às organizações na tomada de decisões (Padoveze, 2004). Nesse cenário, a Contabilidade torna-se suporte importante no que diz respeito à informação, principalmente pelo fato de constituir-se em “várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório” (Iudícibus, 1998, p. 21).

Portanto, qualquer tentativa séria de melhorar a qualidade dos produtos deve considerar os custos associados à obtenção da qualidade, já que o objetivo dos programas de melhoria contínua não é apenas atender aos requisitos do cliente, mas também fazê-lo com um menor custo (Schiffauerova & Thomson, 2006).

Segundo Atkinson et al (2001, p. 686), “a redução de custos envolve muito mais que simplesmente encontrar formas de corte dos custos do produto. O esforço principal da redução de custos é diminuir os custos enquanto se mantém ou melhora a qualidade do produto”. Daí surge o conceito de custos de qualidade que, segundo Garvin (1997, p.94), “são definidos como quaisquer despesas de fabricação ou de serviço que ultrapassem as que teriam havido se o produto tivesse sido feito ou o serviço tivesse sido prestado com perfeição da primeira vez”.

Discutir custo de qualidade é relevante, pois reforça a busca na melhoria dos processos, do combate ao desperdício, amenizando os custos identificáveis, resultantes da falta de qualidade, como o retrabalho para consertar produtos defeituosos e devoluções de vendas por falhas no atendimento às necessidades dos clientes. São essas oportunidades que os estudos de autores como Deming (1982) e Feigenbaum (1990) vêm comprovando tornarem as empresas mais lucrativas e competitivas.

Num sentido mais amplo, Feigenbaum (1990) dá sustento à teoria de que investir em prevenção de custos é mais vantajoso, elevando o índice de satisfação dos clientes e assim, aumentando significativamente as vendas, trazendo para a empresa retornos satisfatórios e construindo uma boa imagem de padrão de qualidade perante os seus concorrentes.

Neste contexto de globalização, as empresas podem agora oferecer seus produtos e serviços em qualquer parte do mundo. Este crescimento estrutural das organizações tem exigido maior flexibilidade para adaptarem-se às mudanças, principalmente no que diz respeito à necessidade de controles cada vez mais eficazes. Para Kaplan (1980), o controle de custos torna-se relevante no aperfeiçoamento dos métodos de custeio e a identificação pelo que adiciona valor e eliminação do que não adiciona valor ao produto e serviço, o que caracteriza uma estratégia de suma importância para a criação de uma forte vantagem competitiva para a empresa.

Nessa perspectiva, diversos estudos foram realizados com o intuito de analisar o custo da qualidade, tais como os estudos de Martins (2011), Fernandes, Matsuoka e Costa (2018), Batista, Abbas, Camacho e Lopes (2018), todos pretendiam de identificar os custos de qualidade e reforçar a importância da gestão dos custos de qualidade e o impacto que os mesmos refletem nos resultados da empresa e, conseqüentemente, no seu faturamento. Trabalhos de extrema relevância trazendo



como principal objetivo mostrar que a qualidade pode ser medida e gerenciada, de forma a tornar as empresas mais competitivas por meio de produtos e/ou serviços de alta qualidade.

Em linhas gerais, os estudos realizados têm se desenvolvido, principalmente, com o objetivo de investigar a utilização dessa metodologia, em diferentes setores, como meio de obtenção de vantagem competitiva pelas empresas.

Em meio a este mercado globalizado, a análise estratégica de custos torna-se um diferencial competitivo e essencial à sobrevivência da empresa. Nessa perspectiva definiu-se como problema de pesquisa: Quais os custos da qualidade mensurados em uma panificadora do Recôncavo Baiano?

Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar os custos da qualidade mensurados em uma panificadora do Recôncavo Baiano. E para alcançar este objetivo definiram-se os seguintes objetivos específicos: i) caracterizar o perfil da empresa e do entrevistado; ii) verificar os meios de controle de qualidade nos produtos oferecidos pela empresa; iii) averiguar possíveis falhas internas e externas existentes; iv) verificar se os custos da qualidade são evidenciados separadamente nos relatórios gerenciais da organização.

Nesse sentido, a pesquisa justifica-se, devido à possibilidade de desenvolvimento do saber científico numa área tão importante e ao mesmo tempo carente de trabalhos científicos, para que as demandas do mercado sejam atendidas com eficiência e eficácia, de modo a favorecer os usuários da informação contábil, contribuindo assim com o desenvolvimento do conhecimento contábil na região. Para além, acredita-se que um estudo sobre o desempenho das organizações, no recôncavo baiano, venha trazer conseqüências significativas no âmbito social, através da melhoria da performance das empresas e seu impacto no mercado, dessa forma, conseqüentemente, impactando nas relações sociais dos envolvidos no processo produtivo.

2 Referencial Teórico

2.1 Custo de Qualidade

No cenário econômico atual, marcado por incertezas, os gestores estão buscando alternativas para se destacarem perante a concorrência e a demanda de produtos da mais alta qualidade e de baixo custo em todos os segmentos do mercado.

Gale (1996) afirma que a qualidade quando alcançada pelo cliente é uma determinante importante em longo prazo, visto que é muito mais satisfatório para o consumidor ter a consciência de que está adquirindo produtos excelentes, independentemente de quanto terá que pagar por eles, porque sabem que assim a probabilidade de ter frustrações no futuro é reduzida, pois de nada adianta optar por produtos acessíveis se não tiver a garantia da qualidade. Segundo Crosby (1994), a qualidade não gera custo, mas o que origina o custo é a não qualidade, ou seja o ato de não se produzir com qualidade é que cria custos desnecessários.

Estudos anteriores analisam que por toda a história havia uma ideia equivocada de que optar pela qualidade acarretaria dispêndios altos para a empresa e esse pensamento prevaleceu na administração comprometendo a qualidade dos produtos (Feigenbaum, 1994).

No entanto, os custos da qualidade vieram a ser adotados pelas empresas com a finalidade de anular ou reduzir ao máximo as falhas no processo de produção e aumentar a lucratividade. Nesse sentido, “as definições de custos de qualidade variam de acordo com a definição de qualidade e as estratégias adotadas pela empresa, que induzem a diferentes aplicações interpretações” (Wernke, 2008, p.108).

Para Harrison (2005), as organizações que buscam a qualidade em seus produto e serviços devem necessariamente destinar uma parcela dos seus investimentos para a implantação de



programas de qualidade com a finalidade de melhorar seus processos, corrigir falhas, diminuir desperdícios, visando a redução de custos e obtenção de ganhos de produtividade. Neste sentido, a apuração dos chamados “custos da qualidade” se torna uma dimensão crítica para a melhoria da gestão empresarial em geral e, especialmente, para a gestão da qualidade.

Os profissionais, conhecidos na literatura especializada como “gurus da qualidade”, Armand Feigenbaum e Joseph Juran, foram os primeiros a defini-los e categorizá-los. No entanto, no Brasil, a prática gerencial de análise dos custos da qualidade não é extensivamente utilizada pelas empresas (Miguel & Rotondaro, 2012).

Juran e Gryn (1991, p.86) esclarecem que a expressão “custos da qualidade” admitiu definições diferentes de acordo com cada pessoa ou instituição, assim transcrevem os autores: “Alguns comparam aos custos para se atingir a qualidade. Outros equiparam o termo aos custos para o funcionamento do departamento de qualidade”. Portanto, os custos da qualidade deveriam ser equiparados com os custos da má qualidade, ou seja, sendo os custos que não existiriam se o produto fosse fabricado sem defeito desde a primeira vez, evitando os retrabalhos, desperdícios, perda de matéria prima, entre outros.

A partir disso, a qualidade passou a ser, para as organizações, sinônimo de sobrevivência no mercado competitivo, uma vez que os clientes e o próprio mercado estão cada vez mais exigentes quanto às características dos produtos que adquirem (Costa, 2013). A qualidade tornou-se, assim, parte do gerenciamento das empresas, e o processo pela sua busca se dá por meio da análise dos Custos da Qualidade, que proporciona a identificação de oportunidades de melhorias por meio da visualização dos problemas (Barreto, 2008).

No que tange o conceito de Custo da Qualidade, a literatura apresenta vários conceitos fornecidos por diferentes autores. O Quadro 1 a seguir, apresenta de forma sintética estes conceitos de acordo com seus respectivos autores.

Quadro 1 - Definição dos Custos da Qualidade

Mason (1987)	Qualidade é a conformação aos requisitos. Se a qualidade é conformação, então os problemas de conformação terão um custo, assim como ações preventivas que evitem esses problemas. Portanto, custo da qualidade é a soma dos custos da conformidade com os custos das não-conformidade.
Feigenbaum (1990)	Custos da qualidade operacionais são aqueles custos associados com a definição, criação e controle da qualidade, assim como a avaliação e retroalimentação da conformação da qualidade, garantia e requisitos de produção e depois que o produto já se encontra nas mãos do cliente. Estes custos estão relacionados com a satisfação total do cliente.
Harington (1991)	Custos da qualidade são custos incorridos para ajudar o empregado a fazer bem seu trabalho, os custos para determinar se a produção é aceitável, bem como todo custo em que incorrem a empresa e o cliente porque a produção não cumpriu as especificações e/ou as expectativas do cliente.
Juran (1991)	Custos de qualidade são aqueles custos que não deveriam existir se o produto saísse perfeito da primeira vez.
Conadi (1994)	Define duas categorias para os custos da qualidade- Custos da qualidade aceitáveis são aqueles que a empresa planeja gastar. Custos da qualidade não aceitáveis são aqueles que a empresa deseja eliminar ou evitar.
Crosby (1994)	Custo da qualidade é o catalisador que leva a equipe de melhoria de qualidade e o restante da gerência a plena concepção do que esta acontecendo. Antes, limitavam-se muitas vezes a simular que seguiam o programa, só para causarem boa impressão.

Fonte: Eliza Coral (1994, p.05).

Verifica-se, portanto, a partir da análise dos conceitos apresentados no quadro 1 que a



definição dos custos da qualidade não possui uma homogeneidade. O conceito de custo de qualidade que será adotado na pesquisa será o de Mason (1987).

Segundo Feigenbaum (1990), os custos da qualidade podem ser decompostos em custos de prevenção, custos de avaliação, custos de falhas internas e custos de falhas externas. Os custos de prevenção incorrem para assegurar que as empresas produzam, de acordo com os padrões de qualidade previamente estabelecidos. Assim, são investimentos que ocorrem para evitar futuros custos e possuem como intuito assegurar que produtos insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos (Sakurai, 1997). Os custos de avaliação são associados ao controle da qualidade originando-se de um processo de inspeção em que os resultados são avaliados para verificar se estão conforme os requisitos e existem para assegurar que os produtos produzidos atendam às necessidades dos clientes internos e externos (Juran & Gryna, 1991).

Os custos de falhas internas são oriundos das falhas que ocorrem, dentro da empresa, e que geram perdas, desperdício, produtos com defeitos, entre outros. São os custos necessários para que a má qualidade seja descoberta na operação interna antes dos produtos serem liberados para os consumidores (Shank & Govindarajan, 1997). Já os custos das falhas externas estão associados àqueles produtos defeituosos detectados, externamente, pelos clientes (Robles, 2003). O Quadro 2 exemplifica os custos da qualidade por categoria, segundo classificação de Gianesi e Corrêa (1994).

Quadro 2 - Exemplos de custos da qualidade por categoria

Custos de Prevenção	Custos de Prevenção
<ul style="list-style-type: none"> •Treinamento e desenvolvimento de pessoal •Manutenção preventiva de equipamento em processo •Desenvolvimento e implantação de projetos de melhoria de qualidade •Avaliação e desenvolvimento de fornecedores •Desenvolvimento de implantação de auditorias do sistema de qualidade •Aferição de instrumentos de medição •Desenvolvimento de sistemas a prova de falhas 	<ul style="list-style-type: none"> •Inspeção e teste de material comprado •Inspeção e testes ao longo do processo •Inspeção e testes do resultado do serviço prestado •Operação de sistemas de controle de processo •Sistemas de avaliação da qualidade do serviço pelo Cliente
Custos de Falhas Internas	Custos de Falhas Internas
<ul style="list-style-type: none"> •Refazer de imediato um serviço mal prestado •Refugos e retrabalhos em bens do cliente ou bens facilitadores •Compensações imediatas ao cliente por falhas na prestação do serviço •Reorganizar processos e procedimentos após a falha •Negócios perdidos enquanto corrigindo a falha •Diagnóstico das causas das falhas •Custos com recuperação do cliente 	<ul style="list-style-type: none"> •Garantia do serviço •Retrabalho •Responsabilidade civil por falhas no serviço prestado •Gerenciamento de reclamações •Perda de fidelidade do cliente, afetando futuros negócios •Testemunho desfavorável do cliente insatisfeito a outros clientes potenciais

Fonte: Adaptado de Gianesi e Corrêa (1994).

De acordo com Martins (2006), existe uma relação, no que tange as categorias do custo da qualidade, entre o aumento dos investimentos nos custos com prevenção e avaliação e a diminuição dos custos das falhas internas e dos custos das falhas externas. Para o autor, existe um ponto ótimo de investimento em qualidade, seja nos produtos, serviços ou processos. Para Hansen e Mowen (2001), a redução dos custos deve partir da melhoria na qualidade, a diminuição desses custos sem qualquer esforço em melhorar a qualidade poderá provar ser uma estratégia desastrosa.



2.2 Gestão Estratégica de Custos (GEC) e Formação de Preço

Contraditoriamente ao avanço da tecnologia, ainda é evidente a presença de produtos com falhas no mercado, ocasionando insatisfação e até danos aos consumidores, ou seja, apesar de todo o desenvolvimento no maquinário e nos processos produtivos ao longo dos anos, os sistemas ainda são falhos, necessitando uma constante melhora. Schier (2009, p.29) afirma que “nenhum sistema de custos, por mais complexo e sofisticado que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha total controle deles”. Considera ainda que a parte mais importante é a tomada de decisão, com a correção dos desvios, mas conclui que o sistema de custos é de extrema importância para o controle.

A gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para custeio, planejamento, controle e tomada de decisões (Hansen & Mowen, 2001).

Pode-se entender a GEC como sendo “as principais filosofias, atitudes e artefatos tomados pelos gestores que buscam uma situação favorável no que se refere aos custos, dentro de uma perspectiva competitiva, baseada na melhoria e na criação de valor da firma em seu ambiente” (Slavov, 2011, pg. 154).

Anderson (2007) enfatiza que a Gestão Estratégica dos custos (GEC) está ligada à tomada de decisão que se destina ao alinhamento da estrutura de custos de uma empresa à sua estratégia, de modo a aperfeiçoar o desempenho dessa estratégia. Logo, a autora admite que o alinhamento e a otimização devam compreender toda a cadeia de valor e todas as partes interessadas à organização, para assim, gerar e garantir lucros sustentáveis à empresa. Dessa forma, é possível compreender que há a necessidade das empresas em adotarem novas abordagens e/ou estratégias para gerenciar seus custos. Em outras palavras, a GCE é o processo de gestão das atividades de custos destinadas a modificar a estrutura de custos da empresa, levando em consideração a inclusão de ferramentas organizacionais, projetos de produtos e processos de produção planejados para construir uma estrutura de custos que seja coerente com a estratégia adotada (Anderson & Decker, 2009).

Carvalho e Paladini (2006) acreditam que o desenvolvimento dos produtos e a uniformização dos procedimentos é o que tem atraído empresas, as quais buscam por reconhecimento de seus consumidores e graças a este fator de qualidade pode ser considerada como um item essencial para que as organizações se mantenham no mercado.

Para o estabelecimento do preço de venda, Martins (2008) ressalta que é necessário conhecer o custo do produto e também o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos substitutos e a estratégia de marketing da empresa. A análise se completa com o conhecimento do tipo de mercado em que a empresa atua.

Segundo Kotler (2000), as falhas mais recorrentes na determinação de preços são: uma orientação em demasia para custos; falta de revisão de preços praticados pelo mercado; determinação de preços de forma autônoma do resto do composto de marketing e de forma invariável para diferentes itens de produtos, segmentos de mercado e ocasiões de compra.

2.3 Estudos Anteriores

O Quadro 3, a seguir, apresenta um resumo de estudos anteriores relacionadas ao tema dos custos de qualidade e a gestão dos mesmos, onde foram aplicados sistemas de qualidade em organizações e constataram-se os seguintes resultados:

Quadro 3 - Estudos Anteriores

Autores	Objetivo do Estudo	Resultados
MARTINS (2011)	Propor a adoção de ações que minimizem os índices atuais de retrabalho, promovendo a	De acordo com os resultados verifica-se que a empresa tem vários aspectos a serem

ORGANIZAÇÃO





	redução dos custos das operações corretivas e o cumprimento dos prazos de entrega. Para que este objetivo fosse cumprido foi realizada uma pesquisa descritiva onde foi feita pesquisa de Campo, contando com a realização de entrevistas e aplicação de questionário em campo com os sujeitos da pesquisa.	melhorados, contudo, identificou-se também que a mesma apresenta indicativos que facilitarão as ações de melhoria, como o clima organizacional, a integração entre equipes e entre funcionários e gestores. Considera-se, portanto, a partir do levantamento de todos os dados, que as principais causas de retrabalho estão relacionadas com a falta ou deficiência de processos padronizados que identifiquem, minimizem e controlem os atuais índices de não conformidades.
ALVES; TRINDADE (2012)	Teve como principal objetivo mostrar que a qualidade pode ser medida e gerenciada, de forma a tornar as empresas mais competitivas através de produtos e/ou serviços de alta qualidade, para isso se faz necessário apresentar as categorias dos custos da não qualidade. Para que este objetivo fosse cumprido foi realizada uma pesquisa sobre custos da qualidade a partir de artigos científicos, referência de livros que abordam o tema de qualidade, administração da produção e custos e através de um estudo de caso realizado em uma indústria de beneficiamento de matéria prima.	Os custos da qualidade do estudo não encontram-se estruturados, as informações estão dispersas em planilhas e relatórios diversos e faz-se necessário localizá-las, separá-las e quantificá-las. Após o levantamento e análise da atual estrutura de custos do departamento, a sugestão é a elaboração de uma nova estrutura para apuração dos custos da qualidade através no modelo de custos baseado em atividades (ABC).
BATISTA; ABBAS; CAMACHO; LOPES (2018)	Perscrutar a relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. Para que este objetivo fosse cumprido foi realizada uma pesquisa quantitativa, descritiva, e levantamento de dados do tipo <i>survey</i> . A população deste estudo é compreendida por 836 empresas brasileiras de grande porte.	Conforme os resultados obtidos, a realização deste estudo contribuiu para gerar informações aos gestores em relação a identificação das condições ambientais em que as empresas se inserem, além de evidenciar a necessidade de adotarem novas abordagem para o gerenciamento dos custos, ao analisar a qualidade no contexto organizacional.
FERNANDES, C. E. N.; MATSUOKA, J. V.; COSTA, E. S. (2018)	Propor uma ferramenta de gestão destinada à verificação de falhas que comumente ocorrem em obras e edificações que comprometem a qualidade e o uso da edificação. Para que este objetivo fosse cumprido foi realizada um procedimento simplificado para avaliação de falhas e um estudo do risco dessas falhas à edificação, de modo a acelerar ou tornar mais assertivo o seu processo de tratamento, reduzindo o tempo e, consequentemente, os custos globais com serviços de recuperação.	É possível afirmar que a realização desse estudo contribui com a implantação de um sistema de gestão da qualidade em uma obra ou em uma empresa do setor de construção civil, visto que a ferramenta de aplicação gerou resultados práticos que conduzem a uma nova concepção no que se refere às práticas de manutenção predial, além de contribuir de forma genérica com o aumento da vida útil de edificações.

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Embora exista uma disparidade no segmento das empresas onde foram desenvolvidos os estudos anteriores dos custos, existe uma homogeneidade nos resultados no que se diz respeito a importância da gestão dos custos de qualidade e o impacto que os mesmos refletem nos resultados da empresa e consequentemente no seu faturamento. O que vem a reforçar de forma significativa



a importância do aperfeiçoamento constante de novas formas de gerenciar os custos da qualidade de forma que as necessidades específicas de cada organização.

3 Procedimentos Metodológicos

3.1 Tipo de estudo

A presente pesquisa tem como objetivo identificar os custos da qualidade mensurados em uma panificadora do Recôncavo Baiano. Nesse cenário, quanto aos objetivos, o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, que segundo Gil (1999), é aquela que têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Quanto aos procedimentos, o estudo caracteriza-se inicialmente como uma pesquisa bibliográfica, visto que utilizou-se da leitura de diversos artigos científicos, estudos teóricos e empíricos, livros, revistas e jornais científicos de bases eletrônicas. Segundo Gil (2008), o estudo de natureza bibliográfica caracteriza-se por ser desenvolvido com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Ainda relacionado a pesquisa bibliográfica, Raupp e Beuren (2018) destacam que por ser de natureza teórica, tal etapa é parte obrigatória até mesmo em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente relacionada a determinado assunto ou tema.

De forma complementar, quanto ao delineamento, a pesquisa ainda classifica-se como um estudo de caso, onde a coleta de dados essencial ao seu desenvolvimento foi realizada através da realização de entrevista semiestruturada ao gestor da empresa estudada. Segundo Yin (2001), o estudo de caso é caracterizado pelo estudo empírico, profundo e exaustivo dos fatos objetos de investigação e/ou fenômeno contemporâneo, permitindo um amplo e pormenorizado conhecimento da realidade e dos fenômenos pesquisados.

Em geral, o estudo de caso representa a estratégia preferida quando se colocam diante do pesquisador questões do tipo “como” e “por que” e o foco de análise se concentra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real, além de se ter pouco controle sobre os acontecimentos (Yin, 2014).

Por fim, quanto à abordagem do problema de pesquisa, o presente trabalho classifica-se como uma pesquisa qualitativa, a qual, segundo Gil (1999), propicia o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada, buscando-se o que era comum, mas permanecendo, entretanto, aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos.

3.2 Percurso Metodológico

No primeiro momento deste estudo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica em artigos científicos, estudos teóricos e empíricos, livros, revistas e jornais científicos de bases eletrônicas e posteriormente os mesmos foram selecionados e sistematizados através do critério de maior conformidade com a temática escolhida. Primeiramente foram sumarizados os estudos relacionados a empresas fornecedoras e fabricantes de produtos e aquelas prestadoras de serviços.

Logo após, dentre os trabalhos já selecionados, destacaram-se aqueles que abordavam fornecedoras, panificadoras e *delicatessens* como *lôcus* de pesquisa. Nessa etapa da pesquisa, houve certa dificuldade na seleção do material bibliográfico devido a carência de estudos relacionados, o que reforça a importância do desenvolvimento do trabalho em questão.



Na sequência, foi definida a estratégia de pesquisa mais adequada para responder ao problema de pesquisa e, conseqüentemente, alcançar os objetivos propostos. Dessa forma, optou-se pela realização de um estudo de caso em uma panificadora, localizada no município de Cruz das Almas, no interior do estado da Bahia. O critério de escolha do *lôcus* em relação às demais empresas do mesmo segmento da cidade se deve ao fato da mesma ser a de maior porte e aquela que apresenta um maior desenvolvimento, no município, nas últimas décadas.

Para obtenção das informações necessárias ao desenvolvimento do estudo de caso, foi aplicada uma entrevista semi-estruturada ao administrador da empresa investigada, com base num roteiro previamente desenvolvido.

3.2.1 Instrumento de Coleta de Dados

O roteiro de entrevista foi desenvolvido em conformidade à literatura relacionada ao tema e estruturado em quatro blocos, utilizando-se como critério para construção, o alinhamento dos blocos aos objetivos específicos propostos e, conseqüentemente, ao objetivo geral do trabalho.

No Bloco 1 do roteiro, foram elencadas 12 perguntas que buscaram alcançar o primeiro objetivo específico proposto que trata-se de “caracterizar o perfil da empresa e do entrevistado”, com o intuito de conhecer melhor a empresa e, dessa maneira, entender de forma mais clara os achados da pesquisa, possibilitando uma melhor análise comparativa com outras empresas e até mesmo uma replicação do estudo.

No Bloco 2, foram elencadas 04 perguntas que buscaram responder ao segundo objetivo específico proposto “verificar os meios de controle de qualidade nos produtos oferecidos pela empresa”, entende-se que ao alcançar tal objetivo, o pesquisador terá identificado os meios e processos utilizados pela organização para apropriação dos custos de qualidade e, conseqüentemente, mensurar, ainda que de forma indireta, o conhecimento do gestor sobre o assunto estudado.

No Bloco 3, foi apresentado um quadro com múltiplas escolhas, adaptado de Ganesi e Corrêa (1994), que exemplifica os custos da qualidade por categoria, sendo elas: i) custo de prevenção, ii) custo de avaliação iii) custo de falhas internas iv) custo de falhas externas. O citado quadro, busca responder ao terceiro objetivo específico proposto “averiguar possíveis falhas internas e externas existentes para melhor entender o processo interno que vem sendo desenvolvido na empresa”.

Por fim, no Bloco 4, com o objetivo de responder ao quarto objetivo específico “verificar se os custos da qualidade são evidenciados separadamente nos relatórios gerenciais da organização” foram apresentadas 03 (três) perguntas.

Após o desenvolvimento do roteiro de entrevista, como técnica de refinamento do instrumento de coleta de dados, foi utilizada a análise de juízes com o objetivo de validar o conteúdo. Segundo Moura et al. (2008), a análise de juízes, em sua gênese, baseia-se no julgamento realizado por um grupo de juízes experientes na área em debate, ao qual caberá analisar se o conteúdo em pauta está correto e adequado ao que se propõe.

Após implementação dos ajustes sugeridos pelos juízes ao roteiro de entrevista, a mesma foi realizada junto ao administrador da empresa, e tal escolha deve-se ao fato do mesmo estar intimamente ligado à gestão da empresa e exercer de forma cumulativa a atividade de *controller*, que lhe exige amplo conhecimento dos processos de apropriação de custos e, conseqüentemente, possibilita o fornecimento das informações relacionadas a utilização de ferramentas de controle dos custos de qualidade.

Segundo Martins (2005), tais atribuições do *controller* possibilitam a disponibilização de



informações adequadas ao processo decisório dos gestores, colaborando assim para a busca pela eficácia da empresa e de suas subdivisões, levando-se em conta o aspecto econômico.

3.2.2 Análise de conteúdo

Nesta etapa desenvolveu-se a análise da entrevista, que foi gravada e transcrita na íntegra. Para a apreciação, optou-se pela técnica de análise de conteúdo com abordagem qualitativa. Segundo Hatch (2002), a análise qualitativa tem por objetivo construir o entendimento a partir da visão do indivíduo que está sendo estudado.

Segundo Bardin (2009), análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações que visa obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens (entrevistas).

Dessa forma, através de uma primeira leitura da entrevista transcrita, pretendeu-se, classificar e elencar trechos da mesma e relacioná-los aos objetivos específicos e objetivo geral propostos no trabalho.

4 Resultados e discussões

4.1 Caracterizar o perfil da empresa e do entrevistado

A empresa atua no segmento de panificação e está situada no município de Cruz das Almas, interior do estado da Bahia, mais precisamente na região geográfica conhecida como Recôncavo Baiano. Com mais de 30 anos de atividade (fundada em 1988), a empresa possui uma marca bastante reconhecida em sua região, e classifica-se, quanto ao seu faturamento, como uma empresa de pequeno porte, possuindo atualmente 78 funcionários devidamente registrados, além de 10 prestadores de serviços terceirizados.

O entrevistado, que acumula as funções de administrador e *controller* da empresa, possui formação acadêmica em Administração de Empresas, além de cursos complementares de Gestão de Vendas e outros cursos específicos na área de Produção em Panificação. Segundo o próprio, ocupa os citados cargos a aproximadamente nove anos e descreve como suas principais atribuições: planejamento, organização e desenvolvimento das estratégias econômicas e financeiras da empresa.

Ainda durante a entrevista, o *controller* posicionou-se, espontaneamente, em relação à concorrência e sobre a importância da boa gestão da qualidade como diferencial competitivo em relação aos concorrentes e destacou ainda a importância do *feedback* positivo dos clientes como fator motivador para empresa. Tal posicionamento, alinha-se a Holota *et al* (2016) quando afirmam que a mensuração, análise e avaliação dos custos da qualidade, de modo a implementá-los no sistema de gestão da qualidade, faz-se tão importante quanto medir e analisar a satisfação do cliente.

De forma complementar, alinhando-se a literatura, o entrevistado ainda defende o estudo contínuo e a busca pelo aperfeiçoamento da gestão dos custos de qualidade visto que os mesmos garantem esse diferencial e a credibilidade da organização. A gestão da qualidade é considerada uma importante ferramenta de gestão e fator estratégico fundamental para melhoria da competitividade e da produtividade das empresas (Carpinetti, 2012).

Nessa mesma linha, Silva Filho *et al.* (2015) ainda reforçam que a competente gestão dos custos melhora a qualidade das decisões, auxiliam no controle dos processos internos da empresa dando visibilidade as imperfeições e, conseqüentemente, torna a atividade mais competitiva.



4.2 Verificar os meios de controle de qualidade nos produtos oferecidos pela empresa

A empresa não possui um *software* específico para gestão integrada ou que desempenhe as funções de Sistema de Informação Gerencial, no entanto, utiliza o *software* SYSPDV ligado diretamente aos caixas, esse sistema é responsável pelo controle de vendas e fornecimento dos relatórios de saída de mercadorias. Além do citado *software*, a empresa utiliza diversas planilhas desenvolvidas especificamente para o controle interno da organização. As citadas planilhas são elaboradas e alimentadas através do *Microsoft Excel*.

Como exemplos de planilhas utilizadas como ferramentas para o controle interno, destacam-se: i) Controle de Estoque, ii) Controle de Contas a Receber e a Pagar, iii) Controle de Custos e Despesas, iv) Fluxo de Caixa e v) Controle do Preço de Venda. Segundo Prestes (2002), em micro e pequenas empresas, tais ferramentas possibilitam um controle gerencial satisfatório, visto que as mesmas permitem um *feedback* mais confiável aos gestores no momento da tomada de decisões.

Além dos relatórios já especificados, o entrevistado destaca as atividades dos setores de pré-pesagem e pós-produção, que têm como principais atribuições, respectivamente, o adequado controle da matéria-prima e insumos utilizados na produção; e monitoramento da qualidade dos produtos produzidos. A preocupação da empresa com as citadas etapas da produção é legitimada por Omar e et al. (2009), quando os autores destacam que o objetivo de mesurar os custos de qualidade não está concentrado apenas na intenção de reduzir os custos, mas visa, também, assegurar que os custos incorridos nas atividades por motivo de garantia de qualidade sejam de natureza justa.

Estando a empresa pesquisada interessada no desenvolvimento e controle dos custos de qualidade, é importante enfatizar Trehan, Sachdeva e Garg (2015) que destacam a vital importância do apoio da alta direção da empresa e da coordenação interdepartamental, para o sucesso na implementação das técnicas de controle dos custos da qualidade.

4.3 Averiguar possíveis falhas internas e externas existentes

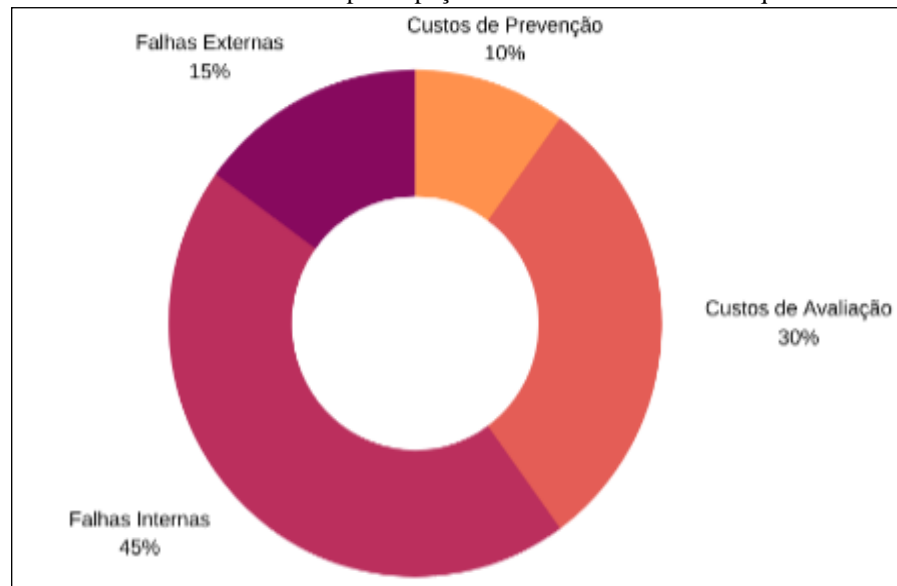
Segundo Feigenbaum (1990) os custos da qualidade podem ser decompostos em custos de prevenção, custos de avaliação, custos de falhas internas e custos de falhas externas. Os custos de prevenção incorrem para assegurar que as empresas produzam, de acordo com os padrões de qualidade previamente estabelecidos. Assim, são investimentos que ocorrem para evitar futuros custos e possuem como intuito assegurar que produtos insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos (Sakurai, 1997).

Os custos de avaliação são associados ao controle da qualidade originando-se de um processo de inspeção em que os resultados são avaliados para verificar se estão conforme os requisitos e existem para assegurar que os produtos produzidos atendam às necessidades dos clientes internos e externos (Juran & Gryna, 1991).

Os custos de falhas internas são oriundos das falhas que ocorrem, dentro da empresa, e que geram perdas, desperdício, produtos com defeitos, entre outros. São os custos necessários para que a má qualidade seja descoberta na operação interna antes dos produtos serem liberados para os consumidores (Shank & Govindarajan, 1997). Já os custos das falhas externas estão associados àqueles produtos defeituosos detectados, externamente, pelos clientes (Robles, 2003).

O gráfico a seguir, foi elaborado a partir da análise do conteúdo da entrevista e apresenta os valores percentuais de participação acumulada dos custos de qualidade, segundo a classificação de Feigenbaum (1990).

Gráfico 1. Percentual de participação acumulada dos custos de qualidade



Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Após análise do gráfico é possível identificar a existência de uma maior variedade de falhas internas do que de externas à organização. Alguns exemplos de falhas externas citadas pelo entrevistado foram: i) vendas perdidas (desempenho); ii) devolução e abatimentos; iii) ajustes por reclamações e iv) má vontade. Quanto as falhas internas, o entrevistado destacou o retrabalho e tempo gasto com reparos como aquelas com maior impacto para a empresa. Nesse sentido, Robles (2003) destaca que os custos relacionados às falhas internas (má qualidade ou não qualidade) são os mais onerosos para as organizações, visto que os mesmos indicam que os defeitos são identificados tardiamente, acarretando em custos mais elevados para corrigi-los.

Ao estabelecer um comparativo, foi verificada uma maior frequência de gastos relacionados aos custos de avaliação que aos custos de prevenção. Os custos de avaliação mais citados pelo entrevistado foram: i) inspeção de matérias primas; ii) inspeção de embalagens; iii) aceitação do produto; iv) teste de campo e v) verificação contínua dos fornecedores. Já os custos de prevenção de maior destaque foram: i) engenharia de qualidade; ii) treinamento de qualidade; iii) recrutamento; iv) auditoria de qualidade; v) pesquisa de mercado e vi) certificação de fornecedores.

Os resultados dessa análise alinham-se aos achados de Raupp e Gaebler (2016), que ao realizarem um estudo de caso sobre os custos de qualidade numa empresa têxtil, de grande porte, sediada no sul do Brasil, obteve resultados proporcionalmente semelhantes, levando a inferir que tal ocorrência, relacionada aos custos da qualidade, aplica-se a empresas de diversos portes e diferentes segmentos da economia brasileira.

Tal inferência é justificável, pois os gestores em fase de aprendizagem, quanto aos custos da qualidade, tendem a enfrentar maiores dificuldades em suas decisões gerenciais, como por exemplo: na identificação de medidas que devem ser tomadas para viabilizar que os esforços sejam despendidos onde realmente é necessário, além da identificação de quais ações da gestão de qualidade estão alcançando os objetivos desejados e qual o custo dessas ações, com isso possibilitando o aumento da eficiência das estratégias traçadas (Tamborlin & Juliatto, 2009).



4.4 Verificar se os Custos da Qualidade são evidenciados separadamente nos Relatórios Gerenciais

Durante a entrevista, o *controller* enfatizou que, atualmente, a empresa passa por um processo de expansão de suas atividades e de seus setores internos, dos quais ele destacou o setor de pré-pesagem e o setor de pós-produção, ambos ainda sem nome definitivo.

Segundo o entrevistado, o setor de pré-pesagem, é responsável pela gestão de toda a matéria-prima e insumos de produção, desde o armazenamento até a distribuição para a produção. Enquanto o setor de pós-produção concentra esforços na avaliação dos produtos fabricados e na avaliação da satisfação dos clientes. A criação desses setores, já apresenta resultados positivos, seja quanto à redução do desperdício e aumento da produtividade em relação à quantidade de matéria prima e insumos utilizados, seja com relação ao controle de qualidade dos produtos e obtenção de *feedback* dos clientes da empresa.

Ainda de acordo com o *controller*, estes novos setores fornecem relatórios de suma importância para a melhoria na qualidade dos produtos e a partir destes, novos modelos de relatórios serão desenvolvidos nos próximos meses com a finalidade de aperfeiçoamento dos processos internos.

Vale destacar, que ainda que a organização concorde com a literatura relacionada e reconheça a importância da evidenciação dos custos de qualidade em relatórios distintos aos gerenciais, até o momento, a mesma não adota tal prática, apresentado os mesmos de forma conjunta às outras informações gerenciais. Segundo o entrevistado, a empresa está em processo de desenvolvimento e já projeta a implantação dos citados relatórios para os próximos meses.

Em relação à apuração dos custos de qualidade, Crosby (1990) cita que a finalidade de apuração do custo da qualidade, é “chamar a atenção” da gerência e proporcionar uma referência quantitativa, ou *benchmark*, para se verificar a melhoria da qualidade. Nesse mesmo sentido, Robles Jr. (2003) ainda cita os seguintes objetivos da mensuração dos custos de qualidade: i) conhecer as perdas reais da empresa pela falta de qualidade; ii) tornar a qualidade um objetivo estratégico da empresa; iii) conhecer a distribuição dos custos; iv) promovendo o melhor direcionamento vinculado à melhoria dos projetos; v) aumentar a lucratividade; vi) aumentar a produtividade; vii) facilitar a elaboração de orçamentos e destinação dos recursos; vii) projetar produtos visando à redução de sobras e retalhos.

4.5 Identificar os Custos de Qualidade mensurados em uma panificadora do recôncavo baiano

Por fim, buscando atingir o objetivo geral e consequentemente responder ao problema de pesquisa inicialmente proposto, foram identificados os custos de qualidade existentes na empresa *locus* do estudo de caso.

Como etapas para alcançar tal objetivo, inicialmente, foi realizada a caracterização do perfil da empresa e do entrevistado, e posteriormente foram verificados os meios de controle de qualidade nos produtos oferecidos pela empresa. Após a conclusão dessas etapas foi realizada a averiguação de possíveis falhas internas e externas mensurados e a verificação dos custos da qualidade quanto a sua evidenciação, ou seja, se a mesma é realizada nos próprios relatórios gerenciais da organização ou separadamente.

No Quadro 1, seguindo a classificação de Feigenbaum (1990), são apresentados os custos de qualidade identificados na empresa estudada, de acordo com o entrevistado.

Quadro 1. Identificação dos Custos de Qualidade





CUSTOS DE PREVENÇÃO
Engenharia de qualidade
Treinamento de qualidade
Recrutamento
Auditoria de qualidade
Pesquisa de mercado
Certificação de fornecedores
CUSTOS DE PREVENÇÃO
Inspeção de embalagens
Inspeção de matérias primas
Aceitação do produto
Teste de campo
Verificação contínua dos fornecedores
FALHAS INTERNAS
Retrabalho
Tempo gasto com reparos
FALHAS EXTERNAS
Vendas perdidas (desempenho)
Devolução e abatimentos
Ajustes por reclamações
Má vontade

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

Após análise do Quadro 4, é possível identificar que a empresa tem buscado na gestão dos custos da qualidade, uma vantagem competitiva e uma forma de se consolidar em sua microrregião. Vale destacar que a adoção de tais práticas tende a melhorar a qualidade dos produtos e/ou serviços vendidos e proporcionar uma maior satisfação das necessidades dos clientes (SILVA et al., 2019).

De forma complementar, Silva et al. (2019) ainda afirmam que a gestão dos custos da qualidade subsidia o planejamento e acompanhamento dos processos e prevenção dos custos de falhas externas.

5 Considerações Finais

A gestão dos custos de qualidade é uma ferramenta essencial para tomada de decisões por parte dos gestores, objetivando identificar e minimizar falhas e defeitos nos produtos ofertados. Nesse sentido, o estudo da gestão da qualidade busca contribuir para a geração de vantagens competitivas no mercado e conseqüentemente a oferta de produtos e serviços de melhor qualidade.

Sendo assim, o objetivo deste estudo foi identificar os custos da qualidade mensurados em uma panificadora situada no recôncavo baiano, durante o desenvolvimento da pesquisa, foi possível verificar que os resultados obtidos alinham-se a estudos anteriormente desenvolvidos por Martins (2011), Alves e Trindade (2012), Batista e et al. (2018) e Fernandes et al. (2018), que corroboram a importância da gestão e mensuração dos custos da qualidade como ferramenta de gestão visto que tais iniciativas tendem a proporcionar a eliminação de custos de falhas e desperdícios, melhorias no processo produtivo e conseqüente aumento da produtividade e competitividade da empresa (Crosby, 1990; Robles Jr., 2003; Tamborlin & Juliatto, 2009; Raupp & Gaebler, 2016).

Inicialmente, após análise do conteúdo da entrevista semiestruturada, aplicada ao *controller* da empresa, buscou-se caracterizar o perfil da mesma e do entrevistado. Verificou-se que a empresa, foi fundada em 1988, está situada no município de Cruz das Almas - Bahia, atua no ramo de panificação e classifica-se, quanto ao faturamento, como de pequeno porte. De forma



complementar destaca-se que a mesma possui marca e produtos bastante conhecidos em sua micro-região. Quanto ao perfil do entrevistado, destaca-se que o mesmo possui graduação em Administração de Empresas e acumula as funções de administrador e *controller*.

Verificou-se também que a empresa utiliza um *software* para o controle de vendas e fornecimento dos relatórios de saída de mercadorias além de diversas planilhas desenvolvidas especificamente para o controle interno da organização que permitem o acompanhamento de todo o processo produtivo da organização.

Além disso, foram averiguadas possíveis falhas internas e externas existentes na organização. Nessa etapa do trabalho, utilizou-se a classificação proposta por Feigenbaum (1990), através da qual foi possível identificar a existência de uma maior variedade de falhas internas do que falhas externas na organização. De forma complementar, verificou-se também que os custos de avaliação são superiores aos custos de prevenção da empresa.

Quanto à evidenciação dos custos de qualidade, durante a entrevista verificou-se que a empresa foi capaz de apresentar os custos de qualidade e suas devidas classificações (custos de prevenção, custo de avaliação, falhas internas e externas) e que os mesmos não são evidenciados separadamente em relatórios específicos. Para além, verificou-se que a empresa tem buscado na gestão dos custos da qualidade, uma vantagem competitiva e uma forma de se consolidar em sua microrregião, oferecendo produtos e/ou serviços de melhor qualidade aos seus clientes.

A limitação da pesquisa consiste no fato estudo de caso limitar-se apenas a realidade da empresa pesquisada, bem como as respostas e informações prestadas pelo respondente. Como sugestão de pesquisas futuras sugere-se o estudo conjunto de empresas mixadas em relação ao porte (faturamento) e segmento (atividade econômica), além da aplicação de entrevista a uma maior quantidade de representantes de cada empresa.

Referências Bibliográficas

- Alves, C. E. T., & Trindade, D. C. A. C. (2012). Custos da qualidade: Análise da estrutura e componentes dos custos da qualidade. In *Artigos do Simpósio de Excelência em Gestão EeTecnologia*.
- Anderson, S. W., & Decker, H. C. (2009). Strategic cost management in supply chains, part 2: executional cost management. *Accounting Horizons*, 23(3), 289-305.
- Atkinson, A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. Atlas.
- Bardin, L. (2009). *Análise de conteúdo*. Edições 70.
- Barreto, M. G. P. (2008). *Controladoria na gestão: a relevância dos custos da qualidade*. Saraiva.
- Batista, M. J.; Abbas, K.; Camacho, R. R.; & Lopes, A. K. (2018). Relação entre o ambiente, a gestão estratégica de custos e o desempenho: um estudo sob a perspectiva da qualidade em empresas brasileiras de grande porte. In *Artigos do Congresso Brasileiro de Custos*.



- Carpinetti, L. C. R. (2012). *Gestão de qualidade: conceitos e técnicas* (2nd ed.). Atlas.
- Carvalho, M. M., & Paladini, E. P. (2006). *Gestão da qualidade: teoria e caos*. Campus.
- Coral, E. (2002). *Modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade empresarial*. UFSC.
- Costa, F. C. M. (2014). *A importância dos custos da qualidade e o seu foco nas actividades: o caso de uma empresa do sector da água em Portugal* [Doctoral dissertation, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra]. <http://hdl.handle.net/10316/24608>.
- Crosby, P. B. (1994). *Qualidade é investimento*. José Olympio.
- Deming, W. E. (1982). *Out of the crisis*. MIT Press.
- Feigenbaum, A. V. (1990). *Total quality control* (3rd ed.). McGraw-Hill.
- Gale, B. T. (1996). *Gerenciando o valor do cliente: criando qualidade e serviços que os clientes podem ver*. Pioneira.
- Garvin, D. A. (1997). *Gerenciando a qualidade: a visão estratégica e competitiva*. Qualitymark.
- Gianesi, I. G. N., & Corrêa, H. L. (1994). *Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente*. Atlas.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (5th ed.). Atlas.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Cengage Learning.
- Harrison, J. S. (2005). *Administração estratégica de recursos e relacionamentos*. Bookman.
- Hatch, J. A. (2002). *Doing qualitative research in education settings*. State University of New York Press.
- Holota, T., Hrubec, J., Kotus, M., Holiencinová, M. H., & Caposová, E. (2016). The management of quality costs analysis model. *Serbian Journal of Management*, 11(1), 119-127.
- Iudícibus, S. (1998). *Contabilidade gerencial* (6th ed.). Atlas.
- Juran, J. M., Gryna, F. M., & Frank, M. (1991). *Controle de qualidade handbook: conceitos, políticas e filosofia da qualidade*. Makron Books.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Futura.



Kotler, P. (2000). *Administração de marketing* (10th ed.). Prentice-Hall do Brasil.

Maria, A. M.; Nascimento, I. C. S.; & Melo, G. C. V. (2018). Análise da estrutura e ferramentas do custo da qualidade aplicadas no processo produtivo do sal marinho em Mossoró-RN. In *Artigos do Congresso Brasileiro de Custos*.

Martins, E. (2011). *Análise das etapas de montagem e teste de fábrica com foco no retrabalho: um estudo de caso na empresa Datacom* [Trabalho de Conclusão de Curso, Faculdade Luterana São Marcos]. <http://acad.saomarcos.br/rsm/handle/123456789/24>.

Martins, E. (2008). *Contabilidade de custos*. Atlas.

Martins, O. S. (2005). *O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais: planejamento através da controladoria* [Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade Estadual da Paraíba].

Martins, P. G., & Laugeni, F. P. (2006). *Administração da produção* (2nd ed.). Saraiva.

Miguel, P. A. C.; & Rotondaro, R. G. (2012). Abordagem econômica da qualidade. In Carvalho, M. M.; & Paladini, E. P. (Coord.). *Gestão da qualidade: teoria e casos*. (2nd ed.). Elsevier: ABEPRO.

Moura, E. R. F., Bezerra, C. G., Oliveira, M. S., & Damasceno, M. M. C. (2008). Validação de jogo educativo destinado à orientação dietética de portadores de diabetes mellitus. *Revista de Atenção Primária à Saúde*, 11(4), 435-443.

Oliveira, R.; Silva, B. N.; Costa, M. A. S.; & Abbas, K. (2018). Custos da qualidade: um estudo no serviço de nutrição e dietética de um hospital em processo de acreditação. In *Artigos do Congresso Brasileiro de Custos*.

Omar, M. K.; Sim, H. K.; Murugan, S.; & Muhamad, M. R. (2009). The impact of costs of quality: a simulation approach. In *International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management*.

Padoveze, C. L. (2004). *Contabilidade gerencial* (4th ed.). Atlas.

Prestes, N. R. (2002). *Um estudo sobre os controles de gestão utilizados nas Micro e Pequenas Empresas Comerciais da cidade de Ivaiporã (PR)* [Doctoral dissertation, Universidade Federal de Santa Catarina]. <http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/83963>.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). *Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais* (3rd ed.). Atlas.

Robles Junior, A. (2003). *Custos da qualidade*. Atlas.



Sakurai, M. (1997). *Gerenciamento integrado de custos*. Atlas.

Schier, C. U. d. C. (2009). *Gestão e pratica de Custos*. Juruá.

Schiffauerova , A., & Thomson, V. (2006). A review of research on cost of quality models and best practices. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23(6), 647-669.

Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. Free Press.

Silva Filho, L. L., Lagioia, U. C. T., Araújo, J. G. N., Araujo, J. G., & Carlos Filho, F. A. (2015). Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do estado de Pernambuco. *ABCCustos*, 10(3), 109-146.

Silva, A. R. M.; Nascimento, I. C. S. Do; Silva , A. R. P. Da; & Moreira, C. S. (2019). Gestão do custo da qualidade: análise em uma empresa produtora de melão no município de Mossoró-RN. In *Artigos do Congresso Brasileiro de Custos*.

Slavov, T. N. B. (2011). Gestão Estratégica De Custos No Brasil: estudo bibliométrico nos anos de 2004 a 2010. In *Artigos do Congresso Brasileiro de Custos*.

Tamborlin, N., & Juliato, A. J. (2009). Gerenciamento dos custos da qualidade e sua aplicação na geração de oportunidades de melhoria na fiação da Coteminas S.A. de Blumenau SC. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 3(4), 83-104.

Trehan, R., Sachdeva, A., & Garg, R. A. (2015). A comprehensive review of cost of quality. *VIVECHAN International Journal of Research*, 6(1), 70-88.

Wernke, R. (2008). *Gestão de Custos: uma abordagem prática* (2nd ed.). Atlas.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2nd ed.). Bookman.

Yin, R. K. (2014). *Case study research: design and methods* (5th ed.). Sage Publications.