

OBSERVATORIO DE LAS CIENCIAS SOCIALES EN IBEROAMERICA

LA EVALUACIÓN DE COSTOS DE CALIDAD COMO HERRAMIENTA MODERNA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

*Yadianis Matamoros Hechavarría

**Luis Alejandro García Ortiz

***Yoandra López Villa

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Yadianis Matamoros Hechavarría, Luis Alejandro García Ortiz y Yoandra López Villa: "La evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la contabilidad de gestión", Revista Observatorio de las Ciencias Sociales en Iberoamérica, ISSN: 2660-5554 (Vol 2, Número 14, septiembre 2021, pp.154-168). En línea:

<https://www.eumed.net/es/revistas/observatorio-de-las-ciencias-sociales-en-iberoamerica/ocsi-septiembre21/contabilidad-gestion>

RESUMEN

Las condiciones económicas actuales que caracterizan el sistema empresarial cubano demandan el perfeccionamiento constante de la gestión empresarial, por lo que las entidades que implementan un Sistema de Gestión de Calidad deben asegurar producciones y servicios con calidad a partir de una administración eficiente de sus costos, para ello resulta necesario el fortalecimiento de la Contabilidad de Gestión. En este sentido, la evaluación de costos de calidad constituye una herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión orientada a la optimización de recursos y la mejora continua de los procesos que se desarrollan en la empresa en su conjunto. Por consiguiente, el objetivo de este trabajo es argumentar las ventajas que ofrece la evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión para elevar la eficiencia y eficacia de la gestión empresarial. En el trabajo se emplearon métodos y técnicas de investigación con la finalidad de profundizar en los fundamentos teóricos que sostienen el nexo entre ambas categorías, con énfasis en la evolución histórica, conceptualización, particularidades en Cuba y ventajas. Los resultados corroboran que es insuficiente en el sector

* Profesora auxiliar de la Disciplina Estudios Contables de la Carrera Economía
Universidad de Las Tunas, Cuba
yadianismh@ult.edu.cu

** Profesor de la Escuela Provincial del Partido Las Tunas, Cuba

*** Profesora de la Universidad de Las Tunas, Cuba
yoandralv@ult.edu.cu

empresarial el empleo de la evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión. La sistematización teórica aborda las ventajas que ofrece esta herramienta estratégica en términos de reducción de costos, mejora de procesos, satisfacción del cliente, competitividad, organización del trabajo, calidad de bienes y servicios, producciones limpias, lo que conduce al desempeño efectivo de la organización.

Palabras claves: Contabilidad de Gestión, evaluación de costos de calidad, ventajas de costos de calidad

QUALITY COST ASSESSMENT AS A MODERN TOOL OF MANAGEMENT ACCOUNTING

ABSTRACT

The current economic conditions that characterize the Cuban business system demand the constant improvement of business management, so the entities that implement a Quality Management System must ensure quality productions and services from an efficient administration of their costs, to this is necessary to strengthen Management Accounting. In this sense, the evaluation of quality costs constitutes a modern tool of Management Accounting oriented to the optimization of resources and the continuous improvement of the processes that are developed in the company as a whole. Therefore, the objective of this work is to argue the advantages offered by quality cost evaluation as a modern tool of Management Accounting to increase the efficiency and effectiveness of business management. In the work, research methods and techniques were used in order to deepen the theoretical foundations that support the nexus between both categories, with an emphasis on historical evolution, conceptualization, particularities in Cuba and advantages. The results corroborate that the use of quality cost evaluation as a modern tool of Management Accounting is insufficient in the business sector. The theoretical systematization addresses the advantages offered by this strategic tool in terms of cost reduction, process improvement, customer satisfaction, competitiveness, work organization, quality of goods and services, clean productions, which leads to the effective performance of the organization.

Keywords: Management accounting, quality cost evaluation, quality cost advantages

INTRODUCCIÓN

El ámbito en que se desenvuelve la economía a nivel mundial denota en los últimos años un aumento de la competitividad marcada por las exigencias actuales de los clientes, por lo que las empresas deben delinear estrategias para garantizar productos y servicios con eficiencia, eficacia y calidad. La incertidumbre económica que caracteriza el contexto actual demanda que los directivos dispongan de herramientas efectivas que proporcionen información relevante sobre el comportamiento de los costos y gastos incurridos en la gestión empresarial, incluyendo aquellos relacionados con las mejoras de calidad.

Actualmente, la información de los costos y gastos constituye un elemento estratégico para el logro eficaz de la misión de cualquier organización, principalmente las que se dedican a la producción y servicios por el proceso de creación de valor al cliente. Hoy en día, se hace necesario gestionar con

mayor eficiencia los costos no solo por el incremento de las utilidades, sino también, para garantizar los requerimientos de los clientes pactados en los contratos económicos. En este sentido, resulta primordial desarrollar una adecuada Contabilidad de Gestión que suministre información fiable y oportuna sobre el manejo de los recursos al articularse con el desempeño de los procesos en la actividad empresarial.

El perfeccionamiento de la Contabilidad de Gestión en el sector empresarial cubano demanda la implementación de herramientas que contribuyan a la toma de decisiones sobre los costos destinados a la prevención y mejora, así como a cuantificar las pérdidas generadas por errores o incumplimientos por la calidad no deseada por los clientes. La economía cubana insta a que las organizaciones que tienen implementado un Sistema de Gestión de Calidad fortalezcan el proceso de Contabilidad de Gestión para suministrar información sobre los costos de calidad. El Decreto No. 281 sobre el Reglamento para la implantación y consolidación del Sistema de Dirección y Gestión Empresarial Estatal, establece que “La empresa debe implementar un Sistema de Costos relativos a la calidad, que permita determinar la eficiencia del Sistema de Gestión de la Calidad” (Consejo de Ministros, 2007, p.394).

En investigaciones realizadas en entidades de la producción y los servicios del territorio tunero que tienen certificado el Sistema de Gestión de Calidad, se constatan insuficiencias en el proceso de Contabilidad de Gestión que limitan la mejora continua. Para contribuir a la solución de este problema, se establece como objetivo de este trabajo argumentar las ventajas que ofrece la evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión para elevar la eficiencia y eficacia de la gestión empresarial.

Por lo antes expuesto, en el trabajo se exponen los fundamentos teóricos que sostienen el nexo entre ambas categorías sustentado en el análisis de la evolución histórica, conceptos asumidos por diferentes autores de la literatura universal, particularidades en Cuba y las ventajas que ofrece en la actualidad la información de los costos de calidad para la administración empresarial.

MÉTODOS

En el desarrollo del trabajo se emplearon métodos científicos de investigación como el histórico - lógico para analizar la evolución histórica y desarrollo de la Contabilidad de Gestión, así como su relación con la evaluación de costos de calidad; el método analítico – sintético en el análisis y síntesis de los elementos que fundamentan la evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión y el método inducción-deducción en la elaboración de juicios sobre la base del estudio de la literatura universal. Además, se realizaron entrevistas a especialistas del área económica y tecnológica de entidades pertenecientes al sector de la construcción del territorio tunero, así como a académicos de las ciencias contables con la finalidad de constatar la situación actual que desarrolla la Contabilidad de Gestión en el sector empresarial y limitaciones en el empleo de los costos de calidad.

RESULTADOS

La Contabilidad de Gestión: una mirada general sobre el tema

La literatura universal revela que las primeras prácticas contables datan desde la Edad Antigua, etapa en que se reconoció la importancia de registrar las operaciones, deudas e impuestos. La actividad comercial conllevó al conocimiento de los gastos para la medición de las utilidades del negocio. El surgimiento de la Revolución Industrial condujo al perfeccionamiento de los métodos de cálculo y registro de los costos, principalmente los considerados indirectos en el proceso productivo en la determinación de las ganancias y costos con el fin de satisfacer las necesidades de información y ejercer un mejor control sobre los recursos.

La evolución histórica de la Contabilidad ha estado enmarcada desde que se publicó el primer libro por el monje italiano Fray Luca Paccioli "Teneduría de libros por partida doble" en satisfacer los requerimientos de información como consecuencia del desarrollo y la complejidad alcanzada por la actividad económica en el desarrollo de las organizaciones. La Contabilidad como ciencia se clasifica en Contabilidad Financiera y Contabilidad de Gestión según el destino de la información económico-financiera de la empresa.

La Contabilidad Financiera se encarga del registro, análisis e interpretación de las operaciones económicas. Sin embargo, no ofrece a los directivos información relevante para la toma de decisiones sobre cuál es el costo de fabricación de un producto, cómo medir la eficiencia en la utilización de los recursos en el proceso productivo o de servicios, entre otros aspectos, limitaciones que dieron origen a la Contabilidad de Costo y esta a su vez, a la Contabilidad de Gestión como rama de la misma.

La Contabilidad de Costos evolucionó en función de satisfacer las necesidades de información de los directivos dando paso a la Contabilidad de Gestión, la cual es referida en la revisión bibliográfica como Contabilidad Directiva, Contabilidad Administrativa, Contabilidad Gerencial, constituyendo un instrumento para la dirección.

Los estudios realizados sobre la evolución de la Contabilidad de Gestión permiten afirmar que la misma ha estado íntimamente relacionada con los cambios en los sistemas de dirección, por lo que responde a los objetivos estratégicos de las organizaciones en las diferentes etapas por las que han transitado, dirigida a satisfacer los requerimientos de información para el uso interno. La Contabilidad de Gestión desempeña un papel integral sustentado en el nexo entre el sistema de información y el proceso de toma de decisiones.

El grado de complejidad de las transacciones económicas de una empresa no puede compararse con el de hace años atrás. Hoy en día, el entorno comercial está sujeto a constantes cambios y han surgido nuevas técnicas de gestión, donde adquiere cada vez más relevancia la satisfacción del cliente, por lo que la Contabilidad de Gestión resulta más necesaria es un escenario caracterizado por una incertidumbre económica global, desarrollo tecnológico de los sistemas informativos e incremento de la competitividad.

La Contabilidad de Gestión constituye un sistema de información para la toma de decisiones por parte de todos los agentes empresariales, incluyendo la información continua sobre las actividades que componen la cadena de valor de cada empresa o unidad de negocio, así como sobre las actividades de apoyo que establece la organización para su desarrollo. (Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez, 2000, p.32)

En la definición se destaca el papel que desempeña la Contabilidad de Gestión para la toma de decisiones a partir de la información que suministra sobre los procesos y actividades que generan valor desde la contratación de las materias primas hasta la entrega del producto o servicio al cliente y que garantizan el correcto funcionamiento de la organización.

La Contabilidad de Gestión como sistema de información para la dirección permite mejorar significativamente el conocimiento de los resultados de una empresa, tanto desde el punto de vista global como de las diferentes áreas que la componen y de todo el proceso de control, mediante la elaboración del presupuesto, cálculo y el análisis de las desviaciones, proceso que permite evaluar la actuación de la organización en un período determinado.(López, Martín, Rodríguez, Martínez y Suárez, 2010, p. 34)

Se conceptualiza el término por los autores sobre la base de la información que aporta la Contabilidad de Gestión para la mejora continua y comprende el estudio de cada una de sus áreas, además describe el proceder para evaluar el desempeño de la empresa durante un período determinado.

Almaguer (2012) refiere que “La Contabilidad de Gestión se orienta a satisfacer las necesidades de información interna de la administración con el diseño destinado a facilitar las funciones administrativas internas de planeación y control, así como la toma de decisiones” (p.112).

Este concepto describe de manera explícita el objetivo que persigue este tipo de contabilidad con el fin de favorecer el desarrollo de las funciones del proceso administrativo al estar articulada con el enfoque estratégico de la organización.

The Institute of Management Accounting, (como se citó en Hernández, 2016) plantea:

La Contabilidad de Gestión es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada por los diversos niveles de la dirección para planificar, evaluar y controlar la organización y asegurar la asignación óptima de los recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial. (p.31)

En esta definición se describe el accionar de la Contabilidad de Gestión según los procesos que desarrolla y destaca la importancia de la información que suministra a los directivos para garantizar el empleo racional de los recursos mediante la planificación, control y evaluación de la gestión empresarial.

La Contabilidad de Gestión es considerada un instrumento de dirección por las ventajas que ofrece para la consecución de los objetivos estratégicos al suministrar información a los directivos sobre:

- ✓ Decisiones financieras y no financieras.
- ✓ La formulación de los objetivos para cada uno de los diferentes departamentos o centros de responsabilidad en correspondencia con los estratégicos.
- ✓ El sustento de los sistemas de control de gestión para la medición de los resultados y la evaluación del desempeño mediante la actuación de las personas y/o departamentos en el cumplimiento de los objetivos propuestos.
- ✓ La integración y coordinación del sistema de información contable para el procesamiento de los datos y la comunicación de los resultados.
- ✓ La reducción de los costos mediante el uso racional de los recursos y el aseguramiento de la calidad de las producciones y servicios, así como el desarrollo de ventajas competitivas.
- ✓ El perfeccionamiento de las líneas productivas a partir de una mejor gestión de los costos.
- ✓ La toma de decisiones correctivas para mejorar el funcionamiento interno de la organización, la calidad del producto o servicio y la posición competitiva.

La utilización del costo como instrumento evaluador de la gestión de las empresas, requiere el dominio por parte de los directivos de los aspectos esenciales que caracterizan su planificación y cálculo. Las empresas acumulan sus costos a partir de las características de la producción o del servicio prestado. Los sistemas de costos tradicionales más utilizados son el sistema de costos por órdenes de trabajo y el sistema de costos por procesos. El primero es empleado por aquellas organizaciones que fabrican productos heterogéneos de acuerdo con las especificaciones del cliente. Según Polimeni (2005) “El sistema de costo por procesos es un sistema de acumulación de costos de producción por departamentos o centros de costos” (p.238).

No se puede dejar de reconocer la importancia que han tenido los modelos de costos tradicionales. Sin embargo, a partir de la década del 80 del pasado siglo se fundamentaron criterios en contraste con los beneficios que reportaron estos sistemas de costo, entre ellos:

- ✓ Distorsiones del costo del producto por la utilización de métodos basados en el volumen.
- ✓ La falta de análisis de los costos de las unidades no productivas.
- ✓ Irrelevancia de la información para la toma de decisiones.

La revisión bibliográfica describe las críticas realizadas a estos sistemas de costo por las limitaciones que presentan para la distribución más precisa de los gastos indirectos, debido a que se asignan por volúmenes a través de procedimientos arbitrarios, de esta manera se cargan costos a producciones que

no lo han generado, lo que dificulta la toma de decisiones efectivas. Estos sistemas de costos no toman en cuenta el enfoque de creación de valor al cliente, técnica actual de la gestión estratégica de costos que se fundamenta en el sistema de costo basado en actividades, con el objetivo de mejorar el proceso de cálculo de cualquier objetivo de coste a partir de la filosofía de que los productos y servicios son los que consumen actividades y estas a su vez, costos.

Los costos de calidad constituyen otra de las herramientas modernas de la Contabilidad de Gestión orientada a la mejora continua de los procesos. La Contabilidad de Gestión comprende el estudio de los costos de calidad como instrumento clave para el cálculo y evaluación de estos costos dentro del Sistema de Gestión de la Calidad de una organización; de ahí la armonización entre ambos sistemas de la gestión empresarial. El costo de calidad está conformado por la fusión del término costo, objeto de estudio por la Contabilidad de Gestión y el vocablo calidad que constituye la esencia del propio Sistema de Gestión de Calidad.

“La calidad es el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos” (ISO 9000, 2000, p.8). La calidad es satisfacer las necesidades de los clientes, producir un artículo o servicio sin errores de acuerdo con las normas establecidas, incluye enfoque de proceso, asignación de costos y otras actividades en beneficio de mejorar la gestión interna de la organización.

Dado el nexo entre ambos términos, es necesaria la colaboración entre las áreas de economía y calidad, principalmente en las entidades que tienen implementado un Sistema de Gestión de Calidad, independientemente del apoyo del resto de los demás procesos. El área de economía es la encargada de suministrar información sobre el comportamiento de los costos de calidad, es el lugar donde se realiza los procesos de recopilación y procesamiento de la información, cálculo, registro y evaluación de los mismos; a su vez, requiere de información del área de calidad para la identificación de los costos. De igual forma, el área de calidad demanda los informes sobre estos costos para la toma de decisiones en beneficio de las mejoras de calidad.

En Cuba, el Decreto No. 281 implanta las normas y procedimientos que rigen como instrumentos de trabajo para una mejor aplicación del sistema de gestión de las empresas y establece en el artículo 274 que “El área de regulación y control de contabilidad y finanzas es la encargada de administrar todo lo concerniente al sistema de costos de la calidad” (Consejo de Ministros, 2007, p.394).

La evolución de la Contabilidad de Gestión en la economía cubana ha estado influenciada en gran medida por la necesidad de homogenización con la práctica contable universal en correspondencia con las Normas Internacionales de Información Financiera, así como bajo las condiciones económicas y financieras que se ha desarrollado la economía en cada una de sus etapas. Los reglamentos de costos aprobados en 1977 estuvieron más dirigidos a garantizar los requerimientos de la economía global que a satisfacer las necesidades propias de las empresas e introdujeron que dificultaron el procesamiento del costo. La Contabilidad de Gestión ha ido perfeccionándose de manera constante en función de satisfacer las necesidades de información de los directivos como herramienta para el proceso decisorio.

La Contabilidad de Gestión contribuye a garantizar dentro de la actividad empresarial un proceso de gestión más eficiente en cuanto a la planificación, control y evaluación de costos, así como la toma de decisiones acertadas. Su característica de ser flexible, facilita la aplicación de métodos, procedimientos y técnicas modernas para elevar los resultados económicos, mayor efectividad en la administración de los recursos, la mejora de la calidad de las producciones y servicios, así como satisfacer las exigencias de los clientes.

Las empresas cubanas emplean por lo general sistemas de costos tradicionales para la gestión de los costos. No obstante, existen entidades que no utilizan un sistema de costo puro en la acumulación de los mismos debido a sus características técnico-organizativas y además, porque no disponen de un sistema automatizado contable que garantice el procesamiento de datos a partir de la interrelación entre los procesos de la actividad empresarial.

La temática de los costos de calidad constituye una prioridad para el sector empresarial cubano dado la necesidad de que las empresas que implementan un Sistema de Gestión de Calidad realicen la evaluación de costos de calidad para contribuir al fortalecimiento de la Contabilidad de Gestión y por ende, del propio sistema de costo de calidad, de igual modo, medir la efectividad del Sistema de Gestión de Calidad establecido en la entidad.

La evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión

En el ámbito de la Contabilidad de Gestión, la evaluación sobre los costos de calidad posibilita a los directivos información sobre cómo mejorar la gestión de la organización para obtener productos y servicios que cumplan los requisitos de calidad.

Según Acosta (2014) "La evaluación de costos de calidad es un proceso que constituye una solución para la optimización del uso de los recursos con el objetivo de lograr la calidad" (p.45). Este concepto fundamenta la importancia de la evaluación de costos de calidad para el empleo racional de los recursos con la finalidad de asegurar la calidad.

La evaluación de los costos de calidad como un proceso esencial constituye una poderosa herramienta para el incremento de la competitividad de las organizaciones, coadyuvando a la toma de decisiones al vislumbrar las mejoras y medidas correctivas que resultan más eficientes desde el punto de vista económico, contribuyendo al incremento de la calidad de los productos y servicios, a una utilización más eficiente de los recursos y al logro de resultados que posibiliten la mejora continua de la gestión...(Álvarez, 2014, p.30)

Se aprecia que Álvarez (2014) emite un criterio más abarcador sobre la evaluación de costos de calidad con respecto a la definición anterior, al referirse a la importancia de este proceso para elevar la

competitividad y la toma de decisiones en beneficio de la mejora continua en términos de calidad de los productos y servicios, así como el aprovechamiento óptimo de los recursos.

La evaluación de costos de calidad es una actividad sistemática y periódica desarrollada por una organización, que posibilita la obtención de información fiable y válida tendiente a facilitar la emisión de juicios de valor acerca de los costos en los que se incurren para obtener productos conformes, con el objetivo de viabilizar la toma de decisiones destinadas a su ajuste respecto a un patrón determinado para sustentar, en la organización considerada, el proceso de mejora continua...(Mora, 2018, p.55)

En contraste con las definiciones anteriores, Mora (2018) describe la evaluación de costos de calidad como una actividad que debe realizarse de manera sistemática y periódica para la obtención de información, por lo que destaca uno de sus propósitos, asimismo elementos inherentes al propio proceso de evaluación como la emisión de juicios de valor sobre los costos de conformidad asociados a los productos que facilite la toma de decisiones y la mejora continua.

La idea sobre costo de calidad ha evolucionado rápidamente en los últimos años. Anteriormente era percibido como el costo de poner en marcha el departamento de aseguramiento de la calidad, la detección de los costos de desecho y de los costos justificables. Actualmente, se entienden como costos de calidad los incurridos en el diseño, implementación, operación y mantenimiento de los sistemas de calidad de una organización, los costos de los procesos de mejoramiento continuo de la calidad, y los costos de sistemas, productos y servicios que han fracasado al no tener en el mercado el éxito que se esperaba (Climent, 2003, p.3).

El autor precisa elementos esenciales que caracterizan el sistema de calidad, asimismo los costos asociados a la mejora de calidad y los relacionados con los que no satisfacen las expectativas de los clientes.

Según el Decreto No. 281 “Los costos de calidad son aquellos en que incurre la empresa para asegurar una calidad satisfactoria y dar confianza de ello, así como de las pérdidas sufridas cuando no se obtiene la calidad satisfactoria” (Consejo de Ministros, 2007, p.394). La definición revela la esencia de estos costos para garantizar una calidad que de seguridad a los clientes del beneficio adquirido, así como de las pérdidas por la calidad no requerida.

Por su parte, Cruz (2008) define los costos de calidad como “Aquellos en que se incurren por el cumplimiento de un conjunto de requisitos de un producto o servicio adecuado a satisfacer las necesidades implícitas o explícitas de los clientes y los costos asociados por no cumplir estos requisitos” (p.16). Se hace referencia que los costos de calidad son los incurridos en una organización para la

obtención de un producto o servicio que satisfaga las expectativas de los clientes tanto internos como externos y comprenden también, los que no cumplan con los requisitos de calidad.

Los autores de este trabajo comparten los criterios consultados y exponen que los costos de calidad comprenden aquellos costos que se incurren en la organización para asegurar la calidad de las producciones y servicios que satisfagan las necesidades de los clientes internos y externos, así como los que no cumplen con las exigencias del mercado a partir del desarrollo de los procesos de planificación, registro, cálculo, análisis y evaluación de estos.

La sistematización teórica revela que en el ámbito universal distintos autores e investigadores en el tema han reconocido las ventajas de los costos de calidad para la estrategia empresarial. Estos costos contribuyen a:

- ✓ Desarrollo de estrategias para elevar la competitividad empresarial.
- ✓ Reducción de costos y tiempos.
- ✓ Distribución correcta del costo de calidad para obtener los máximos beneficios.
- ✓ Identificación de fallos en los procesos internos de la organización.
- ✓ Medición de la eficacia del Sistema de Gestión de Calidad implantado.
- ✓ Diseño de acciones para la mejora continua.
- ✓ Desarrollo de procesos con mayor dinamismo que posibiliten el cumplimiento del encargo social en términos de cantidad y calidad.
- ✓ Satisfacer las necesidades de los clientes.

En la bibliografía consultada se aprecia que desde la década del 50 del pasado siglo varias empresas reconocieron la necesidad de evaluar los costos de calidad por las siguientes razones:

- ✓ Comunicar la importancia de la calidad a una audiencia entrenada en el uso de variables financieras.
- ✓ La mejor comprensión de las categorías de costos de calidad y de los diversos costos asociados con el ciclo de vida del producto.
- ✓ La mayor complejidad de los procesos manufactureros asociados a las nuevas tecnologías que conllevaron a un incremento en los costos de calidad.

El conocimiento de los costos de calidad da una medida de la eficiencia en el aseguramiento de la calidad de la empresa, por lo que la evaluación de los mismos resulta ventajosa para decidir las acciones a adoptar en función de:

- ✓ Cuantificar los problemas de calidad y el análisis de sus causas.
- ✓ Planificar los costos de calidad con la finalidad de reducir costos.
- ✓ Asegurar que los objetivos de calidad estén articulados con la estrategia empresarial.
- ✓ Reducir las pérdidas económicas.

- ✓ Orientar a la dirección el análisis para priorizar en qué punto aplicar una acción correctiva o dónde realizar inversiones para la prevención.
- ✓ Mejorar la distribución del presupuesto.
- ✓ Establecer nuevos procesos mediante el cálculo de las pérdidas cuando los existentes son ineficaces e ineficientes.
- ✓ Obtener información para determinar la necesidad de crear procesos auxiliares que garanticen los resultados deseados en todas las áreas de la organización.
- ✓ Mejorar la calidad.

Para el desarrollo del proceso de evaluación de costos de calidad se debe recopilar los datos que aporten información sobre estos costos para su identificación en los procesos, áreas, productos o servicios mediante el empleo de diferentes modelos. La identificación de los costos contribuye a su clasificación para efectuar posteriormente el cálculo y registro de forma ordenada.

El estudio de la literatura especializada refleja que varios autores como la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA, 1995), Gutiérrez (1996) y Cuatrecasas (1999) clasifican costos de calidad y costos de no calidad; en tanto, que Juran (1998) sigue el enfoque de costos de baja calidad.

Se aprecia que aun cuando estas clasificaciones se establecen desde el punto de vista de cada autor sobre la base de la adecuación del cliente, coinciden en que estos costos se dividen en cuatro categorías: costos de prevención, costos de evaluación, costos de fallas internas y costos de fallas externas.

Los costes de calidad son los que la empresa incurre para prevenir y evaluar que el producto o servicio cumple las especificaciones de calidad. Son aquellos costes que se originan a consecuencia de las actividades de prevención y de evaluación que la empresa debe de acometer en un plan de calidad. Los costes de no calidad son los costos ocasionados por la falta de calidad y considera que los costes de no calidad o fallos incluyen además los costes de oportunidad o costes intangibles. Estos costes de calidad los subdivide en costes de fallos internos y costes de fallos externos. (AECA, 1995, pp. 73 -79).

A modo de resumen, se ejemplifica en la tabla siguiente la clasificación de los costos de calidad según la adecuación del cliente, categoría y naturaleza.

Tabla 1

Clasificación de los costos de calidad

Clasificación	Según la adecuación del cliente	Según su categoría	Según su Naturaleza	Nota
Costos de calidad	Costo de calidad	Costos de prevención	-Planificación de la producción -Revisión de nuevos productos - Capacitación - Entrenamiento para la operación	Elaboración propia.
		Costos de evaluación	- Inspección, pruebas y ensayos - Revisión de productos - Auditorías de la calidad - Investigación	La evaluación de
	Costo de no calidad	Costos de fallas internas	- Acciones correctivas - Reprocesos - Reparaciones - Reinspecciones - Rediseños - Consultas técnicas - Retrasos	costos de calidad
		Costos de fallas externas	- Atención al cliente - Solución de quejas - Servicio de garantías - Reemplazos - Devoluciones - Reclamaciones	permite valorar

el actuar de los procesos internos de la organización en la consecución de los objetivos previstos mediante la identificación, cálculo y análisis de los costos incurridos en la mejora de calidad. Por consiguiente, constituye una herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión orientada a satisfacer las necesidades de información de los directivos sobre aspectos relacionados con:

- Producción de bienes o servicios
- Calidad de materias primas, productos y servicios
- Disminución de los costos
- Capacidad productiva
- Estado del equipamiento tecnológico
- Organización del trabajo
- Preparación de la fuerza de trabajo
- Capacitación del personal
- Condiciones de almacenaje, transportación y entrega del producto

- Motivación de los trabajadores

El proceso de evaluación de costos de calidad debe realizarse de forma sistemática y ordenada, para que sea efectiva es necesario la entrega oportuna de la información de las distintas áreas con la finalidad de valorar el comportamiento de los costos incurridos en la mejora de la calidad. La evaluación no debe centrarse solamente en la medición del desempeño, sino que resulta relevante para los directivos la identificación de los aspectos negativos y sus causas, en función de elaborar planes de acciones que contribuyan a reducir las insuficiencias detectadas en el análisis interno de la organización y por ende, posibiliten el perfeccionamiento de los procesos ejecutados con el propósito de lograr estabilidad en el mercado mediante el cumplimiento de las normas de calidad.

En el entorno económico actual, constituye una ventaja para los directivos de la industria manufacturera disponer de herramientas dirigidas a la evaluación de costos de calidad, principalmente en entidades que tienen implementado un Sistema de Gestión de Calidad con el objetivo de fortalecer el accionar de la Contabilidad de Gestión en la medición de los costos de calidad, lo que destaca la importancia de este proceso para la mejora continua del sistema de dirección contable. La evaluación de costos de calidad no solo suministra información cuantitativa sobre datos monetarios, sino que aporta elementos cualitativos sobre el funcionamiento de los procesos de la organización relacionados con las decisiones no financieras como estudios de mercado, organización del trabajo, motivación de los trabajadores y otros aspectos dirigidos al aseguramiento de la calidad.

DISCUSIÓN

En el análisis conceptual de la Contabilidad de Gestión se constata elementos comunes en las definiciones referidas y se precisa que la misma está dirigida a satisfacer las necesidades de información de los directivos para la toma de decisiones y la mejora continua. Se aprecia que su objeto de estudio responde al desarrollo de las funciones del sistema de dirección y por ende, al cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización.

En el trabajo se comparte los criterios autorales referidos. Sin embargo, se declara que en la conceptualización se pudo haber reflejado de manera explícita el término *calidad*, dado que este tipo de contabilidad centra su estudio principalmente en las entidades destinadas a la producción de bienes y servicios; donde el objetivo no solo se enmarca en la obtención de utilidades mediante la reducción de costos, sino que en el contexto actual la satisfacción del cliente constituye una prioridad para la estrategia empresarial. En este sentido, se asevera que la Contabilidad de Gestión es un proceso que se desarrolla mediante la planificación, registro, cálculo, análisis y evaluación de los costos incurridos en su conjunto en la gestión empresarial, durante un período determinado, con el propósito de tomar decisiones oportunas sobre la mejora de los procesos, control de los recursos, desarrollo de ventajas competitivas y el aseguramiento de la calidad del producto o servicio para satisfacer las necesidades de los clientes.

La sistematización teórica refleja el empleo de los términos *proceso* y *actividad* para definir la evaluación de costos de calidad sujeto a los criterios referidos; a pesar de ello, se aprecia aspectos comunes como: toma de decisiones, calidad, optimización de recursos y mejora continua. No obstante, se considera que se pudo haber reflejado otros aspectos esenciales que caracterizan este proceso.

En correspondencia con lo anterior, la evaluación de costos de calidad es el proceso de valorar el desempeño de los costos incurridos en el aseguramiento de la calidad de las producciones o servicios en un período determinado a partir de la recopilación de información, clasificación, cálculo y análisis del costo, con la finalidad de identificar problemas que afecten el funcionamiento de la organización y adoptar medidas oportunas para contribuir a la satisfacción de los clientes internos y externos.

En el sistema empresarial cubano se constata avances en esta temática, aportes desde la academia sustentados en investigaciones procedimentales dirigidas al cálculo, control y evaluación de estos costos en entidades destinadas a la producción y prestación de servicios. A pesar de ello, se aprecia limitaciones en su aplicación, de igual modo, se constata que aun cuando hay entidades que tienen implementado un Sistema de Gestión de Calidad en el territorio tunero no tiene armonizado un sistema de costo de calidad, ni emplean herramientas que posibiliten evaluar los costos de calidad. No obstante, es válido reconocer los estudios de los investigadores cubanos en el campo de esta materia, cuyos esfuerzos están orientados a elevar la eficiencia y eficacia del sector empresarial.

CONCLUSIÓN

Los fundamentos teóricos sobre la Contabilidad de Gestión establecen las bases para comprender su evolución y desarrollo en la actualidad, conceptualización, objetivos, importancia, particularidades en Cuba y ventajas que ofrecen los costos de calidad como herramienta estratégica aplicable al sector empresarial.

La evaluación de costos de calidad como herramienta moderna de la Contabilidad de Gestión contribuye a elevar la eficiencia y eficacia del sector empresarial a partir de la identificación, clasificación, cálculo y análisis del costo, lo que posibilita la identificación de problemas en los procesos internos de la organización para establecer acciones de mejora con la finalidad de reducir costos y asegurar productos y servicios con calidad.

REFERENCIAS

- Acosta, M. (2014). *Procedimiento para la implementación del control de los costos de calidad en el sistema integrado de la gestión de la Empresa de Diseño e Ingeniería Las Tunas*. [Tesis de maestría, Universidad de Las Tunas].
- Almaguer, R. (2012). *Diccionario de Contabilidad y Auditoría*. Editorial de Ciencias Sociales.

- Álvarez, A. (2014). *Procedimiento para la evaluación de los costos de calidad en la Empresa de Producciones Metálicas "Israel Santos" (DURALMET) de Las Tunas*. [Tesis de pregrado, Universidad de Las Tunas].
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1995). *Costos de Calidad*.
- Climent, S. (2003). *Propuesta de clasificación de los costes de calidad. Ponencia presentada en la Conferencia Cruzando Fronteras: Tendencias de la contabilidad directiva para el siglo XXI*, León, España.
- Decreto 281 de 2007. (2007, 16 de agosto). *Reglamento para la implantación y consolidación del Sistema de Dirección y Gestión empresarial*. Consejo de Ministros.
- Cruz, Y (2008). *Gestión de un sistema de costo de la calidad. Aplicación en la sucursal Extrahotelera Palmares*. [Tesis de pregrado, Universidad de Holguín].
- Cuatrecasas, LL. (1999). *Gestión integral de la calidad. Implantación, control y certificación*. Ediciones gestión.
- Hernández, L, C. (2016). *Presupuesto basado en actividades para la línea productiva de embutidos de mortadella de la UEB Álvaro Machado*. [Tesis de pregrado, Universidad de Las Tunas].
- Gutiérrez, H. (1996). *Calidad Total y Productividad*. McGraw-Hill.
- Juran, J. M. (1998). *Calidad e Ingresos. Manual de Control de Calidad*. Sección 3, Cuarta Editorial MES.
- ISO 9000 (2000). *Sistemas de Gestión de Calidad - Fundamentos y vocabulario*.
- López, M., Martín, M., Rodríguez, F., Martínez. y Suárez, A. (2010). *Sistemas de Costo*. Editorial Félix Varela.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Prentice Hall Iberia.
- Mora , M. (2018). *Evaluación de los costos de calidad en la Empresa de Diseño e Ingeniería de Las Tunas*. [Tesis de pregrado, Universidad de Las Tunas].
- Polimeni, R. (2005). *Contabilidad de costo. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Editorial Félix Varela.