

Gerencia de Calidad Total: una causal ejecucional

Ana Maria Golpe (UdelaR Fac. C. Ec.) - anagolpe@adinet.com.uy

Resumo:

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Lo conforman tres análisis básicos: el de la Cadena de Valor, el del Posicionamiento Estratégico y el de las Causales de Costos.

Riley (Riley, 1987) clasifica las causales de costos en dos grandes grupos: Estructurales y de Ejecución. Dentro de las causas de Ejecución se encuentra la Gerencia de Calidad Total, tema que trataremos en el presente trabajo.

La gestión de la calidad ha pasado por diferentes visiones, en grandes líneas hay una visión tradicional y hay una visión de la Gerencia Estratégica de Costos, que es la que nos ocupa en este trabajo.

Así, se mencionan las escuelas de Gerencia de Calidad como marco teórico, y dada la gran cantidad de definiciones que se pueden encontrar se opta por una: la de J. Juran. A continuación se mencionan algunos casos de Uruguay, culminándose con una reflexión y la bibliografía correspondiente.

Palavras-chave: *Calidad Total, Causales de Costos, Gerenciamiento Estratégico de Costos*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Gerencia de calidad total: una causal ejecucional

Resumen

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Lo conforman tres análisis básicos: el de la Cadena de Valor, el del Posicionamiento Estratégico y el de las Causales de Costos.

Riley (Riley, 1987) clasifica las causales de costos en dos grandes grupos: Estructurales y de Ejecución. Dentro de las causas de Ejecución se encuentra la Gerencia de Calidad Total, tema que trataremos en el presente trabajo.

La gestión de la calidad ha pasado por diferentes visiones, en grandes líneas hay una visión tradicional y hay una visión de la Gerencia Estratégica de Costos, que es la que nos ocupa en este trabajo.

Así, se mencionan las escuelas de Gerencia de Calidad como marco teórico, y dada la gran cantidad de definiciones que se pueden encontrar se opta por una: la de J. Juran. A continuación se mencionan algunos casos de Uruguay, culminándose con una reflexión y la bibliografía correspondiente.

Palabras-clave: Calidad Total, Causales de Costos, Gerenciamiento Estratégico de Costos

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, control e apoio a decisoes

1 Introducción

El mundo viene cambiando y ya los clientes no se encuentran frente a la opción de elegir productos de acuerdo con su costo u optar por una mejor calidad con el consiguiente aumento en el importe. Las empresas se enfrentan al reto de tener que ofrecer productos o servicios con un menor costo y con una calidad mayor o razonable, de acuerdo al entendimiento del cliente. Esto implica la realización de un esfuerzo por parte de las compañías para entender mejor los conceptos que la gestión de calidad trae consigo.

2 Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC)

Tal como lo afirman Shank y Govindarajan (SHANK Y GOVIDARAJAN, 1995) el GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

1. El de la Cadena de Valor.
2. El del Posicionamiento Estratégico y
3. el de las Causales de Costos.

2.1 La Cadena de Valor de la Empresa

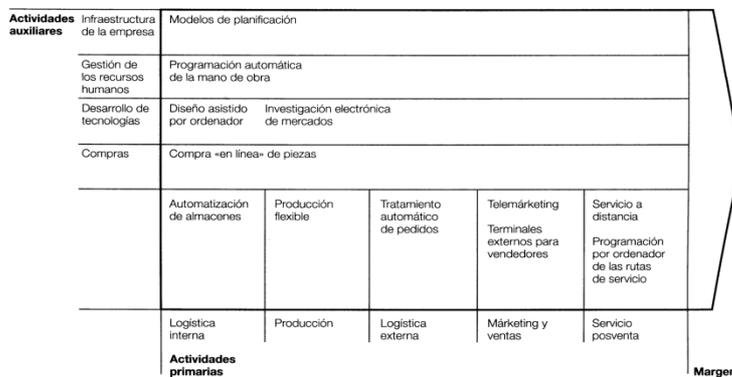
En una primera aproximación podemos decir que el análisis de la cadena de valor es un enfoque externo a la empresa, tratando de identificar las actividades que crean valor.

En la cadena de valor se divide a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos e identificar las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales.

Las actividades de valor pueden dividirse en dos grandes tipos:

- Actividades Primarias y
- Actividades de Apoyo.

A continuación se expone la gráfica clásica del profesor M. Porter (PORTER, 1999):



Cuadro 1.- La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.
Fuente: Michael Porter: Ser competitivo, Editorial Deusto, página 88.

2.2 Posicionamiento Estratégico de la Empresa

La causa fundamental para efectuar un análisis de costos es la toma de decisiones, pero a medida que evoluciona el pensamiento sobre la formulación de estrategias y el proceso de implementación, el análisis de costos debe tener en cuenta más integralmente el posicionamiento estratégico.

Este punto posee gran importancia dentro del análisis de la Gerencia Estratégica de Costos, ya que el enfoque del mismo es diferente según la estrategia a la cual la empresa esté orientada.

El hecho de elegir una posición estratégica única no es suficiente para dar garantía de que se posee una ventaja competitiva sostenible, ya que si es una posición de valor atraerá las imitaciones. Una posición estratégica no es sostenible, a menos que existan renuncias a otras posiciones. ¿Qué implica una renuncia? Más de una cosa implica menos de otra.

Las renuncias se hacen por tres razones (Porter, 1996):

- Inconsistencia en la imagen o reputación.
- Problemas que provienen de las mismas actividades: falta de flexibilidad de la maquinaria, del personal, de los sistemas, etc.
- Limitaciones entre el control y la coordinación.

Vemos ahora que las renuncias se agregan como un elemento nuevo: la estrategia consiste en competir renunciando a algunas cosas para alcanzar el objetivo. La esencia de la

estrategia es decidir qué no va a hacer. Sin renuncias no habría ninguna necesidad de optar, y ninguna necesidad de tener una estrategia. Cualquier idea podría ser rápidamente copiada y el funcionamiento dependería totalmente de la eficacia operacional.

Por otra parte, el encaje favorece tanto la ventaja competitiva como su sostenimiento en el tiempo.

La importancia del encaje -la concordancia entre las políticas de la empresa y la estrategia- constituye una de las ideas más antiguas. Su relevancia radica en los efectos que unas actividades tienen sobre otras; por otra parte ayuda a realzar la unidad de la estrategia.

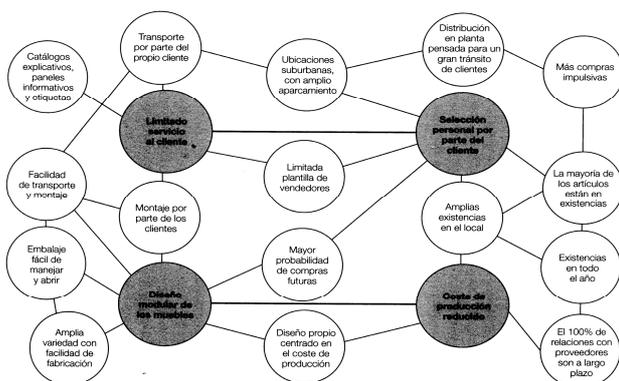
Hay tres tipos de encajes, que no son mutuamente excluyentes, según Restrepo (RESTREPO, 2004):

- En el que hay compatibilidad entre las actividades y la estrategia general.
- En el que las actividades se potencian entre sí.
- En el que existe optimización del esfuerzo.

La coordinación y el intercambio de la información, a través de las diferentes actividades, para eliminar las redundancias y reducir los esfuerzos y los costos al mínimo, son tipos básicos para la optimización del esfuerzo, y puede conducir a la diferenciación.

La ventaja competitiva nace de todo el sistema de actividades.

El encaje de las actividades con la estrategia es fundamental para fomentar el sostenimiento de la ventaja competitiva.



Cuadro 2.- Representación gráfica de los sistemas de actividades.
Fuente: M. Porter, Ser Competitivo, Ed. Deusto, página 56.

2.3 Causales de Costos para la Empresa

Tradicionalmente, las empresas se centran en evaluar el comportamiento de los costos, para realizar futuras proyecciones y tomar decisiones.

Cuando estamos dentro del GEC, el análisis de las causales de costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa; y para evaluar la oportunidad estratégica se deben examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

Al analizar los costos, el punto de partida de este análisis debe surgir de las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las formas de explicar el comportamiento de costos en la empresa?
- ¿Cuáles son las causales de costos que posee la empresa?
- ¿Qué elección de opciones está impulsando el costo?

Riley (RILEY, 1987) expone una lista un poco más elaborada, donde clasifica las causales de costos en dos grandes grupos:

- Estructurales y
- De Ejecución.

Causales Estructurales. En una enumeración no taxativa menciona las siguientes opciones estratégicas: Escala, Extensión, Experiencia, Tecnología, Complejidad, etc.

Causales de Ejecución. Formando también una enumeración no taxativa menciona las siguientes opciones: compromiso del grupo de trabajo, gerencia de calidad total, utilización de la capacidad, eficiencia de la distribución en la planta, configuración del producto, aprovechamiento de los lazos con proveedores y clientes, etc.

3 Calidad Total

La gerencia de la calidad es una de las causales ejecucionales de costos de la empresa.

Se consideraba que los problemas de calidad dentro de las empresas comenzaban por las operaciones físicas, y que eran principalmente los trabajadores los responsables de la mala calidad. Por lo tanto la mejor manera de controlarla era mediante inspecciones durante la producción, siendo la única función del departamento de calidad rechazar la producción deficiente. Cambiando esta visión tradicional, se ha entendido que la responsabilidad de calidad debe ser compartida por todos en la organización, diseñada por la gerencia y ejecutada por la producción.

Criterio Tradicional: Los errores son inevitables y es demasiado costoso rectificar todas las imperfecciones. Fabricar productos sin imperfecciones es muy costoso y se debe llegar a un equilibrio.

Gerencia de Calidad Total: El objetivo es cero imperfecciones. Se deben analizar las causas de los errores y tomar medidas para remediarlos. Los errores son oportunidades para aprender y perfeccionarse.

El desarrollo de la calidad total en la empresa es un factor competitivo clave, que remueve los conceptos de la gerencia tradicional de costos. Shank lo muestra en el cuadro comparativo siguiente:

Gerencia Tradicional de Costos	Gerencia Estratégica de Costos
Sistema de Costos estándar con asignación corriente para desechos, pérdidas, reproceso. Estándar cero imperfecciones no es realista.	No hay asignación para desechos, pérdidas o reproceso. La idea es tener cero imperfecciones.
Análisis de variación de costos indirectos; maximizar el volumen de producción para absorber costos indirectos.	La clave no es la absorción de costos indirectos; en general, no se pone énfasis en los costos estándar ni en el análisis de variación.
Análisis de variación de precios de materias primas; tener múltiples proveedores para evitar variaciones desfavorables en los precios y de baja calidad.	No hay control sobre los precios de la materia primas; hay que garantizar vendedores que puedan entregar cantidades correctas, calidad correcta y a tiempo.
No se pone énfasis en medidas no financieras de evaluación.	Fuerte utilización de medidas no financieras.
No se investiga la aceptación por parte del cliente.	Rastreo sistemático de la aceptación por parte del cliente (quejas, reclamos, etc.)
No hay costeo de análisis de calidad.	Utilizar el costeo de calidad como herramienta de diagnóstico y control gerencial.

Cuadro 3.- Comparativo de Gerencia Tradicional de Costos y la Gerencia Estratégica de Costos.

Fuente: John K. Shank y Vijay Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos, Ed. Norma, página 281.

FILOSOFÍA DEL CONTROL

Gerencia Tradicional de Costos	Gerencia Estratégica de Costos
El objetivo es estar en las primeras filas del grupo de referencia.	El objetivo es kaizen (mejoramiento continuo).
El objetivo anual es cumplir los estándares.	Las normas del sector fijan la base.
Los estándares deben ser cumplidos, no sobrepasados.	El objetivo anual es superar la ejecución del año pasado.
Los estándares son duros, pero se pueden cumplir.	Tratar de superar el objetivo de este año (mejoramientos continuos).
Un estándar que se sobrepase con frecuencia se considera poco sólido.	Cada nivel de logro establece una nueva base para futuros logros.

Cuadro 4.- Comparativo de Gerencia Tradicional de Costos y la Gerencia Estratégica de Costos

Fuente: John K. Shank y Vijay Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos, Ed. Norma, página 281.

3.1 Escuelas de Gerencia de Calidad

Podemos decir que existen cuatro principales escuelas de Gerencia de Calidad, que mencionamos a continuación.

J. Juran: el análisis continuo del Costo de Calidad es decisivo. El análisis está representado por la medición y la vigilancia de los costos en función de cuatro elementos esenciales (prevención, evaluación, fallas internas, fallas externas), que definen cuatro categorías de costos de calidad, a saber:

- Costos preventivos: costos para prevenir la mala calidad.
- Costos de apreciación (evaluación): costos de supervisión de los niveles de mala calidad.
- Costos por fallas internas: costos de arreglo de problemas por mala calidad, que se descubren antes de que el producto salga de la fábrica.
- Costos por fallas externas: costos por mala calidad, que no se descubren antes de su salida al mercado.

Según este autor, los costos de control crecen a medida que crece la calidad, mientras que los costos por fallas disminuyen a medida que disminuye la calidad.

Edwards Deming: Para este especialista, el tiempo gastado en calcular el costo de hacer las cosas mal, sería mejor gastarlo en hacer bien las cosas desde el comienzo. El principio fundamental de la concepción de Deming sobre calidad es que los costos de inconformidad y la consecuente pérdida de reputación de la empresa para la clientela son tan altos, que la evaluación de costos de calidad es innecesaria. Según dicho autor el objetivo correcto es el de lograr cero imperfecciones.

Philp Crosby: Según este autor, el costo de la calidad se puede minimizar haciendo bien las cosas desde la primera vez. Al igual que Deming, cree que el objetivo de cualquier operación debe ser lograr cero imperfecciones.

Divide los costos de calidad en dos componentes:

- 1) Precio de conformidad: Incluye todos los costos incurridos en hacer las cosas bien desde la primera vez (costos de inspección y prevención).
- 2) Precio de inconformidad: incluye todos los costos de hacer las cosas mal, el costo de corregir errores (fallas internas y externas).

Crosby afirma que solo hay problemas de ingeniería, de fabricación, de mano de obra u otras que ocasionan la baja calidad. Como herramienta para mejorar la calidad propone una “red de madurez de la gerencia de calidad” que se afirma en el desarrollo del pensamiento de la calidad.

Considera que es útil para una compañía hacer un análisis de costos de calidad a partir del momento en que se inicie un programa formal de gerencia de calidad, a fin de informar acerca de qué lugar ocupa en la red de madurez.

Enfoque Japonés: la calidad es la uniformidad alrededor del objetivo, y su finalidad es el mejoramiento continuo con miras a la perfección. La calidad es un camino y no un destino y que el incremento de la calidad es una forma esencial de vida y no un objetivo de negocios. Utilizan el costo de calidad para orientar la acción, asignan responsabilidades de gerencia de calidad a todos los empleados de la empresa.

Los conceptos que manejan en cuanto a la gerencia de calidad son:

- Compromiso de mejora
- Empeño en cooperación
- Corrección de los propios errores
- Verificación del 100 % de calidad.

Como menciona Shank (SHANK Y GOVIDARAJAN, 1995), diversas prácticas facilitan la gerencia de calidad según este enfoque, a saber:

- Lotes pequeños
- Minimización de inventarios de Productos en Proceso
- Mantenimiento
- Revisión diaria de maquinaria y círculos de calidad.

A efectos de profundizar en el estudio de Costos de Calidad nos remitiremos a la concepción efectuada por J.M. Juran en cuanto al enfoque y definiciones utilizadas por éste, considerándolo guía al momento de efectuar un análisis y medición de costos referidos a los costos de calidad.

3.2 Enfoque conceptual de J.M. Juran

Primero, profundizaremos sobre una serie de conceptos claves siguiendo el enfoque efectuado por J.M. Juran (JURAN, 1995).

Desarrollar el punto de vista de la calidad de producto, procesos y servicios requiere conceptos administrativos, tecnológicos y estadísticos que trataremos a continuación.

Definición de “Calidad”

La calidad se mide por la satisfacción del cliente. Entendemos por cliente a aquel a quien el producto o proceso impacta; los mismos pueden ser:

- Clientes externos: conformados por el usuario final, comerciantes etc., los cuales poseen o tienen alguna conexión con el producto o servicio.
- Clientes internos: incluyen los departamentos o divisiones de la empresa a los cuales afecta o impacta el producto o proceso.

La satisfacción del cliente se logra a través de dos componentes:

- Características del producto (confiabilidad, durabilidad, etc.)
- Falta de deficiencias: teniendo un mayor efecto sobre los costos a través de la reducción de desperdicio, reproceso, quejas, etc.

La calidad significa la satisfacción del cliente tanto interno como externo; las características del producto y falta de deficiencias son las principales determinantes de la satisfacción.

El logro de la calidad requiere, según Juran, el desempeño de una variedad de actividades, es decir, tareas de calidad.

Administración de la Calidad

La administración de la calidad, según lo define Juran, es el proceso de identificar y administrar las actividades necesarias para lograr los objetivos de calidad de una organización.

Se pueden identificar tres procesos o secuencias metodológicas de las actividades de calidad:

- Planeación de la calidad
- Control de la calidad
- Mejoramiento de la calidad

Las cuales se exponen en el cuadro adjunto.

Planeación de la calidad	Control de la Calidad	Mejoramiento de la calidad
Establecer metas de calidad	Elegir elementos de control	Probar la necesidad
Identificar a los clientes	Elegir las unidades de medidas	Identificar proyectos
Descubrir necesidades de los clientes	Establecer metas	Organizar equipos por proyectos
Desarrollar características de productos	Crear un sensor	Diagnosticar las causas
Desarrollar características de los procesos	Medir el desempeño real	Proporcionar remedios, probar que son efectivos
Establecer controles de procesos, transferir operaciones	Interpretar la diferencia. Actuar contra la diferencia.	Manejar la resistencia al cambio. Controlar para mantener las ganancias.

Cuadro 5.- Procesos generales para la administración de la calidad.

Fuente: J.M. Juran “Análisis y planeación de la calidad”, Ed. Mc Graw Hill, página 9.

Definimos a la Administración de la Calidad Total, según Juran, al sistema de actividades dirigidas al logro de clientes complacidos, empleados capaces, ingresos mayores y costos más bajos.

Administración Estratégica de la Calidad

Remitiéndonos a lo expuesto por Juran, la Administración estratégica de calidad es el proceso de establecer metas de calidad a largo plazo, y definir el enfoque para cumplir dichas metas. Es la alta dirección la que desarrolla, implanta y dirige la misma.

Sus elementos básicos son los siguientes:

- Enfoque sobre las necesidades del cliente, mediante un estudio FODA.
- Liderazgo de la alta administración para el desarrollo de metas y estrategias que están dirigidas a la calidad, por parte de la alta dirección de la empresa.
- Interpretación de las estrategias como planes de negocios.
- Implantación de las acciones pertinentes por los departamentos que correspondan.

A continuación se detallan los elementos de un programa de implantación de la calidad:

- Definición del concepto de calidad por parte de la empresa
- Enlace de la calidad con las metas fijadas por la empresa.
- Alcance de los esfuerzos de calidad
- Definición de metas de calidad, la cual constituye un enunciado sobre el resultado deseado por la empresa.
- Enfoque que utilizará la empresa, ya sea interno o externo.
- Participación activa de todos los empleados.
- Impacto sobre la seguridad en el trabajo.
- Implantación por la organización en línea.
- Liderazgo de la alta administración.

3.3 Perspectiva de la Calidad: Interna contra Externa

Los puntos de vista internos y externos sobre la calidad son esenciales en el mundo actual. A continuación ejemplificamos los puntos de vista mencionados.

Punto de Vista Interno	Punto de Vista Externo
Comparar el producto con las especificaciones	Comparar el producto con la competencia y con el mejor
Aceptar el producto en la inspección	Proporcionar satisfacción sobre la vida del producto
Prevenir defectos de planta y de aplicación	Cumplir con las necesidades del cliente de bienes y servicios
Concentrarse en la manufactura	Cubrir todas las funciones
Usar medidas de calidad internas	Usar medidas de calidad basadas en el cliente
Ver la calidad como un aspecto técnico	Ver la calidad como un aspecto de negocios
Coordinar los esfuerzos con la calidad administrativa.	Dirigir los esfuerzos mediante la alta administración

Cuadro 6.- Dos puntos de vista de la Calidad. Juran Institute (1990)
Fuente: J.M. Juran “Análisis y planeación de la calidad”, Ed. Mc Graw Hill, página 12.

3.4 Costos por Baja Calidad

Se denomina “evaluación de la calidad” a la revisión del estado de calidad de toda la empresa, a través de la cual se estima:

- Costos debido a la baja calidad en la que se incurre.
- Se desarrolla al tratar los costos de baja calidad en la empresa.
- Posición de la empresa en el mercado en relación con la competencia.
- Comparación con la mejor empresa en cuanto a especificaciones, necesidades de los clientes, con el objetivo de lograr una autoevaluación, de forma de desarrollar y valorar las metas y estrategias definidas.
- Cultura de calidad en la organización.

Para adquirir la superioridad en la calidad se necesita:

1. Desarrollar tecnologías para crear productos y procesos que cumplan con las necesidades de los clientes.
2. Estimular una cultura de calidad.

Operación del sistema de calidad de la empresa.

Los costos de baja calidad son una medida financiera que evalúa la conformidad de la calidad tanto en sectores individuales como en toda la compañía.

Debemos identificar las distintas categorías de costos de calidad en los cuales incurre la empresa, a efectos de garantizar una mejor calidad. Estos son:

Costos de fallas internas

Son los costos en los que se incurre cuando en el producto o servicio se encuentran defectos que se deben ser reparados antes de que lleguen al cliente. Por ejemplo:

- Costos de desperdicio de materiales, de mano de obra, de productos defectuosos que no es económico reparar.
- Costos de retrabajo en la corrección de los defectos con el fin de satisfacer las especificaciones del producto.
- Costos de análisis de fallas en los productos, a efectos de determinar las causas de la no conformidad.

Costos por fallas externas

Son los costos relacionados con las entregas de productos terminados cuyas imperfecciones o defectos se encuentran después de que el producto o servicio sale al mercado. Por ejemplo:

- Costos por devoluciones o anulaciones efectuadas por los clientes
- Costos de garantía: remplazo o reparación de productos que están dentro del período de garantía.
- Costos por demandas legales que efectúen los clientes

Costos de evaluación

Son los costos relacionados con la medición del nivel de calidad alcanzado por el sistema. Costos que surgen cuando se quiere determinar el grado de satisfacción del producto o servicio, y si cumple con los requerimientos especificados en cuanto a calidad.

Dentro de este tipo de costos los más comunes son:

- Inspección de productos comprados: costo de determinar la calidad de los productos comprados a los proveedores y compararlo con lo requerido por la empresa.
- Inspección y prueba en el proceso: es el costo de evaluar la conformidad de acuerdo a los requerimientos de la compañía.
- Inspección y prueba final: costo de evaluación para la aceptación o no del producto.

Costos de prevención

Definidos como la suma de todos los costos en los cuales incurre la empresa, tienen como objetivo lograr y mantener que los costos por evaluación y fallas sean los mínimos posibles, con el objeto de garantizar cero imperfecciones. Es decir, son aquellos costos relacionados con las acciones que sirven para planificar el proceso, con el objetivo de garantizar que no se produzcan imperfecciones. Por ejemplo:

- Costos de Planeación de la Calidad.
- Costos de Revisión de Productos: incluyen los costos de ingeniería y de otras actividades relacionadas con la calidad.
- Costos del Control de procesos: constituyen los costos relativos a la inspección y pruebas del proceso.

A través del siguiente cuadro se pretende tener una lista de indicadores de costos en las categorías antes señaladas.

<p>COSTOS DE PREVENCIÓN</p> <p>Inspección de recepción Inspección durante el proceso Inspección de laboratorio Garantía de laboratorio externo Montaje para prueba Mantenimiento del equipo de pruebas Auditorías de calidad Calibración del equipo de calidad Mantenimiento del equipo de producción</p>	<p>COSTOS DE APRECIACIÓN</p> <p>Ingeniería de calidad Planificación de calidad Diseño y desarrollo de equipo de calidad Verificación del diseño y revisión Entrenamiento de calidad Proyectos de mejora de calidad Recopilación, análisis e informe de datos de calidad Control estadístico del proceso Otras actividades de control del proceso utilizadas para prevenir imperfecciones. Contabilidad de costos para variaciones de producción</p>
<p>COSTOS POR FALLAS EXTERNAS</p> <p>Reparaciones por garantía Reparaciones Servicio al cliente Mercancías devueltas Investigación de imperfecciones Anulación de pedidos Demandas legales por responsabilidad Pérdidas de ingresos por “mala reputación”</p>	<p>COSTOS POR FALLAS INTERNAS</p> <p>Desechos Reproceso Reinspección de reproceso Declive de imperfecciones Pérdidas causadas por conflictos del vendedor Inactividad causada por imperfecciones Análisis de fallas</p>

Cuadro 7.- Componentes de las cuatro Categorías de costos de calidad.

Fuente: John K. Shank y Vijay Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos, Ed. Norma, Página 284.

Debemos tener presente estas categorías de costos de baja calidad, a efectos de poder realizar una correcta estimación de los costos, ya que mediante dicha medición podremos evaluar si esta es o no una de las causales relevantes para la empresa, y cuantificar su impacto e identificar las posibles reducciones de costos y oportunidades con las que cuenta o puede contar la empresa.

La medición de los costos de calidad no es la única base con la que se maneja la Gerencia de Calidad Total; esta medición debe ser complementada con medidas no financieras. Medidas que podemos diferenciar según la etapa del proceso en la cual nos encontramos:

- En el caso de los proveedores, debemos tomar en cuenta la calidad de las materias primas y materiales que son entregados por estos, la frecuencia de entrega de unidades de mala calidad o defectuosas, la frecuencia de entrega fuera de plazo.
- En el caso del diseño del producto, debemos considerar el número de partes que componen cada artículo, el porcentaje de partes corrientes sobre partes únicas.
- En el proceso de producción, se debe atender el porcentaje de rendimiento, desechos, reproceso, averías en las maquinarias, sugerencia de los empleados, ya que estos son los que mejor conocen el proceso de producción.
- En cuanto al Marketing, debemos medir el número de quejas recibidas de clientes, el nivel de satisfacción del cliente, reclamos efectuados, cantidad y frecuencia de devoluciones de productos.

Sobre estas medidas la empresa podrá tomar las acciones correctivas inmediatamente, ya que poseerá dicha información en tiempo casi real. Estas disposiciones se complementan con las medidas financieras proporcionándonos una imagen global de la empresa.

4 Algunos casos en la República Oriental del Uruguay

Desde 1939 existe en Uruguay una institución privada, sin fines de lucro, cuya actividad gira en torno a la promoción y al mejoramiento de la calidad. Se trata del Instituto Uruguayo de Normas Técnicas, que brinda capacitación desde 1971 y realiza certificaciones de calidad desde 1984.

Para obtener la certificación en calidad, las instituciones deben contar con un sistema de gestión de la calidad, de acuerdo a las normas ISO. Una vez que las instituciones han logrado la certificación son visitadas y/o auditadas, por una política de seguimiento.

Podemos considerar dos temas: el Sistema de Gestión de la Calidad (SIG) y los Costos de la Calidad (SCC).

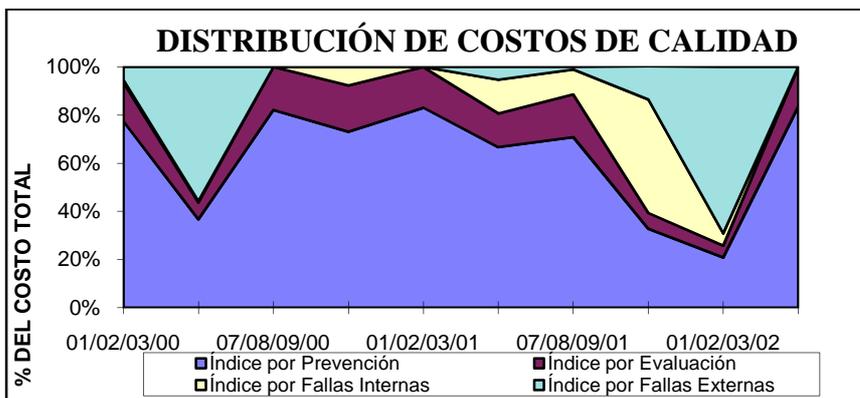
Implantar un SIG le genera beneficios a las empresas: aumento de la eficiencia y eficacia de los procesos, detección de debilidades y mejoras. Se logra así una mayor competitividad a nivel nacional (29%) e internacional (76%). Como expone Benia (BENIA y otros, 2003) en el trabajo de investigación monográfico: Costos de la Calidad, no son muchas las empresas que llevan costos de calidad en nuestro país; sobre principios de siglo no alcanzaban al 10% de las empresas registradas por la UNIT. Y, como opinaba el Jefe de certificaciones, “las empresas que no conocen sus costos o que no pueden manejarlos quedan excluidas del mercado (...) dada la situación actual, es aun más importante implantar un sistema de gestión de la calidad, ya que es la línea que separa entre las empresas que sobreviven y las que no. Una empresa que no conoce sus costos va a la muerte”.

En el trabajo mencionado se entrevistaron a empresas de diferentes giros: constructoras, autopartistas, empresas industriales, empresas de servicios(:) informáticos, logísticos, estudios contables, etc.

Respecto de la implantación de un SGC, múltiples son las causas que llevan a las instituciones a implementarlo: a) por inquietud del personal jerárquico (Arnaldo Castro SA, informática); b) por requerimientos corporativos; c) como estrategia de Marketing (Costa Oriental SA, servicios logísticos); d) mejora interna; e) requisito para la venta de una empresa (INCA, pinturas); f) por exigencia de los clientes (SACEEM, constructora).

Muchas empresas llegaron a la instalación de un sistema de costos, básicamente por dos razones: exigencias de las norma QX 9000 y como política de reducción de costos. Las empresas autopartistas presentan altos costos por desperdicios internos. Tratando de reducirlos a través de un sistema de calidad, pasaron de un 10 % a un 3%, con la implementación del SCC. Las instituciones comienzan a llevar el SCC una vez obtenida la certificación de calidad. La implementación cuenta con algunos obstáculos: en el sistema de costos empleado y en la clasificación de costos de la calidad utilizada.

A modo de ejemplo, se expone a continuación la manera en que se distribuyen los costos de la calidad en una empresa constructora:



Cuadro 8: Distribución de los costos de calidad
Fuente: Benia A.I. y otros. Trabajo de investigación monográfico. FCEyA. UdelaR

Para el análisis de los costos de calidad se pueden emplear diferentes herramientas, ratios e indicadores, informes de costos de la calidad y controles en el proceso productivo. A modo de ejemplo algunas herramientas son: a) Diagrama de Pareto, b) Diagrama de Ishikawa, c) Flujoograma.

También pueden utilizarse ratios e indicadores. Se encontró que las empresas constructoras utilizan:

- Costos de prevención sobre facturación
- Costos de evaluación sobre facturación
- Costos de fallas internas sobre facturación
- Costos de fallas externas sobre facturación
- Costos de prevención sobre costos totales de calidad
- Costos de evaluación sobre costos totales de calidad
- Costos de fallas internas sobre costos totales de calidad
- Costos de fallas externas sobre costos totales de calidad

5 Reflexión Final

La Gerencia Estratégica de Costos definida como el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita, se encuentra compuesto por tres análisis básicos: la Cadena de Valor, el Posicionamiento Estratégico y las Causales de Costos.

La Cadena de valor brinda la oportunidad de detectar las actividades que crean valor y cuáles no lo hacen.

El Posicionamiento estratégico implica diferentes visiones de acuerdo a la estrategia elegida, buscando una ventaja competitiva sostenible en el tiempo.

Las instituciones necesitan entender el conjunto de causales de costos que tienen, analizándolas.

Riley, clasifico las causales de costos, en dos grandes grupos: de estructura y de ejecución. Dentro de las segunda se encuentra la gerencia de la calidad total, la cual fue elegida para abordar en este trabajo. Es considerada una herramienta de diagnóstico y control gerencial.

Cualquiera sea la empresa, la calidad es una variable estratégica importante, que la contabilidad gerencial no debe dejar de lado.

Tradicionalmente se consideraba que los errores eran inevitables y demasiado costoso rectificarlos; la Gerencia de la Calidad Total, cambia esta visión y considera que se deben tomar medidas para solucionar los errores y que éstos constituyen oportunidades para aprender y perfeccionarse.

Muchas son las escuelas que tratan el tema y por lo tanto muchas las definiciones, en este trabajo se opto por el enfoque de J. Juran: la calidad se entiende por la satisfacción del cliente. Es un enfoque que se considera sumamente importante, ya que la calidad no es desarrollar el producto o el servicio con la concepción de excelencia que considere la empresa, sino la visión que de la misma tiene el cliente como exigencia.

Los requerimientos de los clientes llevan a las empresas a interesarse en los temas sobre la calidad y los beneficios que se obtienen con la implantación de un SGC y de un SCC.

Se deben identificar las diferentes categorías de costos de calidad: costos de fallas internas, costos de fallas externas, costos de evaluación y costos de prevención.

Los costos de la calidad son una herramienta importante para las empresas al brindar información financiera, parte de la cual no está contemplada en el sistema contable. Esta información sirve para la toma de decisiones y para la mejora de los procesos, disminuyendo los costos ocultos y los reprocesos.

La certificación de la calidad es el reconocimiento formal por parte de un organismo reconocido. Existen instituciones que se dedican a ello, en particular en Uruguay son el LATU (Laboratorio Tecnológico del Uruguay) y la UNIT (Instituto Uruguayo de Normas Técnicas).

Las normas ISO (International Standards Organization) son una referencia mundial, porque ellas dan una estructura y un idioma común. Respecto de la calidad, podemos mencionar las siguientes normas: ISO 9000:2000 (Sistemas de Gestión de la Calidad – Fundamentos y vocabulario); ISO 9001 (Sistemas de Gestión de la Calidad – Requisitos); ISO 9004 (Sistema de Gestión de la Calidad – Directrices para la mejora del desempeño); ISO 19011 (Directrices para la Auditoría ambiental y de la calidad).

En Uruguay se ha observado que son pocas las empresas que tienen implantado un SGC, si bien muchas manifestaron la intención de tenerlo, de acuerdo a lo manifestado por personal jerárquico de la UNIT.

En el trabajo monográfico de Benia y otros, se expone que el resultado obtenido por las empresas a raíz de la implantación del SCC, en líneas generales, fue positivo. Esto se debió principalmente a una reducción de los reprocesos.

Además, se obtuvo información más detallada acerca de los costos en que incurre la empresa, y hubo una disminución de los costos de la mala calidad en el área de producción; además se identificaron costos ocultos. A través de esto se logró reconocer problemas, hallar sus causas y se pudieron iniciar acciones correctivas.

	Constructoras	Industriales	Autopartistas
Reducción de reprocesos	0%	100%	100%
Identificación de costos ocultos	0%	100%	100%
Mayor información	100%	100%	100%
Disminución de CMC	100%	100%	100%
Disminución de fallas externas	100%	100%	66%

Cuadro 9 – Consecuencias de la implantación de un SCC

Fuente: Benia A.I. y otros. Trabajo de investigación monográfico. FCEyA. UdelaR

Las empresas que toman con la seriedad que el tema amerita, extienden el concepto de calidad hacia toda la institución, un ejemplo de ello lo podemos ver en la página web de Pinturas Inca S.A.: <http://www.inca.com.uy/internas/institucional/gestion/principal.shtm>

“Política de Calidad, Seguridad, Salud y Medio Ambiente.

Pinturas Inca S.A. en su modelo de gestión, se compromete a mejorar continuamente sus procesos, productos, servicios y su desempeño en Seguridad, Salud y Medio Ambiente, cumpliendo con la Política y las Directivas de HSE&S de Akzonobel así como con la legislación vigente, de forma de:

- *Satisfacer a nuestros clientes y accionistas*
- *Desarrollar nuestro capital humano*
- *Apoyar el desarrollo de nuestros proveedores y la comunidad.*

Akzonobel”

Bibliografía

- APAK, S. Y OTROS. **The use of contemporary development in cost accounting in Strategic Cost Management.** Anales del International Conference on Leadership, Technology and Innovation Management. (2012).
- BENIA, A. I. Y OTROS. **Costos de la calidad.** Trabajo de investigación monográfica de la Facultad de Ciencias Económicas. UdelAR. (2003).
- BLOOM AND AL. **Does management really work?** Harvard Business Review. Nov. 2012.
- DAVID, F. R. **Strategic Management: concepts and cases.** 9. ed. Prentice Hall. (2002).
- ELSAYED, M, WICKRAMASINGHE, A & ABDEL RAZIK, M. **The association between strategic cost management and enterprise risk management: a critical literature review.** Corporate Ownership and Control Journal, (2011. pp. 184-195).
- GOMES. **Gestao estratégica de custos numa abordagem de custo – alvo com engenharia de valor e kaizen: um estudo de caso.** Anales del XVII Congreso Brasileiro de Custos. (2010).
- GOVINDARAJAN V. AND TRIMBLE C. **How Stella saved the farm. A wild and wooly yarn about making innovation happen.** Franklin Green Publishing. (2010).
- JURAN J.M. Grina FM **Análisis y planeación de la calidad.** 3ra edición. Mc Graw Hill Interamericana de México. (1995).
- KIECHELL W. **The Management Century.** Harvard Business Review. Nov. 2012.
- MCAFEE A., BRYNJOLFSSON E. **Big data: The management revolution.** Harvard Business Review. Oct. 2012.
- PORTER MICHAEL E. **"What is strategy?"**. Harvard Business Review, November-december, 1996.
- PORTER MICHAEL E. **Ser competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones.** Editorial Deusto S.A. (1999).
- RESTREPO L. F. **Interpretando a Porter.** Centro editorial Universidad de Rosario. Colección Textos de Administración y Negocios. Facultad de Altos Estudios de Negocios. (2004).
- RILEY D. **Competitive Cost based strategic for industrial company, in manufacturing use.** New York: Booz, Allen y Hamilton. (1987).
- ROBIN COOPER AND REGINE SLAGMULDER. **What Is Strategic Cost Management?** Journal of Cost Management Business Reading. (2011).
- SHANK, J. Y GOVINDARAJAN V. **Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva.** Editorial Norma S. (1995).
- SHANK, JOHN. **Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottle.** Journal of Management Accounting Research, Fall 1989. Vol 1.
- SISTEMAS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD ISO 9000:2000 (Instituto Uruguayo de Normas Técnicas, 2001)
- TAYLES, M. **Strategic Management Accounting.** Review of Management Accounting Research. Oct. 2011.

Webgrafía

- <http://www.inca.com.uy/internas/institucional/gestion/principal.shtm>