

Los costos de la calidad y su utilización en la toma de decisiones

ODALYS DE LA C. GUERRA IGLESIAS

Licenciada en Contabilidad y Finanzas y Máster en Ciencias en Contabilidad Gerencial. Contacto: oguerra@uclv.edu.cu.

MARILI MARTÍN GARCÍA

Licenciada en Control Económico y Doctora en Ciencias Económicas. Contacto: mariling@uclv.edu.cu.

En el presente trabajo se abordan desde una perspectiva teórica los principales aspectos que demanda el cálculo de los costos de calidad y la toma de decisiones. Se ilustra además, a través de un estudio de caso, el uso de los costos de la calidad en la elección de estrategias que deben seguirse para la gestión de la calidad.

PALABRA CLAVE: costo de la calidad, toma de decisiones.

CLASIFICACIÓN JEL: M49

The present paper covers the main aspects that calculation and quality expenses, as well as decision making, demand, using a theoretical approach. Moreover, it illustrates, through a case study, the uses of quality costs in selecting strategies towards the management of quality.

KEYWORDS: quality costs, decision making.

JEL CLASSIFICATION: M49

Introducción

En el año 2007 el Consejo de Ministros de la República de Cuba emitió el Reglamento sobre las principales normas de actuación y procedimientos técnicos del Sistema de Dirección y Gestión (SDG) para las organizaciones estatales, a través del Decreto 281. Este perseguía el objetivo de actualizar las normas y procedimientos para la aplicación práctica de las Bases Generales del Perfeccionamiento Empresarial, puestas en vigor a través del Decreto Ley N.º 187 el 18 de agosto de 1998; de manera que ambos documentos pudieran constituir dos instrumentos efectivos en la consolidación del Perfeccionamiento Empresarial en el país.

Las empresas que aplican el Perfeccionamiento Empresarial han demostrado tener mayor eficiencia, organización y disciplina, por lo que proveerlas de estas herramientas les posibilitaría alcanzar metas superiores, y demostrar que en el socialismo las empresas pueden alcanzar alto desempeño y reconocimiento social.

El Reglamento anteriormente mencionado es el instrumento de dirección para que las empresas estatales y organizaciones superiores de dirección puedan, de forma ordenada, realizar las transformaciones necesarias, en pos de lograr la máxima eficacia y eficiencia en su gestión integral.

En el capítulo VI del Decreto 281 se plantea que las empresas que emplean el SDG están en la obligación de aplicar un Sistema de Gestión de la Calidad (SGC), cuya eficaz implantación debe ser avalada por las entidades autorizadas o certificada por la Oficina Nacional de Normalización, conforme a los principios y requisitos de la norma actual, la NC-ISO 9001: 2008.

La meta fundamental de los altos directivos es llegar a obtener y mantener el mejor nivel de calidad posible de los bienes y servicios que ofrezca su organización a un menor costo, en un ambiente donde los procesos son heterogéneos, con determinado grado de complejidad, los recursos son cada vez más restringidos y el proceso de toma de decisiones se concentra en áreas más específicas; de ahí que la búsqueda de herramientas de apoyo para la toma de decisiones sea primordial.

En el actual entorno de mejora y gestión de la calidad, los costos de la calidad constituyen un instrumento útil, ya que no sólo proveen a la dirección de una herramienta para detectar problemas dentro del ámbito empresarial, sino que justifican las acciones de mejora de la calidad.

El Decreto 281, en su artículo 273, plantea:

La empresa tiene que implementar un sistema de costos relativos a la calidad, que permita determinar la eficiencia del sistema de gestión de

la calidad y contribuya a la utilización de la gestión de la calidad como una herramienta de dirección. 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.

Del planteamiento anterior se concluye que las empresas que poseen un SGC están en la obligación de calcular los costos de la calidad.

El objetivo de este trabajo es contribuir al conocimiento y a la difusión del empleo de los costos de la calidad en la toma de decisiones de las organizaciones empresariales. La investigación se desarrolla en dos partes: el marco teórico y un estudio de caso. En la primera parte se incluye una breve descripción teórica sobre la toma de decisiones y los costos de la calidad para poder entender el análisis que se desarrolla en el caso práctico.

Desarrollo

La toma de decisiones gerenciales y el contador gerencial

La toma de decisión, ya sea a corto o largo plazo, puede definirse como el proceso de selección entre dos o más alternativas de curso de acción (Polimeni *et al.*, 2005). Entre las características más generales del concepto de decisión se pueden mencionar las siguientes: es una acción gerencial básica, requiere de información, se maneja bajo premisas con un cierto grado de incertidumbre y presupone un riesgo (Lezama, 2011).

Las decisiones se toman en tres niveles: estratégico, táctico y operativo. El primer nivel corresponde a decisiones a largo plazo, y los restantes, a corto plazo. Las decisiones a corto plazo no producen variaciones en la estructura, mientras las decisiones a largo plazo abarcan un período en el que varían los niveles de actividad y la escala productiva.

Los problemas surgen cuando entre varias alternativas disponibles, las decisiones se toman sin conocer la propia estructura de costos, o si la información base es errónea, incompleta o presenta desviaciones no aclaradas oportunamente; de ahí la relevancia tanto de la información que se utiliza para la toma de decisiones como de los costos involucrados (Kuster *et al.*, 2011).

En el proceso de toma de decisión gerencial, el contador desempeña un papel fundamental, pues es el responsable de brindar la información necesaria para que el gerente alcance las metas propuestas. El contador gerencial debe diseñar y elaborar un informe que sirva para detectar e identificar problemas, debe plantear todas las alternativas viables y debe

preparar informes con un formato tal que la gerencia pueda comprender los datos que se presentan (Polimeni *et al.*, 2005). Los gerentes utilizan la información de la contabilidad para elegir una estrategia y determinar la mejor forma de ponerla en marcha (Hornngren *et al.*, 2007).

Entre esos informes se encuentra el referido al comportamiento de los costos de la calidad, los cuales permiten a los gerentes detectar problemas en la gestión de la calidad, orientar las acciones de mejora y proponer la retroalimentación que ayudará en la toma de decisiones.

Los costos de la calidad: su concepción e importancia en la toma de decisiones

Las concepciones sobre el costo de la calidad han venido evolucionando rápidamente en los últimos años. Anteriormente este era percibido como el costo asociado a la inspección de los especialistas de la calidad; luego se lo relacionaba con los recursos necesarios para poner en marcha el departamento de aseguramiento de la calidad y la detección de los costos justificables. En la actualidad se lo identifica con la gestión de la calidad total. Debe resaltarse que cada etapa de las esbozadas no excluye la anterior: todas ellas se complementan.

Se entienden como costos de la calidad los recursos invertidos en la gestión de la calidad total; es decir, se consideran los recursos en la gestión con los proveedores, con los clientes internos y externos, en la gestión de toda la organización, tanto en la obtención de la calidad como de la no calidad.

Varios autores coinciden en clasificar los costos de calidad en conceptos como: prevención, evaluación y fallos (internos y externos). Esta clasificación fue la primera en ser formulada, es la más conocida y la de mayor aceptación universal, y así mismo proporciona criterios claves para ayudar a decidir si los costos se relacionan efectivamente con la calidad (Ayuso y Ripoll, 2011). No obstante, esa no es la única clasificación existente.

El cálculo de los costos de la calidad reviste gran importancia para la toma de decisiones debido a varias razones. Según Schantl (Asociación Alemana para la Calidad, 1992; citado por Monagas y Veliz, 2011) los costos referidos a la calidad sirven de apoyo a las medidas que se adoptan en la gerencia y sustentan las decisiones de la dirección de la empresa puesto que:

- a. Dejan ver cuál es el gasto que se origina en tomar medidas preventivas y destinadas a encauzar el aseguramiento de la calidad, así como cuál es el gasto para la eliminación de fallas, a fin de lograr una optimización.

- b. Ponen en evidencia cuáles son los productos, grupos de productos o ámbitos de trabajo dentro de la empresa que ocasionan pérdidas referidas a la calidad.
- c. Dejan en claro cuáles son las mejoras y medidas correctivas que resultan más eficientes desde el punto de vista económico, también a fin de mejorar la productividad y el costo de productos.
- d. Ponen al alcance de la mano un instrumento para la gerencia de calidad, para poder fundamentar sus acciones y medidas, no solamente con cuestiones técnicas referentes a la calidad, sino también mediante afirmaciones económicas y contribuciones que hacen el éxito de la empresa.

A través del consecuente aprovechamiento de los costos de calidad por la dirección de la empresa se puede lograr el reconocimiento de desviaciones y tendencias no deseadas, la optimización de los costos de prevención, ensayos y eliminación de fallas, la minimización del costo de los productos, el establecimiento de los motivos que dan origen a los costos, el reconocimiento y la ejecución de medidas económicas orientadas a la mejora del producto y de la productividad, y la obtención de parámetros para el seguimiento del desarrollo actual de los costos de calidad en comparación con los valores planificados, para la proyección de medidas a mediano y largo plazo y como elemento auxiliar para estimar el riesgo financiero.

Sin las cifras sobre costos de calidad la comunicación de dicha información a los altos directivos se vuelve más lenta y menos eficaz (Juran *et al.*, 2001). Los estudios empíricos en Valencia, España, sobre la utilización de los costos de la calidad en las decisiones de la organización han concluido que las empresas sí tienen en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones, sobre todo para las estratégicas.

Cuando las empresas certificadas llevan más años en su labor, toman más en cuenta los costos de la calidad. Los sectores industriales y las empresas exportadoras son los que más utilizan los costos de la calidad para la toma de decisiones. De las empresas de la comunidad valenciana que calculan los costos de la calidad, el 80,3 % los utilizan en las decisiones de la gestión de la calidad, y el 83,6 %, en las decisiones estratégicas de la organización (Climent, 2003).

En Cuba también se consideran los costos de la calidad como una herramienta para la toma de decisiones gerenciales, lo cual se ilustrará a través del siguiente estudio de caso.

Los costos de la calidad y su utilización como apoyo a las decisiones de la organización. Estudio de un caso

Para la presentación de este caso se presentará un informe y luego se detectará el problema; por último, se propondrán las acciones correctivas que sean necesarias.

La empresa en cuestión es la empresa líder en la innovación y aplicación de las nuevas tecnologías dentro de la industria del mueble; ha conquistado el mercado interno y de frontera e importantes segmentos en el mercado exterior y es líder en la reducción de sus costos dentro de esta industria. En la entidad seleccionada (se prefiere no identificar la empresa) se integran varios sistemas de trabajo ya implantados: el perfeccionamiento empresarial, el control interno con la implementación de la Resolución 297, los manuales de seguridad y salud del trabajo y de seguridad informática. La interacción entre ellos y su integración con el Sistema de Gestión de la Calidad (SGC), basado en la norma NC-ISO 9000: 2000, brindan a la empresa prestigio y credibilidad ante los clientes e incrementos sistemáticos en la cuota de mercado.

Entre las causales de costo en la entidad objeto de estudio se encuentra los costos asociados a la gerencia de la calidad. Para cada causal de costo existe un marco individual de análisis, que es decisivo para el entendimiento del posicionamiento de la entidad.

Los costos totales de la calidad (CTC) se calculan a partir de la documentación primaria del área contable y de calidad. El contador gerencial prepara los siguientes informes para los diferentes niveles operativos de dirección: los resultados obtenidos a nivel de toda la organización (para el director general), la participación de los departamentos funcionales de la organización en la incurrancia de los costos de la calidad (para los jefes de departamento), la participación de los procesos del sistema de gestión de la calidad, utilizando la clasificación de procesos estratégicos, de apoyo y claves (para los jefes de proceso del SGC).

A continuación se muestran los resultados obtenidos en el cálculo de los costos de la calidad durante el período analizado (noviembre de 2008) en la empresa objeto de la investigación. El primer informe que se muestra se refiere a los recursos gastados en los diferentes conceptos que comprenden los costos de la calidad para toda la organización (tabla 1).

Detección del problema:

- Se observa que la incidencia mayor de los costos de la calidad se concentra en los fallos externos y en los fallos internos en una menor cuantía.

Tabla 1. Medición de los CTC para toda la organización.

| CATEGORÍAS DE LOS CTC | IMPORTE | % |
|---------------------------|---------------|-----|
| Prevención | \$ 92 934,75 | 19 |
| Evaluación | \$ 80 137,00 | 16 |
| Fallo interno | \$ 9 006,07 | 2 |
| Fallo externo | \$ 304 409,48 | 63 |
| Costo total de la calidad | \$ 486 487,30 | 100 |

Fuente: Elaboración propia.

Acciones correctivas:

- Mejorar el sistema de inspección con vistas a la detección de un mayor número de imperfecciones antes de llegar al cliente.
- Trazar una estrategia que permita cambiar la combinación de los costos de la calidad; se debe invertir más en prevención y evaluación y menos en fallos internos y externos.

El segundo de los informes que se ilustra está relacionado con los recursos invertidos en los departamentos funcionales de la organización, en su contribución en la gestión de la calidad (tabla 2).

Tabla 2. Medición de los CTC por departamentos funcionales.

| DEPARTAMENTOS FUNCIONALES | IMPORTE | % |
|-------------------------------|---------------|-----|
| Dirección general | \$ 7 621,13 | 2 |
| GESCAL | \$ 235 727,75 | 49 |
| Dirección contable financiera | \$ 7 303,31 | 1 |
| Dirección de recursos humanos | \$ 6 226,79 | 1 |
| UEB Fábrica de Metal | \$ 76 475,47 | 16 |
| UEB Fábrica de Madera | \$ 59 529,34 | 12 |
| UEB Comercializadora | \$ 88 462,94 | 18 |
| UEB Aseguramiento y servicio | \$ 5 138,57 | 2 |
| Costos totales de la calidad | \$ 486 487,30 | 100 |

Fuente: Elaboración propia.

Detección del problema:

- Se aprecia que el departamento de Gestión de la Calidad y Desarrollo (GESCAL) tiene una alta incidencia dentro de los costos de la calidad; luego está la comercializadora y le siguen las fábricas de metal y de madera. El resto de las direcciones participan con pocos recursos, entre un 1 % y 2 %. Precisa-

mente estos últimos departamentos son los que participan en la prevención y la evaluación.

Acciones correctivas:

- Reevaluar la contribución de los departamentos funcionales que participan en las tareas de prevención y evaluación, claves para la disminución de los fallos, tanto internos como externos.

El tercer informe que se presenta se relaciona con la inversión en los procesos del SGC en la gestión de la calidad.

Tabla 3. Medición de los CTC según mapa de procesos.

| CATEGORÍAS DE LOS CTC | PROCESOS DEL SGC | | | | | |
|---------------------------|------------------|-----|---------------|-----|---------------|-----|
| | Estratégicos | % | Claves | % | Apoyo | % |
| Prevención | \$ 6 885,59 | 46 | \$ 22 704,48 | 7 | \$ 63 344,68 | 47 |
| Evaluación | \$ 7 621,13 | 51 | \$ 0,00 | - | \$ 72 515,87 | 53 |
| Fallos internos | \$ 0,00 | - | \$ 9 006,07 | 3 | \$ 0,00 | - |
| Fallos externos | \$ 417,72 | 3 | \$ 303 991,76 | 90 | \$ 0,00 | - |
| Costo total de la calidad | \$ 14 924,44 | 100 | \$ 335 702,31 | 100 | \$ 135 860,55 | 100 |
| | | 3% | | 69% | | 28% |

Fuente: Elaboración propia.

Detección del problema:

- En los procesos claves se encuentra el 69 % de los costos totales de la calidad y estos, a su vez, invierten el 90 % de sus costos en la no calidad.
- Los procesos de apoyo gastan el 28 % de los costos totales de la calidad fundamentalmente en costos de evaluación, sin embargo persisten los fallos internos y los fallos externos en los procesos claves.
- El 3 % de los costos totales de la calidad se invierte en los procesos estratégicos y estos a su vez gastan más en evaluación que en prevención, al igual que los de apoyo.

Acciones correctivas:

- Priorizar en la estrategia de la gestión empresarial los procesos claves, pues tienen una elevada incidencia en los costos de la no calidad.
- Revisar las evaluaciones que realizan los procesos de apoyo.
- Invertir aún más en la prevención y menos en la evaluación.

En resumen se puede plantear que los costos de la calidad se calculan para las diferentes categorías de prevención, evaluación, fallos internos y fallos externos, para unidades individuales de la organización (departamentos funcionales) y para toda la entidad en su conjunto, lo que sin lugar a dudas contribuye a la medición y el análisis de los costos de la calidad con vistas a facilitar la toma de decisiones en cuanto a definir estrategias para el seguimiento del SGC, tales como: la combinación de los costos de la calidad, dónde realizar acciones correctivas y cuáles procesos y departamentos funcionales se deben priorizar para gestionar la calidad.

Conclusiones

El cálculo de los costos de calidad proporciona una entidad manejable. Es un medio para medir los cambios y un sistema que muestra los problemas prioritarios, por lo que constituye una herramienta para la toma de las decisiones gerenciales.

En el caso práctico desarrollado se evidenció la importancia del cálculo de los costos de la calidad y su aporte a la toma de decisiones, lo cual constituye una opción a considerar por las empresas que se enfrentan a la gestión de la calidad.

El cálculo de los costos de la calidad a diferentes niveles de la dirección facilita más información y permite trazar una estrategia de solución más completa.

Bibliografía

- AYUSO MOYA, A.; V.M. RIPOLL FELIÚ: «Contabilidad de Gestión y costos de la calidad», <<http://www.navactiva.com>>, consultado el 15 de enero, 2011.
- CLIMENT SERRANO, S. (2003): «Los costos de calidad como estrategia empresarial: evidencia empírica en la comunidad valenciana», Tesis Doctoral, Universidad de Valencia, España, p. 559.
- HORNGREN, CH. (2007): *Contabilidad de costos un enfoque gerencial*, Pearson Educación, México D.F., p. 675.
- JURAN, J.; B. GODFREY, R. HOOGSTOEL y E. SCHILLING (2001): «Evolución de la calidad y sus costos», *Manual de la Calidad*, vol. I, McGraw-Hill, Madrid.
- KUSTER, CH.; A.M. GOLPE y A. VANESKAHIAN (2001): «Gestión y costos relevantes para la toma de decisiones en el marco de los nuevos desafíos y dinámicas competitivas», conferencia presentada al evento Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el siglo XXI, celebrado del 4 al 6 de julio de 2001, León, España, p. 16.
- LEZAMA, E. (2004): «Los costos y la toma de decisiones. Aspectos generales», Córdova, Argentina, p. 5, <<http://www.ucongreso.edu.ar/grado/carrera/la/2004/costos/costostomadecisiones.pdf>>, consultado el 15 de enero del 2011.

MONAGAS, D.; C. VELIZ: «Los sistemas de calidad como base para la toma de decisiones», Universidad de Buenos Aires, Facultad de Economía, 2011, p. 15, <<http://www.ucongreso.edu.arenco.uba.ar/ponencia/MONAGASVELIZ.pdf>>, consultado el 15 de enero de 2011.

POLIMENI, R.; F. FABOZZI y A. ADELBERG: *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*, McGraw-Hill, México D.F., 2005, p. 868.