

UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN - TACNA

Escuela de Posgrado

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

**FILOSOFÍA Y TEORÍA DE LOS COSTOS DE CALIDAD
COMO VENTAJA COMPETITIVA EN EL CONTEXTO
EMPRESARIAL CONTEMPORÁNEO**

TESIS

PRESENTADA POR:

MBA. ORIETTA MABEL BARRIGA SOTO

Para optar el Grado Académico de:

DOCTORA EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

TACNA - PERÚ

2017


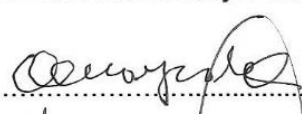
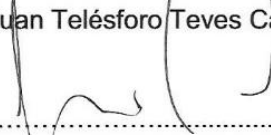
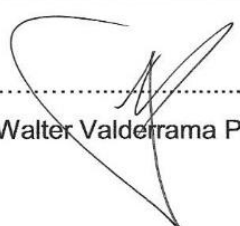
UNIVERSIDAD NACIONAL JORGE BASADRE GROHMANN - TACNA

Escuela de Posgrado

DOCTORADO EN CIENCIAS CONTABLES Y FINANCIERAS

**FILOSOFÍA Y TEORÍA DE LOS SISTEMAS DE CALIDAD
COMO VENTAJA COMPETITIVA EN EL CONTEXTO
EMPRESARIAL CONTEMPORÁNEO**

Tesis sustentada y aprobada el 13 de diciembre del 2016; estando el jurado calificador integrado por:

PRESIDENTA	:	 Dra. Dora Amalia Mayta Huiza
SECRETARIO	:	 Dr. Juan Telésforo Teves Camargo
MIEMBRO	:	 Dr. Winston Adrian Castañeda Vargas
ASESORA	:	 Dr. Lucio Walter Valdeirrama Pérez

DEDICATORIA

A Dios, dador de vida, fuente de sabiduría y amor que hizo posible el logro de mis objetivos.

A mis padres por ser el pilar fundamental en mi vida, ahora son estrellas que brillan desde el cielo e iluminan mis pasos.

A una persona muy especial en mi vida, y aunque ya no se encuentre físicamente estuvo en mis momentos más difíciles, te dedico mi esfuerzo donde te encuentres.

A mi familia, por su apoyo incondicional.

AGRADECIMIENTO

*A mis amigos Giovanna y José por haber logrado nuestro gran objetivo
con mucha perseverancia.*

A Milena simplemente Gracias.

CONTENIDO

	Pág.
DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTO	iv
RESUMEN	xiii
ABSTRACT	xiv
RESUMO	xv
INTRODUCCIÓN	01
 CAPÍTULO I: EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	
1.1 Planteamiento del problema	03
1.1.1. Problema General	07
1.1.2 Problemas Específicos	07
1.2 Objetivos.....	08
1.2.1. Objetivo general	08
1.2.2. Objetivos específicos	08
1.3 Hipótesis	09
1.4 Justificación de la investigación.....	09
 CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO	
2.1. Antecedentes de la investigación	11
2.2. Base teórica	12

2.2.1. Marco filosófico para la contabilidad	12
2.2.2. Filosofía y doctrina de los costos de calidad	20
2.3. Términos T-teóricos y T no-teóricos	29
2.4. Costos de calidad	31
2.4.1. Definición de costos de calidad	31
2.4.2. Origen y evolución de la calidad	32
2.4.3. Clasificación de los costos	37
2.4.4. Composición de los costos de calidad	37
2.4.5. Clasificación de los costos de calidad por la AECA	47
2.4.6. Teoría de la ventaja competitiva	51
2.4.7. Costos de calidad y competitividad	53
2.5. Definición de términos	56

CAPÍTULO III: MARCO METODOLÓGICO

3.1. Tipo investigación	65
3.2. Diseño de la investigación	65
3.3. Población y muestra	66
3.4. Operacionalización de variables	68
3.5. Instrumento de recolección de datos	70
3.6. Procedimiento de análisis de datos	71

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1. Filosofía y teoría de los costos de calidad que subyace el concepto de costos de calidad	72
4.2. Evidencia empírica de los costos de calidad en una muestra de empresas	83
4.3. Costos de calidad y ventaja competitiva	118

CAPÍTULO V: DISCUSIÓN

Discusión	122
CONCLUSIONES	132
RECOMENDACIONES.....	134
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	137
ANEXOS	158

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.-	AECA: Clasificación de costos	48
Tabla 2.-	Clasificación de los costes de calidad por la ASQC	49
Tabla 3.-	Filosofía y teoría de los costes de calidad que subyace el concepto de costos de calidad	73
Tabla 4.-	Empresarios de las Mypes según si toma en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones e implantación de sistemas de calidad, Tacna.....	83
Tabla 5.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de evaluación, prevención, fallos internos, fallos externos e intangibles, Tacna.....	87
Tabla 6.-	Empresarios de las Mypes según si tiene previsto implantar algún sistema formal para medir los costos de calidad, Tacna	94
Tabla 7.-	Empresarios de las Mypes según sobre si mide los costos de calidad basado en el sector, periodo anterior o presupuesto, Tacna	96
Tabla 8.-	Empresarios de las Mypes según si el departamento o área financiero-contable	

	suministra informes sobre costos de calidad, si son adecuados respecto a las necesidades de la empresa, si otro departamento lo suministra y si le gustaría contar con informes de costos de calidad, Tacna.....	98
Tabla 9.-	Empresarios de las Mypes según si considera que los costos de calidad son imprescindibles para la toma de decisiones estratégicas en la empresa, Tacna.....	104
Tabla 10.-	Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad en la empresa, Tacna.....	106
Tabla 11.-	Empresarios de las Mypes según si considera que los costos de calidad son importantes para la toma de decisiones estratégicas en la empresa, Tacna.....	109
Tabla 12.-	Regresión logística	118
Tabla 13.-	Regresión logística	120

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.-	Costos de prevención	40
Figura 2.-	Costos de evaluación	42
Figura 3.-	Empresarios de las Mypes según si toma en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones, Tacna.....	85
Figura 4.-	Empresarios de las Mypes según si implanta sistema de calidad, Tacna.....	86
Figura 5.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de evaluación, Tacna.....	89
Figura 6.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de prevención, Tacna	90
Figura 7.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad fallos internos, Tacna.....	91
Figura 8.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de fallos externos, Tacna.....	92
Figura 9.-	Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de intangibles, Tacna.....	93

Figura 10.-	Empresarios de las Mypes según si tiene previsto implantar algún sistema formal para medir los costos de calidad, Tacna.....	95
Figura 11.-	Empresarios de las Mypes según sobre si mide los costos de calidad basado en el sector, periodo anterior o presupuesto, Tacna.....	97
Figura 12.-	Empresarios de las Mypes según si el departamento o área financiero-contable suministra informes sobre costos de calidad.....	100
Figura 13.-	Empresarios de las Mypes según si otro departamento suministra informes sobre costos de calidad.....	101
Figura 14.-	Empresarios de las Mypes según <i>si le gustaría contar con informes sobre costos de calidad</i>	102
Figura 15.-	Empresarios de las Mypes según la información costos de calidad, son adecuados respecto de necesidades de empresa	103
Figura 16.-	Empresarios de las Mypes según si considera que los costos de calidad son importantes para la toma de decisiones estratégicas en la empresa, Tacna	105

Figura 17.-	Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad en la empresa, Tacna.....	108
Figura 18.-	Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad en la empresa, Tacna.....	111

RESUMEN

El objetivo del estudio fue determinar la relación de los costes de calidad con la competitividad empresarial contemporánea. La muestra estuvo constituida por 120 empresas Mypes de la ciudad de Tacna. Se aplicó un instrumento de 10 ítems cerrados y cinco ítems abiertos. Resultados: en un 80,95 %, los costos de calidad le permiten a la empresa un liderazgo de costo y en un 50,8 % considera que es imprescindible para la diferenciación; los costos de calidad se relacionan con la ventaja competitiva. Conclusiones: la filosofía que subyace el concepto de costos de calidad está en proceso de cambio, ya que los costos de calidad se desarrollan en un mundo de valor; los términos T- no teóricos provienen de la administración como parte *de la filosofía de la calidad total*; Los costos de calidad de prevención (P: 0,022) y de fallos internos (P: 0,044) se asocian con el liderazgo de costos como ventaja competitiva; y los costos de evaluación (P: 0,02) y los de fallos internos (P: 0,026) se asocian con la diferenciación del producto o servicio.

Palabras clave: filosofía / teoría / ventaja/ costos de calidad competitiva

ABSTRACT

The aim of the study was to determine the relationship of quality costs with contemporary business competitiveness. The sample consisted of 120 companies MSME city of Tacna an instrument of 10 items closed and five open items was applied. Results: 80.95 % in companies quality costs allows the company a cost leadership and 50.8 % considers it essential for differentiation; quality costs related to competitive advantage. Conclusions: The philosophy behind the concept of quality costs in the process of change, because quality costs develop in a world of value; terms not theoretical T- come from the administration as part of the philosophy of total quality; Quality costs of prevention (P: 0.022) and internal failures (P: 0.044) are associated with cost leadership as a competitive advantage; and evaluation costs (P 0.02) and internal failures (P: 0.026) associated with product differentiation or service.

Keywords: philosophy / theory / benefit / cost competitive quality

RESUMO

O objetivo do estudo foi determinar a relação entre os custos de qualidade com competitividade empresarial contemporâneo. A amostra foi composta por 120 empresas da cidade MPME de Tacna foi aplicado um instrumento de 10 itens fechados e cinco itens abertos. Resultados: 80,95 % dos custos de empresas de qualidade permite à empresa uma liderança de custo e 50,8 % considera que é essencial para a diferenciação; custos de qualidade relacionados com vantagem competitiva. Conclusões: A filosofia por trás do conceito de custos de qualidade no processo de mudança, porque os custos de qualidade desenvolver em um mundo de valor; termos não teóricos T- vêm da administração como parte da filosofia da qualidade total; Os custos da qualidade de prevenção (P: 0,022) e falhas internas (P: 0,044) estão associadas a liderança de custo como uma vantagem competitiva; e os custos de avaliação (P 0,02) e falhas internas (P: 0,026) associados com a diferenciação do produto ou serviço.

Palavras-chave: Filosofia / teoria / benefício / qualidade competitiva custo

INTRODUCCIÓN

La génesis del presente estudio partió de la observancia de los conflictos teóricos y filosóficos del paradigma contable vigente, especialmente en la finalidad teleológica y la filosofía que subyace a los costos de calidad y de la necesidad del punto de vista, de incorporarlos como una estrategia para lograr ventajas competitivas, basados en la teoría de Porter (1989).

Asimismo, es indudable que actualmente los cambios en todo orden son vertiginosos y emergentes, según el cambio dialéctico del mundo, lo que requiere inevitablemente, de una reflexión filosófica y teórica sobre los costos de calidad como parte de la teoría contable, los que tienen un rol preponderante en el desarrollo competitivo de una empresa u organización. Cabe mencionar, que la postura epistemológica de la ciencia contable, en muchos aspectos no satisface la solución y explicación que plantea el desarrollo de la ciencia contable, no solo en la perspectiva teórica, sino en la praxis. Por tanto, es "importante comprender que la única forma de combatir la vejez de nuestra ciencia es aprendiendo, evolucionando y dando respuestas actualizadas a los

problemas que van surgiendo (Scarabino, 2008, párr. 1). El propósito del presente estudio se centra en realizar un análisis y reflexión de los costos de calidad en el contexto empresarial actual y de qué forma se relacionan con la ventaja competitiva, con énfasis en la ciudad de Tacna.

Los hallazgos evidencian que la teoría de los costos de calidad epistemológicamente contiene términos no teóricos, en razón a que se necesita abordar el concepto desde la vertiente de la ciencia administrativa para poder solucionar los problemas o conflictos de un ámbito empresarial, emergente, versátil y competitivo. Asimismo, los hallazgos empíricos de una relación significativa entre los costos de calidad y el liderazgo de costos y la diferenciación como componentes de la ventaja competitiva en una empresa, contribuye a definir la red nomológica, en el sentido, de relacionar características o conductas observables con construcciones teóricas como el constructo de ventaja competitiva.

Asimismo, el estudio se ha estructurado en cinco capítulos: el Capítulo I aborda el problema de investigación, el Capítulo II presenta el marco teórico. El Capítulo III expone la metodología, mientras que el Capítulo IV trata de los resultados de la investigación, el Capítulo V comprende la discusión. Finalmente, se ha consignado las conclusiones, recomendaciones, bibliografía y anexos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema

Es sabido que la globalización económica ha incidido en el mercado mundial determinando un aumento de la competencia, tanto a nivel nacional como internacional, situación que ha sido mediada por la liberación del mercado (Tratados de libre comercio), dejando un mercado abierto en donde las empresas compiten por una porción de un mercado que cada vez mayor y donde las que presentan ventajas competitivas tienen mayor oportunidad frente a un consumidor cada vez es más exigente en cuanto a los servicios que recibe, productos de calidad e incluso una mayor especificación de lo que compra.

En este contexto, resulta imperativo que las empresas sean más competitivas y para serlo, deberán ser líderes en tecnología, calidad, innovación y *costos*.

En este sentido, entre las diversas estrategias posibles que puede usar la empresa para conservar e incrementar la competitividad, “la más

importante son los costos” (Márquez, 2015, 3) Sin embargo, a pesar de ello, muchas empresas, en el entendido tradicional de que la calidad no puede ser medida en términos de costos, desestiman los costos indirectos, o bien, realizan una arbitraria, concediéndose mayor interés a las partidas o aspectos que constituyen la faceta más directa y tangible del costo de calidad. Por tanto, resulta claro, que muchas empresas no han merituado la incidencia económica de sus costos de calidad que no por ser desconocidos, dejan de existir, y de otro lado, la posibilidad de que los costos de calidad le otorgue a la empresa una ventaja competitiva en un contexto empresarial contemporáneo.

Es así que se observa, que el sector empresarial en el Perú y en la Región Tacna no valoran la capacidad de medición de los costos de calidad, lo que no les permite identificar oportunidades para la reducción de costos, reducción de la insatisfacción de los clientes y por ende introducir correcciones a fin de aumentar la venta y la rentabilidad; también, le resta la posibilidad de ampliar el control presupuestario y de costos y de estimular la mejora por medio de la disponibilidad de datos sistematizados para la administración e ingeniería del control moderno en orden a la toma de decisiones oportunas y certeras por parte del equipo directivo. En tal sentido, teniendo en cuenta que “el conocimiento empírico

es el que el hombre hace del objeto a través de la descripción y la observación [y el] conocimiento teórico se define como el estudio profundo del pensamiento del hombre en la esencia de los fenómenos [contables] a través de las teorías e hipótesis” (Henaó, 2009, 1); por tal motivo, se puede presumir que la filosofía y la teoría de los costes de calidad en el ámbito empresarial en el marco de un contexto competitivo, y en la contabilidad pareciera que el conocimiento empírico surge eminentemente de las necesidades económicas, más no del cuestionamiento del profesional de contaduría, en función de las necesidades sociales y de la filosofía y epistemología que sustenta la ciencia contable.

Sin duda, la valoración positiva de la importancia de establecer un control sistemático de los diferentes elementos del gasto vinculado con la calidad de la empresa, actualmente debe ser una prioridad, ya que coadyuva a lograr su competitividad. En tal sentido, es necesario “propiciar el empleo de los resultados obtenidos a partir del cálculo de los costos de la calidad, como una herramienta de trabajo para la alta dirección, a partir del cual puedan valorarse con un criterio más amplio los productos, proceso y servicios. De lo expuesto, se colige que el costo de la calidad, no es solo una medida de desempeño de la organización o empresa, sino que permite aplicar una acción correctiva.

La situación expuesta evidencia que los métodos tradicionales de costos no permiten una evaluación de las inversiones y su efecto en la reducción de los costos, aumento de la rentabilidad y otros beneficios; por lo que resulta necesario analizar, comprender de modo exhaustivo las bases filosóficas y la teoría que subyacen el referente teórico y pragmático de los costos de calidad como ventaja competitiva en un marco empresarial competitivo.

De lo expuesto supra, se desprende que el problema actual es que la teoría contable universal tiene limitaciones, ya que los fenómenos económicos se explican a través de los paradigmas clásicos formulados estrictamente a partir de la lógica formal, por lo que resulta imperativo un acercamiento entre la teoría de la contabilidad (doctrina) y la práctica contable (*praxis*), pero en un escenario global, que demanda exigencias y solución a problemas novísimos, lo que requiere sin duda, abordar el problema desde una perspectiva teórica y filosófica.

En base a lo expuesto se plantea la siguiente pregunta de investigación:

1.1.1. Problema general

¿Cuál es la filosofía y teoría de los costes de calidad y su relación con la competitividad empresarial contemporánea?

1.1.2. Problemas específicos

- a) ¿Cuál es la filosofía que subyace el concepto de costos de calidad?
- b) ¿Cuáles son los términos T teóricos y T- no que fundamentan los costos de calidad?
- c) ¿Cuál es la teoría de los costos de calidad desde una perspectiva contable financiera y gerencial?
- d) ¿Qué evidencia empírica sobre costos de calidad aportan las empresas?
- e) ¿De qué manera los costos de calidad se relaciona con la ventaja competitiva en el contexto empresarial contemporáneo?

1.2. Objetivos

1.2.1. Objetivo general

Determinar cuál es la filosofía y teoría de los costes de calidad y su relación con la competitividad empresarial contemporánea.

1.2.2. Objetivos específicos

- a) Analizar y precisar la filosofía que subyace el concepto de costos de calidad.
- b) Precisar los términos T teóricos y T- no teóricos que fundamentan los costos de calidad.
- c) Identificar la teoría de los costos de calidad desde una perspectiva contable financiera y gerencial.
- d) Analizar la evidencia empírica de los costos de calidad en una muestra de empresas.
- e) Precisar de qué manera los costos de calidad se relaciona con la ventaja competitiva en el contexto empresarial contemporáneo.

1.3. Hipótesis

La filosofía y teoría de los costos de calidad en el contexto empresarial contemporáneo se relacionan significativamente con el liderazgo de costos y la diferenciación como ventaja competitiva de las empresas.

Hipótesis específicas

Hi₀: Los costos de calidad constituyen una ventaja competitiva para el liderazgo de costos en el contexto empresarial.

Hi₁: Los costos de calidad constituyen una ventaja competitiva para la diferenciación en el contexto empresarial.

1.4. Justificación de la investigación

La investigación se justifica desde el punto de vista del aporte al campo de la filosofía y epistemología de la ciencia contable financiera, ya que existe un vacío del conocimiento, toda vez que no se han realizado estudios similares, por lo que no se cuenta con evidencia empírica sobre la filosofía y teoría de los costos de calidad como ventaja competitiva en el contexto empresarial contemporáneo, cuyas exigencias son emergentes y múltiples.

En el presente estudio se realizó un análisis de las variables de estudio, desde una perspectiva doctrinaria y teórica, lo que permitirá elaborar conceptos generales y principios básicos aplicables a los costos de calidad como ventaja competitiva para el sector empresarial.

Asimismo, los resultados servirán de base científica para otros estudios, centrados en el rol que cumplen los costos de calidad en la rentabilidad y competitividad empresarial.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la investigación

Se ha localizado, investigaciones relacionadas con las variables de estudio:

En el Perú, Santa Cruz (2007) realizó la tesis “Filosofía y doctrina de los costos empresariales en el marco de la competitividad y globalización económica”. Entre los principales resultados, encontró consenso entre los entrevistados; en cuanto a que el sistema de costos, basado en actividades, contiene la filosofía, doctrina e instrumentos para hacer viable la gestión y control eficiente y efectivo de los costos empresariales. Conclusión: a) la nueva filosofía y doctrina de los costos basados en actividades constituye la técnica más efectiva para gestionar y controlar los costos empresariales, b) Como herramienta contribuye a facilitar la competitividad empresarial en el marco de la globalización económica.

En Cuba, Fragas (2012) realizó el estudio denominado “Propuesta de procedimiento de costos de la calidad en AUDITA S.A. Sucursal Cienfuegos”. La investigación tuvo como objetivo desarrollar un procedimiento de costos de la calidad en Audita S.A, Sucursal Cienfuegos. La metodología utilizada se fundamentó en el ciclo de mejora continua, planificar hacer-verificar-actuar (PHVA), utilizando del mismo una versión más reciente, definir-medir-analizar-mejorar-controlar (DMAIC), que es el enfoque estándar de los proyectos Seis Sigma. Como resultados principales de la investigación se obtiene: un procedimiento que emplea métodos estadísticos y herramientas de calidad para identificar y mejorar los costos de la calidad usando el modelo de costo del proceso (CPM).

2.2. Base teórica

2.2.1. Marcos filosóficos para la contabilidad

2.2.1.1. Paradigma clásico

Se presenta dos modalidades del pensamiento filosófico clásico, el primero corresponde a la “cultura pagana de los griegos y latinos de la antigüedad” (Meabe, s/f, párr. 3); la segunda modalidad se corresponde con la “tradición judeocristiana antigua y cobra cuerpo, sobre todo, en el pensamiento de los padres de la iglesia, donde se destacan, de modo

muy especial, San Agustín y Santo Tomás de Aquino” (Meabe, s/f, párr. 3), y corresponde al periodo entre 1930 y 1960 [...], en el que convergen corrientes como el *empirismo lógico*, movimiento que “no admite más que un medio de conocimiento: la experiencia” (Salazar, 2008, párr. 16); el *racionalismo crítico* con Karl Raymund Popper como su figura más influyente, quien establece como punto de partida de su reflexión filosófica a las “**teorías científicas** [...] y la **contrastación negativa con la experiencia**, por la vía de la **falsación**” (Hernández, Romero, Bracho, 2005, párr. 8) y quien fundamenta que el conocimiento se incrementa mediante ensayo y eliminación –de– error, consiguientemente, “el método científico de Popper consiste básicamente en la formulación de ideas innovadoras y en su sometimiento a las más razonables, rigurosas y eficaces refutaciones posibles” (Molini, s/f, 1). Asimismo, Imre Lakatos comparte la filosofía popperiana, y sostiene la teoría que “ningún experimento, informe experimental, enunciado observacional o hipótesis falsadora de bajo nivel, bien corroborada, puede originar por sí mismo la falsación. No hay falsación sin la emergencia de una teoría mejor” (Hernández, Romero, Bracho, párr. 23). De otra parte, está la *escuela constructivista* o de Erlangen” (Lemos, 2007, 60), referida a “un tipo de teoría no naturalista, en la cual el lenguaje establecerá las condiciones de todo discurso racional. A su vez, la racionalidad dependerá de un

procedimiento capaz de asegurar un nuevo comienzo: el pensamiento metódico es disciplina del pensar y del lenguaje” (Reyes, s/f, párr. 2).

En el contexto del paradigma clásico, las teorías deben permitir la predicción, es decir, deben anticipar nuevos eventos o hechos, y se enuncian bajo reglas según la lógica, lo que permite admitirlas como verdades según el empirismo lógico; o correctas cuando se trata del racionalismo crítico de Popper (Lemos, 2007).

2.2.1.2. Paradigma historicista

Este segundo marco filosófico, constituye según Lemos (2007, p. 61) “el segundo momento en las corrientes filosóficas”. Este paradigma tiene como punto de partida el contraste esencial de las *ciencias de la naturaleza*, por un lado, orientada a la observación de los fenómenos naturales producidos, y de otro lado, las *ciencias del hombre* o también llamadas *ciencias del espíritu*, “cuya realidad primaria es el cambio y cuyo objeto de estudio es una infinidad de acciones conscientes y cargadas de sentido, únicas e irreductibles las unas de las otras” (López, 2009, párr. 3). Es decir, constituye una “respuesta desde la historia y la evolución de las teorías – que es la historia de la ciencia – de cómo se construye ésta” (Lemos, 2007, p. 61). En tal sentido, se da un giro

epistemológico, y se vira de un paradigma epistemológico naturalista a un paradigma epistemológico historicista. Al respecto, manifiesta:

Así como la asimilación del Espíritu a la Naturaleza, como algo acabado y firme, hizo que aquél se entendiera en los términos de una epistemología naturalista (razón naturalista), el descubrimiento de que la realidad radical que es mi vida, es fundamentalmente historia, debe dar paso a la asunción de una epistemología historicista (razón histórica) (Flórez, 1980, p. 105). El principal exponente de esta corriente filosófica es Thomas S. Khun.

Los fundamentos nucleares de la teoría de Khun, son cinco, a saber: paradigma, ciencia normal, revoluciones científicas, inconmensurabilidad y comunidad científica.

Respecto al concepto de *paradigma*, Masterman (1975) en la obra de Kuhn *La estructura de las revoluciones científicas*, encuentra 21 acepciones diferentes para el vocablo paradigma, en tal sentido, presenta una propuesta simplificada para delimitar el concepto de paradigma:

- a) Metaparadigmas, que sería cuando Kuhn se refiere a conjunto de creencias, un nuevo modo de ver, etcétera.

- b) Paradigmas sociológicos, es cuando el autor hace referencia a nociones como la de realización científica reconocida universalmente, etcétera.
- c) Paradigmas artefactos, entendiendo por ello libros de texto, como proveedor de herramientas o, como analogías, etc. (Masterman, 1975, p. 168).

Muñoz (2010, p. 8) acota que un paradigma constituye:

- Modelo de reglas y normas
- Hechos y predicciones limitadas
- Universal o particularmente aceptado

Paradigma

Sin duda, que el término paradigma, generalmente, denota una base teórica que permite explicar y solucionar problemas científicos durante un cierto periodo de tiempo por la comunidad científica.

El segundo fundamento es el de *ciencia normal*, que “alude a un período del desarrollo científico en el cual el trabajo científico se desenvuelve dentro de los límites que le ha marcado un paradigma aceptado por la comunidad científica” (Cordero, 2008, p. 29-30), por tanto, la ciencia no puede avanzar sin paradigmas, si se rechaza uno debe ser

reemplazado, no es posible dejar de lado un paradigma sin apropiarse de otro.

El tercer fundamento está referido a *las revoluciones científicas*, las que “son especies de cambios sobre los cuales la comunidad científica reconstruye sus compromisos [...] (tales como los valores ante la realidad, la observación, la clase de experimentación, los determinados modos de aplicación de un descubrimiento, etc.) los que florecen sobre la primera acepción del término paradigma (Barragán, 2008, p. 26). El disparador de las revoluciones científicas es lo que se ha llamado “anomalía significativa” (Cordero, 2008, 32), ya que Kuhn considera que el desarrollo de la ciencia es un proceso discontinuo en un contexto de constante movimiento, signado por la incursión de acontecimientos revolucionarios que determinan un quiebre con el paradigma anterior, ya que los investigadores al considerar que es más conveniente otro paradigma, abandonan el previo y aceptan la nueva teoría, justamente, esta transición “marca el paso hacia la construcción de una ciencia madura o normal” (Caldas, 2008, p. 19). Sin embargo, las revoluciones empiezan como descubrimientos imprevistos con la traza de anomalías significativas, situación que Kuhn le denomina *crisis*.

Según Hoyningen-Huene, citado por Cordero (2008) conviene precisar los siguientes aspectos de las situaciones de crisis a las que alude Kuhn:

1) No todas las anomalías reconocidas llevan a la crisis. 2) No todos los miembros de la comunidad perciben la crisis en el mismo sentido. 3) La crisis puede ser percibida sólo gradualmente por los miembros de la comunidad. 4) Por otra parte, Kuhn acepta que también hay otras formas de que estalle la crisis, esto es, mediante la importación de la crisis de otras comunidades. O sea, situaciones de crisis de una comunidad científica, se trasladan hacia otra comunidad por los efectos de una anomalía en varios campos científicos (p. 33)

Asimismo, el cuarto fundamento referido a la *inconmensurabilidad*, resulta un argumento polémico en el pensamiento de Kuhn, ya que desde su punto de vista, “el viejo paradigma propio de la ciencia normal es inconmensurable respecto al nuevo paradigma surgido de la revolución científica” (Cordero, 2008, p. 37), es decir, plantea la imposibilidad de comparar dos teorías, en tanto no comparten el mismo lenguaje teórico. Osorio (2014) considera que si “dos teorías sean inconmensurables no quiere decir que no se puedan comparar sólo por sus conceptos y términos, sino que (en esta obra) es también incomparable toda la

dimensión concerniente a las prácticas científicas.” (p. 4), por tanto, la percepción de la realidad, depende de cómo el sujeto percibe el mundo, a partir de lo que le han enseñado a ver (visual y conceptualmente), lo mismo ocurre cuando los científicos observan un hecho o fenómeno, desde la perspectiva de cada paradigma, cada uno percibirá la realidad de modo diferente.

El quinto fundamento se refiere al concepto de *comunidad científica*, la que constituye la unidad básica de la dinámica cambiante de la ciencia (Rosales, 1999).

El Paradigma historicista, “se toma en consideración por autores de la disciplina contable, como Belkaoui en el año 1981, quien propugna el planteamiento paradigmático para la contabilidad, y en el que considera los paradigmas de Hendriksen y Jorge Túa, denominados enfoques de investigación en contabilidad.

2.2.1.3. Paradigma estructuralista

El paradigma estructuralista, “tiene como objeto de estudio las estructuras” (Beltrán, 2016), las que según Ferrater (1979, párr. 10) son un sistema o conjunto de sistemas relacionados. Según Lemos (2007, 63) “la contabilidad no ha estado eximida” de ser comprendida en este marco

filosófico, tal como lo evidencian los aportes de Mattessich, quien propone una reconstrucción de los fundamentos teórico-contables con el auxilio del lenguaje matemático de la teoría de conjuntos.

2.2.2. Filosofía y doctrina de los costos de calidad

La filosofía de los costos se enmarca dentro del concepto de filosofía de la contabilidad, entendida como la aplicación del pensamiento reflexivo sobre las prácticas de la contabilidad, cuyo objeto material de estudio es lo que se hace en el campo de las ciencias contables y cuyo objeto formal consiste en la elaboración de marcos de conceptos que sirvan de referencia, fundamento y explicación de lo que se norma y se hace en la práctica (Daza, Lemos, Aranda y Donneys, 2010).

2.2.2.1. Corriente positivista y ciencia contable

- a) *La Ley de los Tres Estados*: establece que el conocimiento humano recorre tres etapas: teológica (imaginativo), metafísica (racional abstracto) y positiva (científico). Cada etapa se cumple en orden cronológico y lógico (Casal y Vilorio, 2002).

- b) *Clasificación de las Ciencias*: la lleva a cabo utilizando la historia y su nivel de positivismo, por un lado, coloca a la matemática,

astronomía, física, química y biología y por otro, introduce el concepto de física social o sociología, adicionándole el sinónimo de Ciencias Sociales (Casal y Viloría, 2002).

c) *La Idea, el Plan y el Método de la Sociología*: para Comte el determinismo impera tanto en la sociedad como en la naturaleza, por tal motivo, el método de estudio entre las ciencias sociales y las naturales no difiere en gran medida (Casal y Viloría, 2002).

En esta corriente, los profesionistas contables de la década de 1700 en adelante, establecieron la ecuación patrimonial matemática (partida doble), reduciéndose prácticamente todo el conocimiento a un reduccionismo de la contabilidad ($\text{activo} = \text{pasivo} + \text{patrimonio}$), lo que evidentemente no “está reflejando la dinámica existente de las entidades, ni su contexto” (Torres, 2012, 35).

En el mismo sentido, Casal y Viloría (2002, p. 4) consideran que “hasta este momento, el conocimiento contable se inserta dentro de la filosofía positivista, puesto que estudia los hechos económicos dados por el entorno (sociedad), para proporcionarnos información y para revisar estos hechos o fenómenos [lo que al parecer] desembocan en una

excesiva cuantificación y determinismo, que no ha dejado ver [...] otros caminos. Ya en el año 1966, Zaa (2012) advierte que estábamos frente a una parálisis paradigmática, que impedía el desarrollo de la disciplina contable como una verdadera ciencia.

2.2.2.2. Corriente de Thomas Kuhn y ciencia contable

Khun (citado por Gómez, 2011) precisa que

Las ciencias progresan cíclicamente comenzando por un paradigma aceptado por la comunidad científica e investigada durante un período de ciencia normal. La ciencia normal intenta adecuar la teoría a la práctica, pero pueden existir ciertas discrepancias. Estas discrepancias si no son resueltas se convierten en anomalías, y si éstas se acumulan se produce una crisis que conlleva la caída del antiguo paradigma, y el surgimiento de una revolución científica en la que el antiguo paradigma es reemplazado por uno nuevo incompatible con el anterior. Por tanto, para este autor, la ciencia no se desarrolla por medio de la acumulación de descubrimientos o inventos individuales, sino que se forma como proceso de ruptura con lo anterior.

En el proceso de traslación -nos recuerda Wells (1976) – del viejo conjunto de ideas al nuevo, la comunidad de científicos sigue un número de pasos determinados:

1. Reconocimiento de las anomalías.
2. Período de inseguridad.
3. Desarrollo de grupos de ideas alternativos.
4. Identificación de escuelas de pensamiento.
5. Dominación de las nuevas ideas.

Según Kuhn, existen dos momentos determinados en el desarrollo de la ciencia: a) normal y b) revolucionaria, de tal modo, que los científicos, investigan para romper paradigmas, o para acumular conocimientos sobre una base teórica previa, sin el ánimo de cuestionarla o superarla.

La posición del autor del presente trabajo, bajo la perspectiva filosófica epistemológica de Thomas Khunt, es para romper paradigmas preestablecidos con un enfoque de pensamiento divergente, para el análisis crítico y propositivo en un segundo momento, del desarrollo de los

costos de calidad como ventaja competitiva en una sociedad contemporánea y global del siglo XXI.

En este orden de ideas, según Wells (1976) postula que la ciencia contable se desarrolla y evoluciona a través de un proceso continuo de revoluciones y de sustitución de paradigmas, y considera como matriz disciplinar el paradigma en su acepción amplia, e identifica en su análisis a los miembros de la comunidad científica de las ciencias contables preferentemente a los países anglosajones (*American Accounting Association*, Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad del Reino Unido, Asociación de Contabilidad de Nueva Zelanda y Australia, Fundación de Investigación Contable de Australia, División de Investigación de la A.A.A.) lo que merece críticas. Empero, con la reserva del cuestionamiento de universalidad, su aporte constituye una contribución válida.

De ahí que, según Wells (1976) la matriz disciplinar de Khun en el campo de la ciencia contable estaría configurada por los siguientes elementos:

1. Generalizaciones simbólicas, que serían aquellos componentes generalmente aceptados y de fácil representación por el grupo:

- Partida doble.
- Clasificación de activo en fijo y circulante.
- Concepto de fondo de maniobra.
- Ratios contables.
- Apalancamiento financiero.

2. Acuerdos de grupo, que se corresponden con algunos de los considerados como principios de contabilidad generalmente aceptados:

- Principio de realización.
- Principio de asociación de ingresos y gastos.
- Principio de empresa en marcha.
- Principio del coste como base de valoración de activos.

3. Valores compartidos:

- Prudencia.
- Consistencia
- Importancia relativa.

Ejemplares, que se corresponderían con los principales manuales y documentos profesionales.

Siguiendo el análisis de Wells (1976 citado por Gómez, 2011), se *percibe anomalías en los fundamentos epistemológicos de la ciencia contable*, en tanto, que actualmente no pueden representar la realidad económica de la empresa, por ejemplo, en épocas de inestabilidad monetaria, la aplicación óptima de los costos de calidad como herramienta de gestión para la competitividad empresarial; también bajo la tesis de Kuhn, la ciencia contable presentaría una *crisis y emergencia de teorías*, por cuanto si existe anomalías, entonces, se está frente a una crisis; la siguiente fase, basada en Kuhn, sería el *surgimiento de diferentes escuelas de pensamiento*, que exige un periodo de debate para ser aceptado por la comunidad científica, entre los que se puede citar a Mattesich (1966), Sterling (1972) Bell y Johnson (1979) y Chambers (1982); sin embargo, en relación al problema que se ha planteado, es necesario integrar y/o subrogar de otros campos disciplinares, a fin de integrar el análisis de los costos de calidad con un matiz de ventaja competitiva – paradigma de otra disciplina – posición que nos acerca a Mattesich (1985) quien reconoce una matriz disciplinar por combinación de diferentes valores.

2.2.2.3. Belkaoui y la ciencia contable

En 1993, Belkaoui formula la siguiente reflexión:

La historia del pensamiento y la cultura es, como lo demostró Hegel con gran brillantez, un cambio de modelo donde se liberan grandes ideas que inevitablemente quedan sofocadas por pensamientos directos y que pueden estimular su propia destrucción a través de nuevos conceptos emancipadores y, al mismo tiempo, esclavizantes.

El primer paso hacia el conocimiento de los hombres es tomar conciencia del modelo o modelos que dominan y penetran su pensamiento y acción. Al igual que todos los esfuerzos que ha hecho el hombre por tomar conciencia de las categorías con las cuales piensa, resulta difícil y algunas veces doloroso, producir resultados profundamente inquietantes. La segunda tarea es analizar el modelo en sí mismo y en último caso, sustituirlo por uno más adecuado.

Al respecto, es evidente que Belkaoui postula una visión multiparadigmática; sin embargo, [...] no describe cuáles han sido los paradigmas relevantes en el pensamiento contable, no explicita un punto de partida hacia la exploración sociológica de la disciplina, ni explora la

génesis y de las revoluciones exitosas y la imposición de nuevos paradigmas prevalentes [...] (Martínez, 2006, p. 151).

Los paradigmas que plantea Belkaoui (2005) bajo los presupuestos de la Asociación Americana de Contabilidad (AAA), en su publicación sobre teoría contable y aceptación teórica (SOATA) son los siguientes:

- Paradigma Antropológico inductivo.
- Paradigma deductivo del beneficio verdadero.
- Paradigma de utilidad en las decisiones / modelos de decisión.
- Paradigma de la utilidad de la decisión / Comportamiento agregado del mercado.
- Paradigma de la utilidad en la decisión / el decisor considerado de manera individual.
- Paradigma de la economía de la información (Belkaoui, 2005, p. 337)

Cabe señalar, que la propuesta de Belkaoui es enfática en cuanto al privilegio que le otorga a los métodos y técnicas de observación,

fundamentadas en recreaciones tautológicas y proposiciones eminentemente fácticas, que requieren de una contrastación empírica, característica contraria a la estructura de las revoluciones científicas de Kuhn.

2.3. Términos T – teóricos y T -no-teóricos

En el seno de la concepción estructuralista de la ciencia (CE), que constituye una de las “concepciones semánticas o modelo-teóricas de la ciencia” (Gonzalo, 2012, p. 14), que desarrolla un marco conceptual del campo metateórico, y que tiene una posición conciliatoria con la teoría de Tomás Kuhn. En tal sentido, conviene iniciar la definición de términos T -teóricos y T - no teóricos, definiendo que una teoría tiene dos componentes:

- a) Un núcleo K
- b) Un conjunto I de aplicaciones de la teoría o de K .

Matemáticamente, K es una estructura matemática e I es un conjunto de aplicaciones de K a hechos o fenómenos físicos.

Por tanto, Joseph Sneed (1971, p. 33) define los términos teóricos de la siguiente manera:” La función n es teórica con respecto a θ i y sólo si no hay ninguna aplicación i de θ en la cual n_i es θ -independiente; n

es no teórica con respecto a θ si y sólo si hay por lo menos una aplicación de i de θ en la cual n_i es θ -independiente.”

Distingue dos aspectos constituyentes de una teoría:

- a) Aspecto formal (K) o “estructura formal matemática de la teoría” (Gonzalo, 2012, p. 16).
- b) Aspecto aplicativo (I) o “conjunto de aplicaciones intencionales (*intended applications*)” (Gonzalo, 2012, p. 16).

En tal sentido, los “enunciados científicos (**EC**) comprenden términos (**T**) que son palabras o expresiones que permiten elaborar enunciados científicos” (Klimovsky, 2005, p. 55), los que deben expresarse a través del lenguaje. Asimismo, epistemológicamente se distingue dos tipos de términos en todo enunciado científico (**EC**): términos lógicos (**L**) para los que se utilizan condiciones lógicas como *si... entonces*; *si y solo si*; *y o bien o*, etc. y aquellos llamados términos no lógicos (**¬ L**) que aluden a las características, atributos, cualidades o relaciones y por tanto, son descriptivos (Pérez y Balmaceda, 2014). Asimismo, los términos no lógicos (**¬ L**) se pueden caracterizar en: a) Observacionales directos (**TO**) (reconocimiento directo por parte del

observador) y b) No observacionales o no directos ($T \rightarrow O$), cuando los términos son no observacionales.

2.4. Costos de calidad

2.4.1. Definición de costos de calidad

Según Ruiz (s/f) uno de los principales obstáculos respecto al contenido del constructo costos de calidad, es la falta de consenso sobre lo que son, y más aún sobre lo que debe ser incluido bajo este término. Clásicamente, se considera que el costo de calidad lo integran las partidas correspondientes a los factores de aseguramiento como a los detección de errores y desechos, sin embargo, el concepto ha evolucionado, de tal forma que hoy se alude también a los costos incurridos en el diseño, implementación, operación y mantenimiento de los sistemas de calidad, incluyendo los referentes a sistemas de mejoramiento continuo, y “los costos de sistemas, productos o servicios frustrados o que han fracasado al no tener en el mercado el éxito que se esperaba” (Fragas, 2012, 13).

Sin embargo, Feinfembaum en el año 1991, afirmó que los costos no sólo están para reducirlos, sino que los costos de calidad son una excelente herramienta de información, que facilitan la toma de medidas de

tipo estratégico. Más adelante, la *British Estándar Institute* (1992) precisa que comprenden el costo de conformidad y de no conformidad. Por su parte, Schroeder (1992), considera que el costo de calidad se refiere al costo de no satisfacer los requerimientos del cliente, de hacer las cosas mal y se puede dividir en dos componentes fundamentales como los costos de control y de fallos, y la suma de ambos equivale al costo total.

Por su parte Juran y Gryna (1993) definen el costo de la mala calidad como la suma de los costos internos y externos (costos de prevención, de valoración, por fallos internos o por fallos externos). De igual forma, Alexander (1994) define los costos de la mala calidad como una medida de los costos vinculados con el cumplimiento o no de la calidad del producto (costos de prevención, de evaluación, de fallas internas y de fallas externas).

2.4.2. Origen y evolución de la calidad

Cabe señalar que la problemática de los costos relacionados con la calidad desde hace varias décadas ha sido una lógica preocupación desde la perspectiva de los profesionales y estudiosos del control de

calidad (Fernández, 1993 - 1994), la cual fue puesta de manifiesto por Juran en su obra "*Quality Control*".

Los costos de calidad tienen un anclaje con la evolución de la calidad en el ámbito empresarial, ya que el desarrollo estructural aunado al industrial de un país, sin duda, está condicionado por el nivel de calidad y productividad, y su capacidad de crecimiento constante.

Es así, que desde tiempos remotos el hombre ha tratado de controlar la calidad de los productos que elabora y consume, a través de una evolución de los procesos de selección, por tanto, "toda acción que efectúa un individuo, un grupo de individuos o una organización, para asegurar que un producto cumpla con una norma deseada o especificada, se considera justificadamente como una actividad de control de calidad (Roman, 2004, p. 77).

En 1942, el control de la calidad tuvo relevancia, pero no fue hasta el año 1946 que se fundó en los Estados Unidos la Sociedad estadounidense de Control de Calidad ASQC (*American Society of Quality Control*), la que impulsó los fundamentos del control de calidad. Más adelante, en la década de 1950, Deming publicita la filosofía de la calidad, productividad y posición competitiva.

De otro lado, Juran (1988) destaca el rol central del área gerencial para la mejora de la calidad. Crosby en 1960, formula la

propuesta de Defectos cero; dos años más tarde Ishikawa instituyó los círculos de calidad en Japón a fin de lograr niveles de excelencia para la calidad; Taguchi en 1969 diseñó una combinación de métodos estadísticos y de ingeniería para lograr rápidas mejoras en costos y calidad, mediante la optimización del diseño de los productos y sus procesos de fabricación.

Por otra parte, surgió el concepto de mejora continua de la calidad (*CQI: Continuous Quality Improvement*) entendida como un enfoque sistemático para lograr la mejora continua de un producto o servicio (Hunter y Taylor, 2002), pero para el cual se requería también de una administración de la calidad total (*TQM: Total Quality Management*) y de una gestión de calidad total (TQM).

Más adelante, la Organización Internacional de Normalización (ISO, 2005,6) establece la norma ISO 9000, la que constituye un conjunto de normas “para asistir a las organizaciones de todo tipo y tamaño, en la implementación y la operación de sistemas de gestión de la calidad eficaces”.

A fin de resumir las etapas del desarrollo histórico del movimiento hacia la cultura de la calidad, conviene citar a Román (2004) *in extenso*:

1ª. Etapa

El control de la calidad mediante la Inspección

Esta etapa coincide con el periodo en el que comienza a tener mucha importancia la producción de artículos. Ante esta situación era necesario ver si el artículo, al final de la línea de producción, resultaba apto o no, para el uso para el que estaban destinado (p. 82).

2ª. Etapa

El control estadístico de la calidad

Los trabajos de investigación llevados a cabo, en la década de los 30's, por *Bell Telephone Laboratories*, fueron el origen de lo que actualmente se denomina Control Estadístico de la calidad (*Statistical Quality Control*).

En esta etapa se reconoce que en toda producción industrial se da la variación en el proceso, la cual debe ser estudiada con los principios de la probabilidad y de la estadística. W: A Shewhart, observó que no pueden producirse dos partes con las mismas especificaciones, lo cual se debe, entre otras cosas, a las diferencias que se dan en la materia prima, a las diferentes habilidades de los operadores y a las condiciones en que se encuentra el equipo (p. 83).

3ª. Etapa

El aseguramiento de la calidad

Esta etapa se caracteriza por dos hechos muy importantes: la toma de conciencia por parte de la Administración del papel que le corresponde en el aseguramiento de la calidad y la implantación del nuevo concepto de Control de Calidad en Japón.

El mejoramiento de la calidad lograda significa que hay que preparar profesionales dedicados al problema del aseguramiento de la calidad y que, más aun, había que involucrar a todos en el logro de la calidad. Todo lo cual requiere un compromiso mayor por parte de la Administración (p. 83).

4ª. Etapa

La calidad como estrategia competitiva

En las dos últimas décadas ha tenido lugar un cambio muy importante en la actitud de la alta gerencia con respecto a la calidad debido, sobre todo, el impacto que, por su calidad, precio y confiabilidad, han tenido los productos japoneses en el mercado internacional.

Esto implica cambios profundos en la mentalidad de los administradores, en la cultura de las organizaciones y en las estructuras de las empresas (p. 83).

2.4.3. Clasificación de los costos

Costos tangibles: son aquellos que pueden cuantificarse y por lo tanto, registrarse en la contabilidad analítica de la empresa (v.g. desperdicios, reprocesos, etc.), los que pueden ponerse de manifiesto mediante un sistema de costos de calidad, a pesar de que algunos de estos costos pueden seguir ocultos (costos sumergidos) (Ruiz y Falcó, 2009) a pesar de haberse implantado un sistema de costos de calidad.

Costos intangibles: son aquellos que no son tangibles, por ejemplo el efecto de la mala calidad en la intención de una compra futura de los clientes, insatisfacción del personal generada por problemas de calidad, etc., admitiéndose “que el efecto de los costes intangibles en la salud operativa de la empresa es superior en varios órdenes de magnitud con respecto a los costes tangibles.” (Ruiz y Falcó, 2009, p. 5).

2.4.4. Composición de los costos de calidad

Es frecuente desglosar el costo de la calidad en cuatro grandes grupos: de prevención, de evaluación, por fallas internas y por fallas externas. Los tres primeros constituyen lo que se conoce con el nombre de costos internos de calidad, ya que se generan al interior de las

empresas antes de que los productos salgan al mercado. El cuarto representa los costos externos de la calidad.

a) Costos de prevención: Son los costos de todas las actividades diseñadas específicamente para prevenir la mala calidad de los productos o servicios o para mantener los costos de valoración y de fallo a escala mínima. Ejemplo de ellos se tienen los generados por (Sotolongo, 2001, 23):

- Planificación de la calidad.
- Análisis de capacidades de producción y procesos.
- Estudio de proveedores.
- Revisión de contratos.
- Administración de la calidad.
- Mantenimiento de equipos.
- Normalización.
- Control de almacenes.
- Mejoramiento continuo.
- Formación y adiestramiento.
- Adquisición de documentación técnica.
- Auditorías internas y externas

Ruiz (2002) también coincide, en cuanto considera que los costos de prevención son los que se incurren cuando se busca la fabricación de los productos según las especificaciones mínimas del cliente, en tal sentido, constituyen todas las acciones desplegadas con el propósito de evitar defectos en el diseño y desarrollo, en las labores o actividades de adquisición de insumos y materiales; en la mano de obra, en la creación de instalaciones así como en todos aquellos aspectos vinculados desde el inicio de un producto o servicio hasta la etapa de su comercialización. Por consiguiente engloban los pagos destinados por la empresas para trabajar en función de entregar un producto que satisfaga las necesidades de consumo del cliente (Valderrama y Terán, 2013). Dentro de este grupo estaría por ejemplo la formación (Ruiz y Falcó, 2009, p. 5).



Figura 1. Costos de prevención

Fuente: Lock y Smith (2001)

b) *Costos de evaluación*: Son los costos correspondientes a la medida, evaluación o auditoría de los productos o servicios para garantizar la conformidad con las especificaciones de la calidad y requisitos de funcionamiento.

En esta categoría se incluyen entre otros, los generados por:

- Inspección de la materia prima.
- Inspección del proceso.
- Revisión de datos de ensayos e inspección.

- Revisión de proyectos.
- Herramientas y materiales para la inspección.
- Análisis de laboratorio.
- Inspección final.
- Valoración de proveedores

Ruiz (2002) considera que los costos de evaluación “son aquellos desembolsos incurridos en la búsqueda y detección de imperfecciones en los productos que por una u otra razón no se apegaron a las especificaciones” (p. 23), por lo que evidentemente, se derivan de la evaluación del proceso productivo, a fin de afinar los requerimientos mínimos de los productos antes de ser comercializados, buscando permanentemente la satisfacción del cliente o consumidor.



Figura 2. Costos de evaluación

Fuente: Lock y Smith (2001)

Según Valderrama y Terán (2013) “estos costos representan la sumatoria de los esfuerzos de la empresa por satisfacer estándares de calidad a los consumidores de los productos ofrecidos [por lo que, se] planifica una serie de actividades para revisar las condiciones bajo las cuales los productos serán ofrecidos a los consumidores, de esta manera se puede disminuir el nivel de clientes insatisfechos [y, las] derivaciones económicas de los costos por fallas de los productos” (párr. 37).” Dentro

de este grupo estarían, por ejemplo, los salarios de los inspectores, amortización de los equipos de inspección, etc. (Ruiz y Falcó, 2009, p. 5).

c) **Costos de fallos:** son aquellos costos resultantes de “productos o servicios no conformes con los estándares de calidad,” (Ruiz y Falcó, 2009, p. 6). los que a su vez se pueden subdividir en:

- *Costos de fallos internos;* son costos asociados con defectos que “ocurren antes de la entrega o envío al cliente sin ser estos partícipes directos de los mismos” (Campanella y Corcoran, 1983, p.23). Constituyen costos que desaparecen si el producto no presenta ningún defecto antes del embarque, es decir, según San Salvador (2001) vienen provocados por los productos y servicios que no cumplen con las especificaciones.

Se manifiestan, generalmente, durante la evaluación. Entre estos están:

- Administración de los rechazos
- Chatarras y desperdicios
- Costos por exceso de *stock*
- Costos de reaprovisionamiento
- Costos de reparación

- Paradas o interrupciones por averías
- Ajustes de inventarios
- Errores de planificación
- Inspección al 100 %
- Mal diseño del producto
- Ausentismo
- Pérdida de tiempo por falta de material o cambio de equipos.

Al respecto, Ruiz (2002, p. 18) afirma que “una vez que se han detectado las fallas y antes de ser enviados a los clientes es necesario realizar actividades tendientes a eliminar aquellas imperfecciones encontradas en los productos, esto incluye tanto materiales, mano de obra y costos de calidad, gastos de fabricación, así como herramientas o adecuación de máquinas”. Por tanto, los costos por fallas internas comprenden todos los costos originados una vez concluido el proceso productivo de la empresa, pero que aún no se ha entregado al cliente o consumidor. Valderrama y Terán (2013) dicen, que si los costos de fallas internas se dan antes de la entrega, expedición del producto o el suministro de un servicio, entonces, los costos por fallas internas constituyen “erogaciones hechas en función de garantizar la calidad antes que el producto o

servicio sea llevado al cliente o al usuario mismo” (párr.47). “Dentro de este grupo estarían, por ejemplo, los rechazos y reprocesos de fabricación, etc. Ruiz y Falcó, 2009, p. 6).

- *Costos de fallos externos*: son aquellos resultantes de la incapacidad de un producto para cumplir los requisitos de calidad después de la entrega al cliente (ISO, 1995, 17), es decir, están asociados a los defectos que se encuentran después que el producto es enviado al cliente o después que el servicio es brindado.

Campanella (1992) coincidentemente, afirma que los costos de fallas externas, se concretan después de la entrega y durante y posterior al suministro de un servicio.

Según Valderrama y Terán (2013) estos costos de calidad concentran todos “los costos provenientes de la insatisfacción del cliente por el suministro de productos, cuyas condiciones no se ajustan a los requerimientos mínimos para su consumo” (párr. 50).

Entre estos se encuentran:

- Costos de garantía
- Penalizaciones de clientes
- Reclamaciones de clientes

- Devoluciones
- Investigaciones de reclamaciones
- Revisión de fallos
- Inactividad de equipos
- Envíos adicionales
- Gastos por viajes adicionales

De manera general, se puede afirmar que los costos por fallos (internos o externos) alcanzan del 70 al 85 % de los costos de la calidad de una organización, razón por cual es necesaria la desagregación de los gastos comprendidos en estas categorías para su identificación y eliminación futura a través de los programas de mejora continua.

De otro lado, el 95 % de los costos de la calidad, generalmente, tiene relación con la valoración y los fallos del producto o servicio, añadiéndole muy poco valor a estos y por lo tanto encareciéndolos (Climent, 2001).

Cabe señalar, que los componentes de cada costo deben ser usados como un referente para delinear un sistema de medición de

costos de calidad y no calidad, toda vez que los componentes deben ser hechos a medida de cada empresa.

2.4.5. Clasificación de los costos de calidad por la AECA

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) como institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados (Tabla 1) y la Sociedad Americana para el control de la calidad (A.S.Q.C.) (Tabla 2) detallan para cada grupo los diferentes costos de calidad que se pueden ocasionar por las diferentes áreas o departamentos de una empresa.

Tabla 1:

AECA: Clasificación de costos

Centro de responsabilidad	Costes de obtención de la calidad		Costes de evaluación	Costes de fallos	
	Costes de prevención			Internos	Externos
Investigación y desarrollo	Formación. Diseño. Ensayo de homologación del diseño del producto. Elaboración de especificaciones de proceso y de producto. Benchmarking.		Diagnóstico de prototipos. Chequeo de especificaciones. Normalización de diseños.	Errores de concepción. Cambios y correcciones en diseños. Reprocesos debidos a cambios de diseño. Desechos debidos a cambios de diseño.	Reclamaciones por errores de diseño. Devoluciones por errores de diseño. Análisis de devoluciones por errores de diseño. Pérdida de ventas por retrasos en el lanzamiento de productos.
Compras	Formación. Revisión de proveedores. Mejora de proveedores. Implementación compras. Benchmarking.		Auditoría de proveedores. Inspecciones y ensayos a la recepción de materiales. Homologación del producto del proveedor.	Errores en materiales. Inventarios de materiales excesivos. Costes de devolución a proveedores. Reproceso de los rechazos a proveedores. Pérdidas de materiales incontrolados.	Reclamaciones de clientes por errores en los materiales.
Producción	Formación. Implementación y revisión de procedimientos. Control de procesos. Benchmarking.		Inspecciones de materiales. Inspección de procesos y de equipos. Inspección de productos acabados. Apoyo de laboratorio. Equipos de medida.	Desperdicios. Reprocesos. Reinspecciones. Reparaciones. Análisis de fallos. Subactividad.	Indemnizaciones por garantías. Plazos de entrega con demoras. Penalizaciones.
Mantenimiento	Formación. Mantenimiento preventivo.	Implementación y revisión de procedimientos. Benchmarking.	Inspección de equipos.	Paradas en la línea de producción. Análisis de fallos en equipos. Exceso de consumos de energía y materiales.	Plazos de entrega con demoras por errores en los equipos.
Calidad	Formación. Manual de calidad. Programa de calidad total.	Estudio de clientes. Benchmarking.	Laboratorio de ensayos. Evaluaciones externas.	Fallos en el sistema de calidad.	Tratamiento de quejas de los clientes.
Ventas	Formación. Investigación de mercados.	Procedimiento de ventas. Benchmarking.	Inspección de la red de ventas.	Inventarios excesivos por errores en la previsión de ventas. Sobre costes de producción por errores en la previsión de ventas.	Pérdida de ventas por mala imagen.
Distribución	Formación. Procedimientos de distribución.	Benchmarking.	Inspección de productos antes y después de la distribución.	Reprocesos por errores en el empaquetado o el transporte.	Pedidos entregados en domicilios incorrectos.

Centro de responsabilidad	Costes de obtención de la calidad		Costes de obtención de la calidad	Costes de fallos	
	Costes de prevención		Costes de evaluación	Internos	Externos
Servicio Post-venta	Formación. Benchmarking	Procedimiento de post-ventas	Inspecciones de intervenciones del servicio post-venta	Falta de atención al cliente	Retrasos de la intervención del servicio post-ventas
Contabilidad y finanzas	Formación de Procedimientos de contabilidad y finanzas. Benchmarking		Auditoría interna. Inspección de facturas antes del envío.	Informes entregados fuera de plazo.	Insolvencias de clientes. Incremento del plazo de cobro
Marketing	Formación. Procedimiento de marketing		Inspección de correspondencia antes del envío	Excesos de inventarios por errores en la previsión. Reducción de la cuota de mercado	Productos que no satisfacen las necesidades de los clientes
Recursos humanos	Formación. Procedimientos de personal. Planes de carrera. Benchmarking.		Inspección de evaluaciones de empleados	Errores en la selección de personal. Desmotivación de la plantilla. Clima laboral negativo.	Baja calidad de los empleados en sus relaciones con los clientes internos y externos Retrasos en la entrega de pedidos por conflictos laborales
Logística				Envíos perdidos o demorados	

Fuente: Elaboración Propia

La siguiente clasificación corresponde a la Sociedad Americana para el control de la calidad:

Tabla 2:

Clasificación de los costes de calidad por la ASQC

Costes de prevención					
Marketing, cliente, usuario		Desarrollo del producto /servicio / diseño	Costes de prevención	Costes de prevención de las operaciones	Gestión de la calidad
Investigación de Marketing. Encuestas y consultas de la percepción cliente. Revisión de contratos y documentos.		Revisiones de los progresos de la calidad. Actividades de apoyo al diseño. Diseño del servicio homologación. Pruebas en servicio.	Revisiones de proveedores. Clasificación de proveedores. Revisiones de los datos técnicos de pedidos. Planificación de la calidad de los proveedores.	Proceso de validación de operaciones. Planificación de la calidad de las operaciones. Planificación de la calidad del apoyo a	Salarios. Gatos de gestión. Planificación del programa de calidad. Formación para la calidad.

Costes de prevención				
Marketing, cliente, usuario	Desarrollo del producto /servicio / diseño	Costes de prevención	Costes de prevención de las operaciones	Gestión de la calidad
	Ensayo de homologación del diseño del producto.		operaciones. Formación para la calidad de los operarios.	Mejora de la calidad. Auditorías del sistema de calidad. Otros costes de prevención.
Costes de evaluación				
Costes de evaluación de las compras	Costes de evaluación de operaciones	Costes de evaluación externos	Revisión de los datos de ensayos e inspección	Evaluación de las áreas de apoyo
Inspecciones y ensayos en recepción o entrada. Equipo de medida. Homologación del producto del proveedor. Programas de inspección y control de origen.	Operaciones, inspecciones, ensayos y auditorías planificadas. Comprobación de la mano de obra. Auditoría de calidad del producto o servicio. Inspecciones y ensayo de materiales. Inspecciones y ensayos de preparación. Ensayos parciales. Medidas del control del proceso. Apoyo de laboratorio. Equipo de medida (inspección y ensayo). Avaes y certificaciones externas.	Evaluación del funcionamiento en servicio. Evaluaciones especiales de productos. Evaluaciones de existencias en servicios y recambios.		
Costes de fallos internos				
Costes de fallos internos del diseño del producto o servicio	Costes de fallos de compras	Costes de fallos de operaciones	Otros costes o ocasiones por fallos internos	
Acciones correctoras del diseño. Reprocesos debidos a cambio de diseño. Costes de coordinación de producción.	Costes de la disposición de los materiales adquiridos y rechazados. Costes de la sustitución de los materiales adquiridos y rechazados. Acciones correctoras ocasionadas por los proveedores. Reprocesos de los rechazos a los proveedores.	Costes de disposición. Costes de análisis de los fallos. Costes de apoyo a la investigación. Acciones correctoras de las operaciones. Costes de reparación y reproceso de operaciones. Reprocesos. Reparaciones. Costes de las repeticiones de las inspecciones		

Costes de fallos internos				
Costes de fallos internos del diseño del producto o servicio	Costes de fallos de compras	Costes de fallos de operaciones	Otros costes o ocasiones por fallos internos	
	Pérdidas por los materiales incontrolados.	y ensayos. Operaciones extra. Costes de desechos de operaciones. Producto final o servicio degradado. Pérdida de mano de obra por fallos internos.		
Costes de fallos externos				
Investigación de las reclamaciones del cliente o usuario	Devoluciones Costes de recorvención	Indemnizaciones por garantía	Costes de responsabilidad Penalizaciones	Buena voluntad con el cliente y usuario Pérdida de ventas
	Costes de retirada			

2.4.6. Teoría de la ventaja competitiva

La ventaja competitiva de Porter (1989) menciona los tipos básicos:

Liderazgo por costos:

- Lograr el Liderazgo por costo significa que una firma se establece como el productor de más bajo costo en su industria.
- Un líder de costos debe lograr paridad, o por lo menos proximidad, en bases a diferenciación, aun cuando confía en el liderazgo de costos para consolidar su ventaja competitiva.

- Si más de una compañía intenta alcanzar el liderazgo por costos al mismo tiempo, este es generalmente desastroso.

Diferenciación:

- Lograr diferenciación significa que una firma intenta ser única en su industria en algunas dimensiones que son apreciadas extensamente por los compradores.
- Las áreas de la diferenciación pueden ser: producto, distribución, comercialización, ventas, servicio, imagen, etc.

– Competitividad

- a) *Racionalidad económica* para que los recursos y potenciales de la empresa se gestionen bajo criterios económicos, con el fin de alcanzar altos niveles de *productividad* y en consecuencia, que no se produzcan despilfarro de esos recursos y puedan ser aplicados con éxito en la estrategia competitiva de la empresa.
- b) *Capacidad de coordinación y adecuación con el entorno*, ya que la empresa no responde de manera rápida y flexible a sus mercados, corre el riesgo de ser desplazada del mercado por competidores más agresivos o los costes de coordinación externos y los costes de

transacción son muy altos, lo que coloca a la empresa en desventaja competitiva.

- c) *Capacidad de dirección y organización* que eleve los niveles de eficiencia en los aspectos relacionados con la dirección y gestión de los recursos (Guía de Gestión de la pequeña empresa, 1997).

2.4.7. Costos de calidad y competitividad

Tradicionalmente el análisis de la organización ha considerado que la consecución de ventajas competitivas básicas (Grant, 1999) en determinado sector de la actividad económica se logra a través de la diferenciación o el liderazgo en costos. La estrategia de bajo costo supone que el precio es el principal medio de competir entre empresas, y que este depende, en última instancia, de la administración eficiente de los costos.

En la actualidad gran número de empresas que han elegido un enfoque diferenciador o que están posicionadas en sectores de actividad económica tradicionalmente inmunes a la competencia en precios, e incluso empresas que disfrutan de posiciones oligopolísticas, fundamentan su competitividad en diversas fuentes de reducción de costos.

- Las fuentes estáticas de reducción de costos comprenden las economías de escala, el precio de las materias primas y la utilización de la capacidad instalada. Estas fuentes ya no son consideradas como sinónimo de seguridad y rentabilidad debido a los acelerados cambios tecnológicos, a la dinámica de los mercados y al crecimiento del comercio internacional. Por otra parte, las fuentes dinámicas consideran la gestión de la calidad total, la reestructuración organizacional y la reingeniería de procesos como factores determinantes de la eficiencia en costos debido a la intensidad competitiva y las presiones de los propietarios para maximizar el valor de su inversión.
- Para Michael Porter (2005, 2009), que es considerado como uno de los representantes más importantes de la Nueva Teoría de la Organización Industrial, pionero de la aproximación económica al pensamiento estratégico y autor de la Teoría de la Ventaja Competitiva, sostiene que ciertas organizaciones ejecutan diversas actividades a un costo menor o de diferente forma que permite crear un valor superior respecto a sus competidores. La afirmación anterior la fundamenta *en el constructo*, cadena de valor que permite descomponer la empresa en una serie de actividades estratégicamente importantes con el objetivo de comprender el

comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación actuales y potenciales.

- Porter (1989) prosigue con su análisis causal afirmando que dentro de las actividades de valor desarrolladas por la empresa existen fuerzas motrices denominadas Drivers, directrices o guías de costos que actúan como determinantes estructurales para fijar diferencias entre competidores en cuanto al costo o valor entregado al comprador.
- Posteriormente, enumera las diez directrices del costo o guías de exclusividad que permiten a la empresa lograr ventajas competitivas al desarrollar una o varias actividades de valor. Estas son: las economías de escala, el aprendizaje acumulado al ejecutar una actividad, los eslabonamientos entre actividades, la habilidad para interrelacionarse o compartir una actividad con otras unidades estratégicas de negocios, el grado de integración vertical en la ejecución de una actividad, los factores institucionales que afectan el modo de ejecución de una actividad, las políticas discrecionales que afectan la elección de estrategias empresariales sobre la forma de configurar una actividad independientemente de otras directrices, la actuación a tiempo o *timing* que se requiere para

tomar decisiones de inversión en una actividad, el patrón de utilización de la capacidad instalada en la actividad durante el ciclo y la ubicación geográfica de la actividad que afecta el costo de los factores.

- Además, sostiene que moviéndose en el campo de estas fuerzas motrices subyacentes es posible identificar las verdaderas ventajas competitivas. Por tanto, las directrices al desarrollarse dentro de las actividades, y estas constituir la cadena de valor de la empresa, son la base para integrarse con la cadena de valor extendida, formando al final el sistema de valor. Es decir, *que las actividades son la fuente real y verdadera para crear y gestionar ventajas competitivas sostenibles.*

2.5. Definición de términos

Análisis de tendencias: se refiere “al concepto de recoger la información y de evidenciar un patrón, dinámica o comportamiento a partir del procesamiento de esa información” (Castellanos, Fúquene y Ramírez, 2011, p. 44).

Calidad: referido a la totalidad de características de una entidad que determinan su aptitud para satisfacer necesidades expresadas o implícitas (ISO 8402-1994).

Calidad total: la administración de calidad total (TQM, del inglés *total quality management*) es una filosofía en la que la administración mejora las operaciones de toda la cadena de valor para ofrecer productos y servicios que excedan las expectativas del cliente. La TQM abarca el diseño del producto o servicio para que satisfaga las necesidades y deseos de los clientes, así como la fabricación de los productos con cero (o mínimos) defectos y desperdicio, y con un bajo nivel de inventarios (Horngren, Datar y Foster, 2007, 6).

Competitividad: interrelación de los diversos elementos que determinan el incremento de la productividad de las empresas y el contexto que las rodea y que les permite utilizar de manera eficiente los factores productivos, tales como los recursos humanos, el capital físico, los recursos financieros y la tecnología. (Perú- Consejo Nacional de Competitividad, 2005).

Contabilidad de costos: aquella que proporciona información para dirigir la contabilidad administrativa y la financiera. La contabilidad de costos mide, analiza y presenta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquirir o utilizar recursos en una organización (Horngren, Datar y Foster, 2007, 2).

Contabilidad de gestión: es aquella que provee información para el uso interno de la empresa y está destinada a los que dirigen la empresa y son responsables de su gestión en los distintos niveles jerárquicos, [la cual] es básicamente predictiva, es decir, está vinculada con acontecimientos futuros, y resulta útil y oportuna para tomar decisiones en aquellos problemas donde resulta necesario optar por distintas alternativas” (Law, 2010, párr. 5).

Costo: gasto monetario total mínimo necesario para obtener cada nivel de producción (Pérez, 2002, 1).

Costo de calidad: costo en el que se incurre para asegurar una calidad satisfactoria y dar confianza de ello, así como las pérdidas sufridas cuando no se obtiene la calidad satisfactoria (Oropesa, 2010). También se le define, como la suma de los costos operativos de la calidad y los costos

del aseguramiento de la calidad, que se relacionan específicamente con el logro o no del producto o con la calidad del servicio.

Costos de calidad: inversiones específicas hechas por la empresa, destinada a la realización de actividades dentro del proceso productivo para garantizar que el producto terminado cumpla parámetros de calidad total (Valderrama y Terán, 2013, párr. 1).

Costos de falla interna: “costos incurridos en productos defectuosos antes de que sean enviados a los clientes” (Horngren, Datar y Foster, 2007, 662).

Costos de falla externa: “costos incurridos en productos defectuosos después de que fueron enviados a los clientes” (Horngren, Datar y Foster, 2007, 662).

Costos de prevención: son aquellos producidos al intentar minimizar o evitar los fallos (Amat, 2005).

Diagrama espina de pescado: también se le denomina Diagrama de Ishikawa. Es un gráfico que muestra las relaciones entre características y

sus factores o causas (Galgano, 2002). “Representación gráfica que asume la forma de espina de pez de todas las posibles causas de un fenómeno” (Mardomingo, 2012, p. 34).

Diagrama de Pareto: “es una gráfica que representa en forma ordenada el grado de importancia que tienen los diferentes factores en un determinado problema, tomando en consideración la frecuencia con que ocurre cada uno de dichos factores” (Maldonado, 2011, párr. 1).

Estudios de precisión: referidos a la “calibración de los instrumentos que se utilizan para la medición y comprobación de los productos fabricados.” (Climent, 2003, 106). Posibilita identificar los defectos correctamente y mostrar los costos de calidad que pueden ocasionar, discriminando las unidades con defectos, multiplicando los costos de las defectuosas por su valor y extrapolando los costos para estimar los costos de calidad (Jiménez y Nevado, 2000).

Fenomenología: teoría de los fenómenos de lo que aparece. F. Hegel, dialéctica interna del espíritu que presenta las formas de la conciencia hasta llegar al saber absoluto. Método filosófico sustentado por E. Russerl, que partiendo de la descripción de las entidades y cosas

presentes a la intuición intelectual, logra captar la esencia pura de dichas entidades, trascendentes a la misma conciencia (Quesada, 2004, p. 339).

Filosofía: Del lat. *philosophiā*, y este del gr. *φιλοσοφία*).f. Conjunto de saberes que busca establecer, de manera racional, los principios más generales que organizan y orientan el conocimiento de la realidad, así como el sentido del obrar humano (Real Academia Española, 2014).

Función de pérdida de Taguchi: es una “herramienta de cálculo usada en ingeniería para el control de calidad [...] sirve para evaluar de forma numérica la “pérdida de calidad” en un proyecto, producto o servicio, con respecto a su nivel de calidad óptimo” (APDC home, 2010, párr. 1).

Gestión de la calidad: implantación de un conjunto de principios y conceptos de gestión en todos y cada uno de los diferentes niveles y actividades de la organización (Arias, 2009).

Gráficos de control: “los gráficos de control o diagramas de control se utilizan para controlar el desarrollo de los procesos de producción e identificar posibles inestabilidades y circunstancias anómalas” [APDC Home, 2014, párr. 1].

Histograma: “representación gráfica utilizada para visualizar y analizar la frecuencia con que una variable toma diferentes valores dentro de un conjunto de datos [...] y constituye una herramienta” (Domenech, s/f, párr. 1), “representa el comportamiento de las frecuencias de los diferentes valores de una variable escalar de tipo continuo (Alvarado y Obagi, p. 24).

Hoja de recogida de datos: llamadas hojas de registro u hojas de control, “son formas estructuradas que facilitan la recopilación de información, previamente diseñadas con base en las necesidades y características de los datos que se requieren para medir y evaluar uno o varios procesos” (Arvelález, Campbell, Ramírez y Silva, 2011, párr. 5).

Paradigma: guía de acción compuesta por ideas, valores y técnicas, propuesta por una comunidad que busca apropiarse y explicar determinada realidad (Santos, Durán, Urrea y Urquijo, s/f, 141).

Método de control de tiempo: es una “técnica de medición del trabajo empleada para registrar los tiempos y ritmos de trabajo correspondientes a los elementos de una tarea definida, efectuada en condiciones determinadas y en la que se analizan los datos a fin de averiguar el

tiempo requerido para efectuar la tarea según una norma de ejecución preestablecida”. (Nieto, 2011, párr. 19).

Paradigma: diseños conceptuales e instrumentales que proveen modelos de los cuales brotan tradiciones coherentes y particulares de investigación científica (*Committee of Concepts and Standards for External Financial Reports*, 1977).

Sistema contable: “un conjunto de reglas orientadas a una finalidad concreta. Sistemas, subsistemas e, incluso, subderivaciones de estos últimos constituyen la manera en que se manifiesta y aplica nuestra disciplina (Túa, 1995, p. 339).

Teoría : peculiaridad de la ciencia contemporánea, en el que la actividad científica más importante – la más profunda y la más fecunda – se centre en torno a TEORÍAS y no en torno a la recolección de datos, la clasificación de los mismos o hipótesis sueltas (Bunge, 1989, p. 143).

Teoría General de la Contabilidad: conjunto de elementos y conceptos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de

este modo, se convierten en aplicaciones, es decir, manifestaciones extraídas de la misma, de la Teoría General” (Túa, 1995, p. 340).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3. 1. Tipo de investigación

El presente trabajo de investigación fue de tipo no experimental (Hernández; Fernández y Baptista, 1994).

3.2. Diseño de la investigación

El diseño fue relacional, ya que se pretende establecer si la filosofía y teoría de los costos de calidad se relacionan con la ventaja competitiva (Hernández; Fernández y Baptista, 1994). Según Ávila (2006, p. 45) se tratará de un estudio transversal, ya que “la unidad de análisis es observada en un solo punto en el tiempo”; según (Pavón y Gogeochea, 2010, p. 4) “prospectiva, [ya que] la información se recogerá, de acuerdo con los criterios del investigador y para los fines específicos de la investigación, después de la planeación de ésta.”

3.3. Población y muestra

- **Población:** empresas del rubro comercio, agroindustriales y pequeña industria de la Región Tacna (N=170)

- **Muestra:**

Tamaño: empresas de la Región Tacna (n= 120) mypes del rubro comercio, agroindustriales, pequeña industria)

Tipo de muestreo: Probabilístico, sistemático.

Para calcular el tamaño de muestra, se utilizó el procedimiento específico para de estimación de proporciones, considerando la población como finita. A un nivel de confianza del 95 %, se utiliza la expresión siguiente:

La ecuación es la siguiente:

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q \times N}{\varepsilon^2 \times (N - 1) + Z^2 \times p \times q} \quad \text{Ecuación 1}$$

Donde:

Z : Número determinado según la tabla de valores críticos de la distribución normal estándar

P : Probabilidad de éxito. Proporción de unidades de

análisis en los que la categoría de la variable se presenta

Q : $(1 - p)$ Probabilidad de fracaso. Proporción de unidades de análisis en los que la categoría de la variable no se presenta

N : Población 170

ε : Error permitido

Para un nivel de confianza del 95 % y un nivel de significancia del 5 % ($\alpha=0,05$), se obtendrá el siguiente tamaño de muestra:

Donde:

$$Z = 1,96 \text{ (para } \alpha = 0,05)$$

$$P = 0,5$$

$$Q = 0,5$$

$$N = 170$$

$$\varepsilon = 0,05$$

Muestra = 118,04 empresas

Muestra ajustada = 120 empresas

- **Unidad de muestreo:** Empresa Mypes
- **Criterios de exclusión:** Que no deseen participar del estudio.

3.4. Operacionalización de variables

- **Identificación de las variables:**
 - **Variable 1** : Filosofía y teoría de los costos de calidad
 - **Variables 2** : Ventaja competitiva
- **Caracterización de las variables:**
 - **Variable 1** : Filosofía y teoría de los costos de calidad
 - **Definición conceptual:** Reflexión metódica que refleja la articulación del conocimiento de los costos de calidad y los modos de ser del mismo.
 - **Variables 2** : Ventaja competitiva
 - **Definición conceptual:** base del desempeño sobre el promedio dentro de una industria en términos de liderazgo de costos y diferenciación.

Operacionalización de las variables

Variables de estudio	Dimensiones	Indicadores	Unidad / Categ.	Escala
Variable 1 Filosofía y teoría de los costos de calidad		*Filosofía de la calidad japonesa *Filosofía de la calidad americana *Filosofía de la calidad europea *Costos de calidad y filosofía de la calidad en el ámbito empresarial *Base teórica de costos y costos de calidad *Términos T teóricos y T-no *Perspectiva contable, financiera y gerencial de costos de calidad	Sí No	Nominal
	Costo del proceso Costo de la no calidad Costo de calidad	Costos de conformidad Costos de no conformidad Pérdidas tangibles Pérdidas intangible Costos de prevención Costos de evaluación Costos de fallas internas Costos de fallas externas Ventaja competitiva de costos Gestión estratégica de costos Evidencia empírica : Costos de calidad Uso de herramientas de gestión de calidad *Enfoques y tendencias de contabilidad de costos	Soles	Razón
Variable 2 Ventaja competitiva		Diferenciación Liderazgo de costos		

3.5. Instrumentos de recolección de datos

Se utilizó un cuestionario semiestructurado de 10 ítems cerrados y cinco ítems abiertos.

Ficha técnica del cuestionario

Nro.	ELEMENTOS	DESCRIPCIÓN
1	Título	Cuestionario sistemas, metodologías y herramientas de calidad y sus costes
2	Autor	Climent G. (2003)
3	Contextualizada	Mgr. Orietta Barriga
4	Objetivo	Identificar el uso de los costos de calidad y las herramientas de gestión de calidad
5	Versión	Español
6	Administración	individual
7	Duración de aplicación	40 minutos aproximadamente
8	Validación	Método Delphi (Opinión de expertos) (Anexo 2)

Estructura del cuestionario:

Categorías		Ítems
Costos de calidad	:	1; 2; 3; 4; 5; 6; 7 y 8 (ítems cerrados)
Relaciones interdepartamentales calidad - contabilidad (costos de calidad)	:	9; 10; 11; 12; 13; 14 y 15 (ítems cerrados)
Enfoques y tendencias de contabilidad de costos en la empresa	:	16; 17; 18; 19; 20 (ítems abiertos)
Total de ítems	:	20 ítems

3.6. Procedimiento de análisis de datos

Los datos se procesaron ordenando los siguientes pasos:

- a) Recopilación de la información con el fin de garantizar la existencia de toda la información necesaria para responder las interrogantes de investigación y satisfacer los objetivos planteados.
- b) Clasificación de los datos: Los datos se agruparán atendiendo la clasificación adoptada en la investigación.
- c) Se vaciarán en una base de datos (hoja Excel).
- d) El análisis de datos comprendió la estadística descriptiva y modelo de regresión logística binaria, para la prueba de las hipótesis.
- e) Se utilizó el *Software Excel* y *SPSS* versión demo.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS

4.1. Filosofía y teoría de los costes de calidad que subyace el concepto de costos de calidad

Tabla 3:

Filosofía y teoría de los costes de calidad que subyace el concepto de costos de calidad

Desde el Punto de Vista Empresarial	Desde la Perspectiva Contable-Financiera
a) Filosofía de la Calidad Total, (Fernandez, s.f., párr.30)	La contabilidad de Costos "mide, analiza y presenta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquirir o utilizar recursos en una organización", definición que también comprende los costos de calidad , (Horngren, Datar y Foster, 2007,p.2).
b) El modelo de la Ventaja Competitiva, (Canta, Casabell, Conde, Cordiano, Torres, Roselló, 2014, p.20)	
Desde el Punto de Vista Empírico	Desde la Perspectiva Gerencial
El paradigma epistemológico, el paradigma epistemológico historicista subyace la doctrina de los costos de calidad; los fenómenos objeto de estudio de la ciencia contable, "no son permanentes, ni repetibles" (Diaz, 2008,p.109), sino que mutan. Paradigma de Khun, plasmado en la Estructura de las revoluciones científicas, que parte de tres estadios: Ciencia normal, Anomalías y Revolución Científica.	La teoría de los costos se centra en la administración de los costos, pero integrada como parte de la filosofía de la calidad que hace referencia al grado o nivel de excelencia necesario para el desarrollo de una empresa y su posicionamiento en el mercado, y que según Warren, Reeves y Duchac (2016), son aquellos ineludibles para obtener dicha característica en una empresa.

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Teniendo en cuenta que los resultados sirven para “solucionar problemas teóricos y empíricos,” (Rivera, 2014, p. 156), es que se presentan en dos apartados:

- a) Filosofía y teoría de los costes de calidad (enfoque cualitativo)
- b) Competitividad empresarial (enfoque cuantitativo).

Es necesario acotar, que en el último decenio, la globalización ha determinado cambios en todos los ámbitos, del que no se puede sustraer el ámbito empresarial. Al respecto, López (1999) afirma que la globalización aunada al desarrollo económico mundial, representan una “nueva etapa de desarrollo de la humanidad” (párr. 3), caracterizada por el vertiginoso desarrollo de la ciencia y la tecnología que se apareja con nuevos bienes y servicio; la homogenización de estilos de vida y por tanto gustos, preferencias de consumo que sin duda, se corresponden con estándares globales, la desregulación a nivel comercial que favorece la competencia; crecimiento de los mercados financieros; cambios en la morfología de la empresa y tejido empresarial, que ha devenido en una modificación de su configuración externa e interna para hacerse o mantenerse competitiva, que imperativamente señala tendencias como de horizontalidad, abiertas, interconectadas, y políticas empresariales básicamente basadas en la calidad del trabajo, de servicio, de procesos,

de productos, de objetivos, de información, entre otros. Asimismo, la globalización de los mercados ha cambiado la proyección del comportamiento empresarial en el mercado, por tanto, los sistemas tradicionales de todo orden – entre ellos el sistema contable – diseñados para satisfacer los requerimientos del ámbito empresarial que se desenvolvía en un otrora contexto estructural, productivo, comercial y político; actualmente, presenta limitaciones para dar respuesta a las nuevas exigencias que le demanda la novísima empresa con características sui géneris propias de un contexto emergente, cambiante, competitivo. En tal sentido, la ciencia contable enfrenta nuevos retos, “de la teoría contable a una contabilidad normativa” (Díaz, 2012, párr. 1), el que los resultados contables constituyan efectivamente una herramienta de gestión, en la que los *costes de calidad* constituyen información contable fundamental para una empresa contemporánea que busca la competitividad para posicionarse en una economía global.

Por tanto, desde el punto de vista empresarial, los fundamentos filosóficos que subyacen el concepto de costes de calidad son:

- a) La *filosofía de la calidad total*, ya que pretenden resolver “toda problemática económica relacionada con la calidad” (Fernández, s.f.,

párr. 30), lo que obliga a definir a priori el paradigma de calidad que orienta a la organización o entidad.

- b) El modelo de la ventaja competitiva de Michael Porter, en tanto, la “estrategia competitiva toma acciones ofensivas o defensivas para crear una posición defendible en una industria, con la finalidad de hacer frente, con éxito, a las fuerzas competitivas y generar un retorno sobre la inversión” (Canta, Casabell, Conde, Cordiano, Torres, Roselló, 2014, p. 20) siendo un tipo básico de ventaja competitiva el *liderazgo por costos*, sin menoscabar la diferenciación.

Desde el punto de vista filosófico epistemológico, *el paradigma epistemológico historicista subyace la doctrina de los costos de calidad*, por cuanto, los fenómenos objeto de estudio de la ciencia contable, “no son permanentes ni repetibles” (Díaz, 2008, p. 109), sino que mutan permanentemente en función de la realidad social en la que ocurren. En consecuencia, en el contexto del paradigma de Kuhn plasmado en la Estructura de las revoluciones científicas (que parte de tres estadios: *ciencia normal* (ciencia que una comunidad científica reconoce, durante cierto tiempo, como válida para resolver los problemas científicos); *anomalías* (paradigma que no explica o soluciona problemas) y revolución científica (cambio de un paradigma por otro o *switch gestáltico*), *nos encontramos en una etapa de crisis o anomalías de la teoría de los costos*

de calidad , ya que los “sistemas de contabilidad de costes tradicionales han fracasado en la tarea de recoger y tratar esta categoría de costes “(Camisón y Roca, Campanella y Jonson y Kaplan citados por Climent, s.f., párr. 2), a pesar, de que estos resultan inherentes en la gestión de la calidad basada en la innovación, que el entorno empresarial ha asumido como eje para lograr la competitividad, en tal sentido, estimar los costos de calidad visibilizan el efecto de la calidad sobre la rentabilidad empresarial, lo que le permite a la dirección tomar decisiones estratégicas “basadas en hechos económicos que faciliten las actividades de mejoramiento” (Suárez, Martín, s.f., párr. 18) para un aumento de la rentabilidad.

Considérese que el punto de partida de la *anomalía según la perspectiva fenomenológica de Tomás Kuhn* es la limitación de la teoría tradicional de costos de satisfacer la resolución de problemas de información contable en el ámbito empresarial contemporáneo.

Sin embargo, hechos o fenómenos que presentan anomalías en otras comunidades científicas, pueden acarrear crisis en otra comunidad; en tal sentido, se considera que la ciencia de la Administración también personifica cambio de paradigmas, por ejemplo, la emergencia de nuevos paradigmas (en construcción): en la esfera macroeconómica la *teoría de la economía del bien común*; en la esfera empresarial las denominadas

empresas B y triple balance PPP: Económico, Social y Ambiental; mientras que en el ámbito gerencial la definición de la Administración humanista, redefiniciones que están cambiando el comportamiento administrativo gerencial del entorno empresarial, lo que a su vez conlleva a la necesidad de modificar, adecuar o virar la concepción y praxis de la teoría de los costos de calidad.

Términos T teóricos y T- no teóricos que fundamentan los costos de calidad.

Teniendo en cuenta, que el “término t de una teoría es T-teórico si y solo si toda determinación del término t presupone la teoría T como válida” (Carman C. y Fernández, 2004, p. 102). Una teoría se compone de esta manera, en primer lugar, de nociones impropias o no T-teóricas y describen la aplicación pretendida (**I**) a modelos parcialmente potenciales (**Mpp**), en segundo lugar, de nociones propias o T-teóricas que restringen los **Mpp** a modelos potenciales (**Mp**) y por último de leyes (núcleo K) que restringen los **Mp** a modelos actuales (**Ma**). (Rodríguez, s.f., párr. 2) De este modo, la ecuación que representa la dicotomía es la siguiente:

$$Mpp \subseteq Mp \subseteq Ma$$

Por consiguiente, la dicotomía teórico y no teórico (**DT**) pertenece a la filosofía de la ciencia y divide “aquellos términos que tienen significado solo dentro del marco de una determinada teoría (**términos teóricos (t_t)**)”

y aquellos cuyo significado puede conocerse independientemente de la teoría (**términos no teóricos**)” (Andrade, Pereira, Silva, Hidalgo, 2008, p. 104) relativos a la teoría T. La “distinción teórico-observacional (**DTO**) obliga a cada término a estar de un lado o del otro del límite” (Puntnam, 1962, p. 240).

Según Ávila, la “reconstrucción de una teoría T es adecuada sólo si mediante las leyes y los términos T- teóricos que presenta logra atrapar todos los modelos de la teoría y sólo a ellos” (p. 10), es decir, la teoría de costos se reconstruye a partir de los modelos teóricos clásicos de costos de la ciencia contable. Por tanto, para que “dos reconstrucciones sean igualmente adecuadas, deben cumplirse las mismas leyes o leyes lógicamente equivalentes, y que tengan los mismos términos T-teóricos (al menos los más básicos o imprescindibles), o que sus términos T-teóricos sean interdefinibles” (Ávila, 2006, p. 10). Por ende, dos reconstrucciones de una misma teoría que tengan diferentes T-teóricos, *en este caso la teoría de costos de calidad*, provendrían de dos teorías diferentes: de un lado *de la teoría de costos clásica* que lo define como “todos los desembolsos relacionados con la producción, puesto que se incorporan en los bienes producidos y quedan, por lo tanto, capitalizados en los inventarios hasta que se vendan los productos” (Mogollón, 2013, p. 8), Altahoma (2009) dice que los “costos representan el sacrificio

económico en que se incurre dentro de la empresa, para la producción o transformación de bienes o servicios, sin involucrar los gastos de operación, los cuales se encuentran representados en los gastos de administración y ventas” (p. 2); y de otro lado, de la teoría administrativa ya que según Turmero (s.f.) la definición de “costo de calidad implica la utilización de técnicas administrativas, encaminadas a cuantificar los esfuerzos de la organización y las áreas de oportunidad en la misma para obtener niveles óptimos de calidad, utilizando los recursos disponibles de la forma más rentable” (párr. 7); y que según Medina (s.f., p. 6) los costos de calidad, se considera como aquellos “producidos por la obtención de la calidad” y que Joseph Juran (1990 citado por Medina, s.f.) clasifica como costos de evaluación y de prevención, y los costos de no calidad se dividen en costos internos y externos, sin embargo, para Medina (s.f.) para fines de aplicación de la *filosofía administrativa de la gestión de la calidad*, el abordaje de los costos de calidad resulta un punto de inflexión las dificultades para afrontar el “buen desenvolvimiento de un sistema de costos de calidad” (Medina, s.f., p. 6).

En cuanto a la *relevancia de uso común a la distinción* que se establece, es razonable que se pregunte qué ganancia tiene tal discriminación. Pues, por un lado, clarifica en qué sentido el epistemólogo de la ciencia contable afirma con propiedad que observa la teoría de los

costos de calidad; y de otro lado, considérese epistemológicamente relevante el poder distinguir si un término T-teórico es o no es T-observable.

Teoría de los costos de calidad desde una perspectiva contable financiera y gerencial

Desde una perspectiva contable financiera, la contabilidad de costos “mide, analiza y presenta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquirir o utilizar recursos en una organización” (Horngren, Datar y Foster, 2007, p. 2) definición que también comprende a los costos de calidad, aunque en la definición citada prevalezca el propósito de “registrar, determinar, distribuir, acumular, analizar, interpretar, controlar e informar de los costos de producción, distribución, administración, y financiamiento.”(Chang, Gonzales, López, Moreno, s.f.).

Desde una perspectiva gerencial, en sentido lato, la teoría de los costos se centra en la administración de los costos, pero integrada como parte de las “estrategias de administración generales” (Horngren, Datar y Foster, 2007, p. 3), y en sentido estricto, los costos de calidad como parte de la filosofía de la calidad que hace referencia al grado o nivel de excelencia necesario para el desarrollo de una empresa y su posicionamiento en el mercado, y que según Warren, Reeves y Duchac

(2016) son aquellos ineludibles para obtener dicha característica en una empresa. Por tanto, esta definición coliga los costos de calidad con las actividades administrativas de control y de falla o fracaso, lo que determina la clasificación general de costos como de prevención, de fallas internas, de fallas externas y de evaluación, a partir de los cuales se plantean estrategias para reducir costos de calidad.

4.2. Evidencia empírica de los costos de calidad en una muestra de empresas

Tabla 4:

Empresarios de las Mypes según si *toma en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones e implantación de sistemas de calidad, Tacna.*

	N°	%
Costos de calidad para la toma de decisiones		
Nunca	20	16,7
A veces	59	49,2
Siempre	41	34,2
Implantación de sistema de calidad		
Sí	30	25,0
No	90	75,0
Total	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Según se aprecia en la Tabla 4 y Figuras 3 y 4, cuando se les pregunta a los empresarios de las Mypes, según si *se toma en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones e implantación de calidad*, la mayoría con un 48,2 % respondió que *a veces*; 16 de cada 100 manifestó que *nunca*, lo que corresponde al 16,7 % y un 34,2 % dijo que *siempre*.

Asimismo, el 25 % ha implantado un sistema de calidad, mientras que las tres cuartas partes indicó que no (75 %). Al respecto, los empresarios manifestaron que aún no han implantado un sistema de calidad formal, pero que les interesaría.

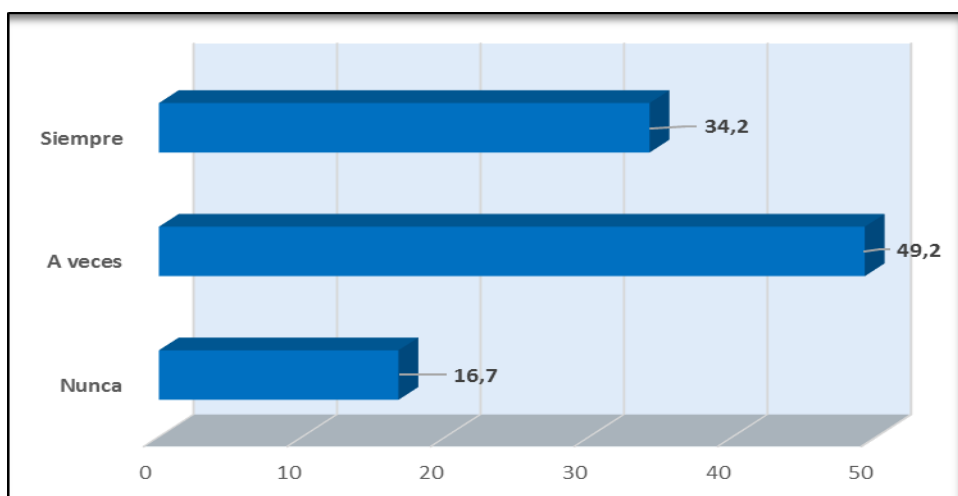


Figura 3: Empresarios de las Mypes según si *toma en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones*, Tacna

Fuente: Tabla 4

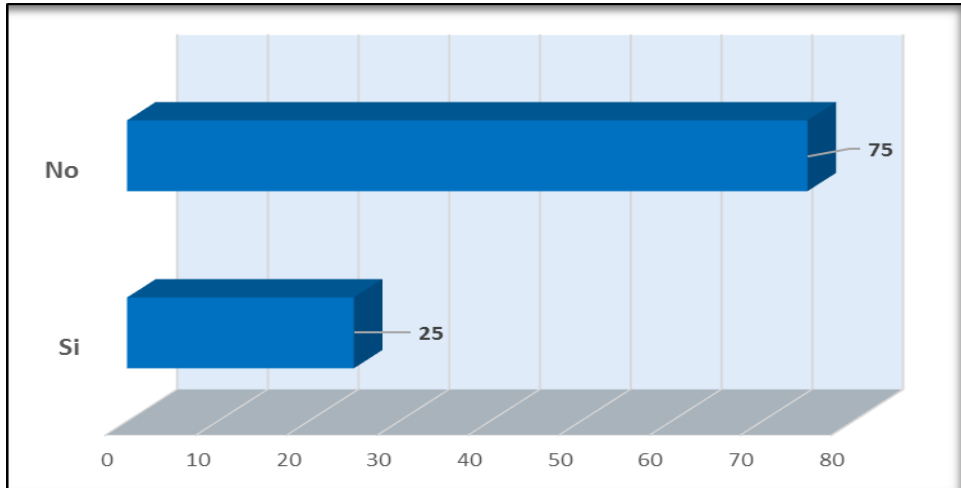


Figura 4: Empresarios de las Mypes según si *implanta sistema de calidad*, Tacna

Fuente: Tabla 4

Tabla 5:

Empresarios de las Mypes según *si mide los costos de calidad de evaluación, prevención, fallos internos, fallos externos e intangibles*, Tacna

Costos de calidad	N°	%
Evaluación		
Sí	24	20,0
No	96	80,0
Prevención		
Sí	11	9,2
No	109	90,8
Fallos internos		
Sí	49	40,8
No	71	59,2
Fallos externos		
Sí	13	10,8
No	107	89,2
Intangibles		
Sí	4	3,3
No	116	96,7
TOTAL	120	100,0

Fuente: Cuestionario

Interpretación

En la Tabla 5 y las Figuras 5, 6, 7, 8 y 9, se aprecia que las Mypes miden preferentemente los costos de calidad de los *fallos internos* (40,3 %), seguidos de los costos de calidad relativos a la evaluación 20 %, los costos de calidad referidos a los fallos externos representan un 10,8 %, los *de prevención* representan el 9,2 %; mientras que los costos de calidad de los *intangibles* representan un 3,3 %.

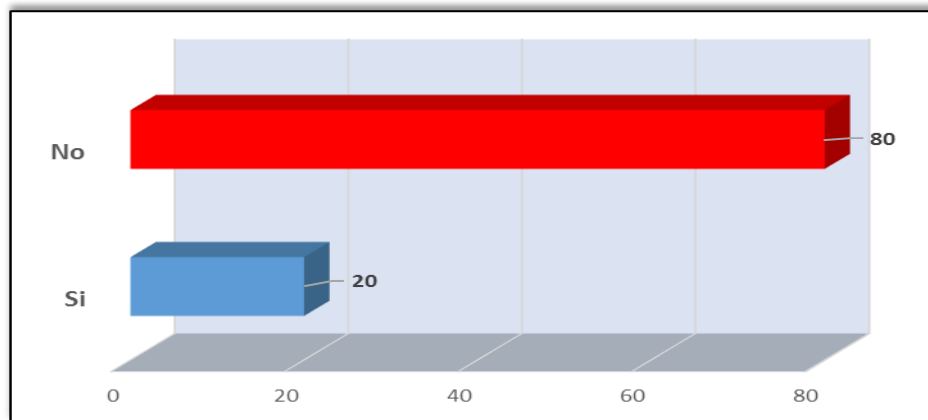


Figura 5: Empresarios de las Mypes según *si mide los costos de calidad de evaluación, Tacna*

Fuente: Tabla 5

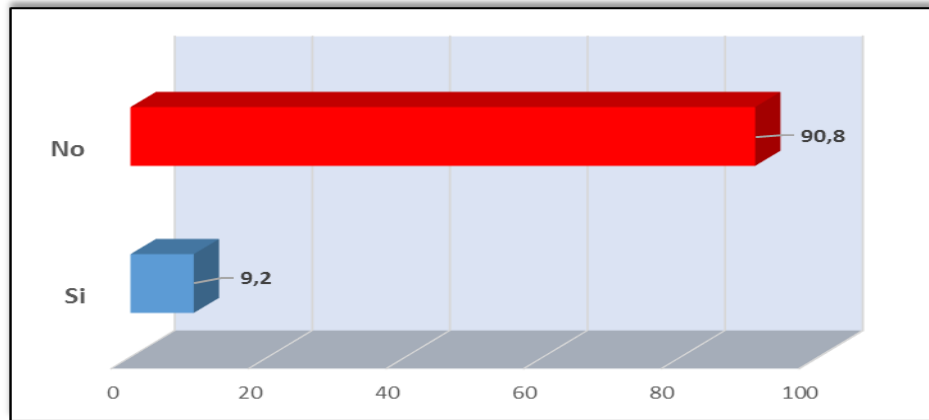


Figura 6: *Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de prevención, Tacna*

Fuente: Tabla 5

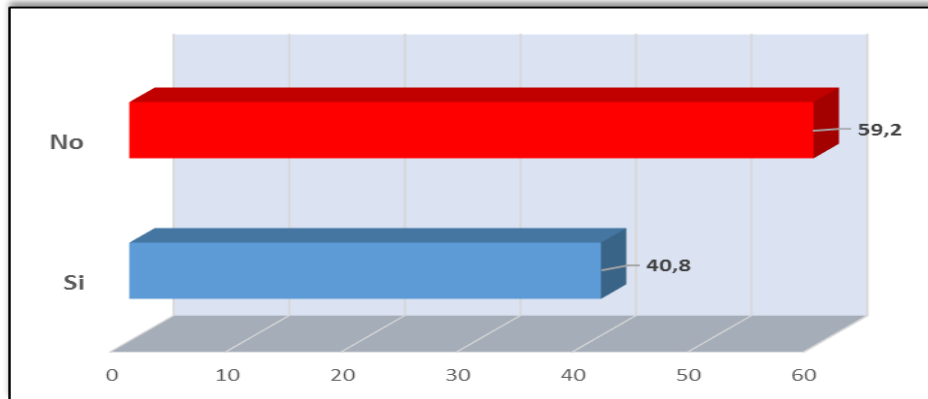


Figura 7: Empresarios de las Mypes según *si mide los costos de calidad fallos internos, Tacna*

Fuente: Tabla 5

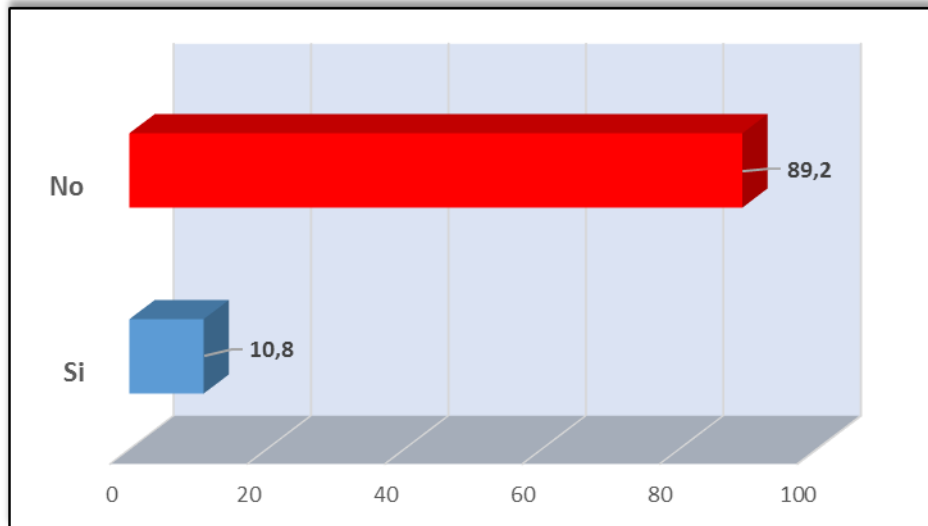


Figura 8: Empresarios de las Mypes según *si mide los costos de calidad de fallos externos, Tacna*

Fuente: Tabla 5

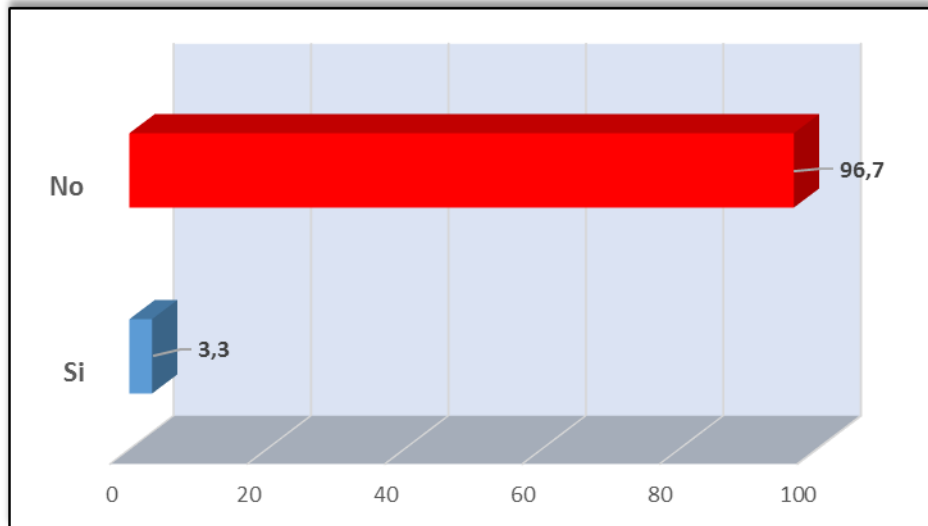


Figura 9: *Empresarios de las Mypes según si mide los costos de calidad de intangibles, Tacna*

Fuente: Tabla 5

Tabla 6:

Empresarios de las Mypes según *si tiene previsto implantar algún sistema formal para medir los costos de calidad, Tacna*

Costos de calidad	N°	%
Sí	28	23,3
No	92	76,7
TOTAL	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Según se aprecia en Tabla 6 y Figura 10, que el 76,7 %, no tiene previsto implementar un sistema para medir los costos de calidad, la diferencia que corresponde al 23,3 % manifiesta afirmativamente.

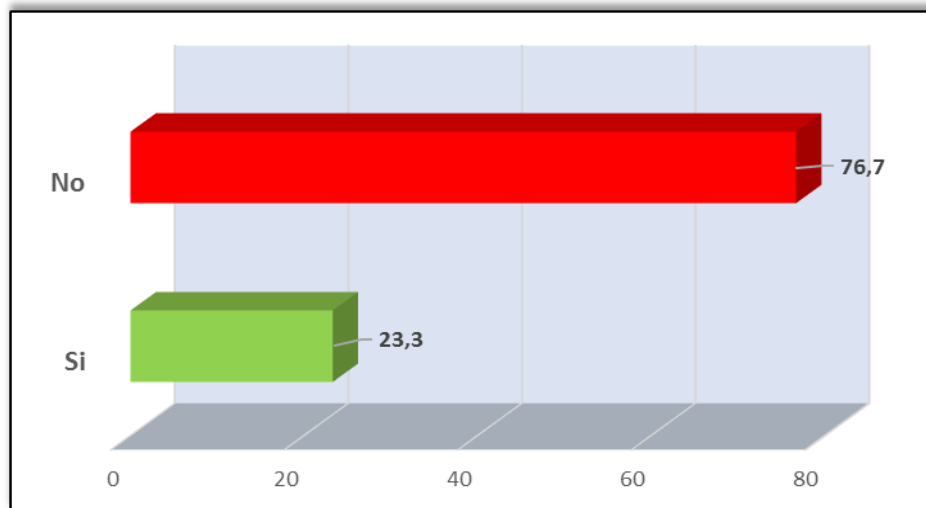


Figura 10: Empresarios de las Mypes según *si tiene previsto implantar algún sistema formal para medir los costos de calidad, Tacna*

Fuente: Tabla 6

Tabla 7:

Empresarios de las Mypes según *sobre si mide los costos de calidad basado en el sector, periodo anterior o presupuesto, Tacna*

	N°	%
Sobre qué mide los costos de calidad		
Sector	18	15,0
periodo anterior	47	39,2
presupuesto	55	45,8
	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Según se aprecia en la Tabla 7 y Figura 11, el 45,8 % manifiesta que mide los costos de calidad basado en el presupuesto, un 39,2 % lo hace sobre el periodo anterior y la diferencia de 15 % sobre el sector.

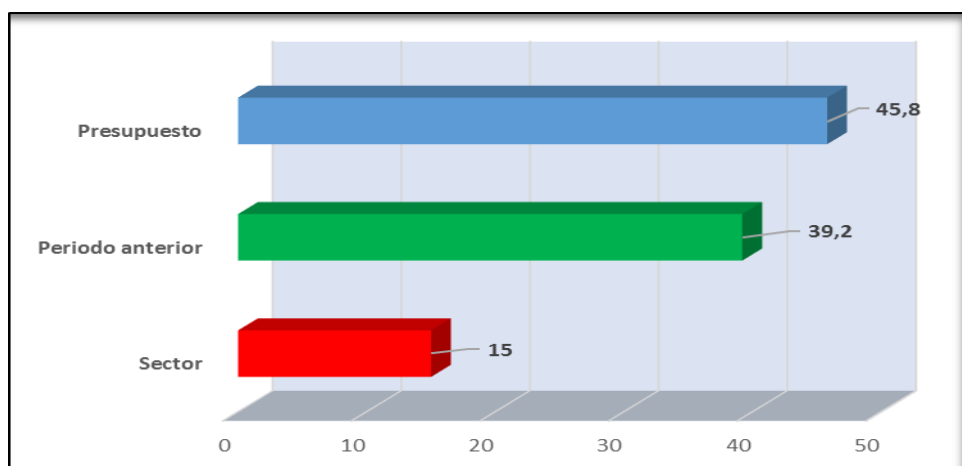


Figura 11: Empresarios de las Mypes según *sobre si mide los costos de calidad basado en el sector, periodo anterior o presupuesto, Tacna*

Fuente: Tabla 7

Tabla 8:

Empresarios de las *Mypes* según si el departamento o área financiero-contable suministra informes sobre costos de calidad, si son adecuados respecto a las necesidades de la empresa, si otro departamento lo suministra y si le gustaría contar con informes de costos de calidad, Tacna

	N°	%
Área financiero-contable suministra información costos de calidad		
Sí	42	35,0
No	78	65,0
Otro departamento suministra informes sobre costos de calidad		
Sí	31	25,8
No	89	74,2
Total	120	100,0
Le gustaría contar con informes sobre costos de calidad		
Sí	60	76,9
No	18	23,1
Total	78	100,0
La información costos de calidad son adecuados respecto de necesidades de empresa para un liderazgo de costo		
Sí	34	80,95
No	8	19,05
TOTAL	42	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Se aprecia en la Tabla 8 y en la Figura 12 lo concerniente al suministro por parte del departamento o área financiero-contable a la dirección o gerencia sobre los costos de calidad, hallándose que el 65 % dice que no cuenta con informes sobre costos de calidad, la diferencia asiente. En cuanto a si *otro departamento suministra informes sobre costos de calidad*, el 74,2 % manifiesta que no (Figura 13). Asimismo, cuando se les pregunta si le *gustaría contar con informes sobre costos de calidad*, el 76,9 % dice que le interesaría contar con la información de costos de calidad (Figura 14). De otro lado, de los 42 empresarios que si tienen información sobre costos de calidad, el 80,95 % manifiesta que es *adecuada según las necesidades de la empresa para posicionarse con un liderazgo de costos, lo que evidencia una ventaja competitiva* (Figura 15).

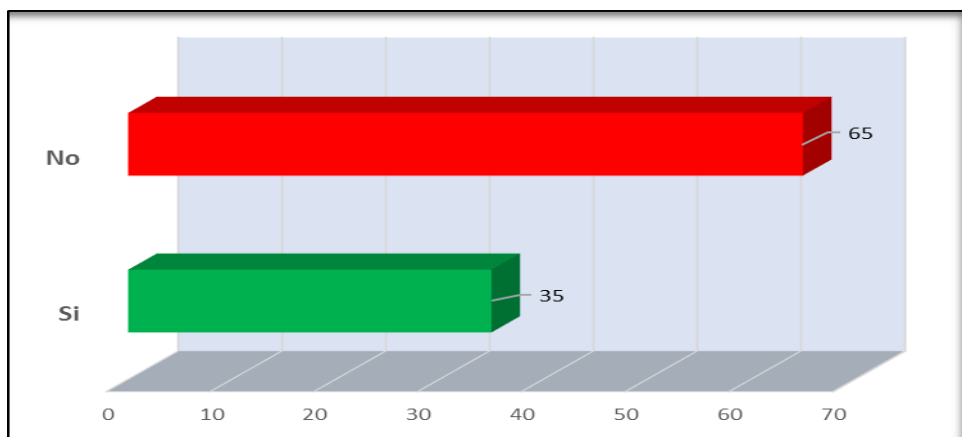


Figura 12: Empresarios de las Mypes según *si el departamento o área financiero-contable suministra informes sobre costos de calidad*

Fuente: Tabla 8

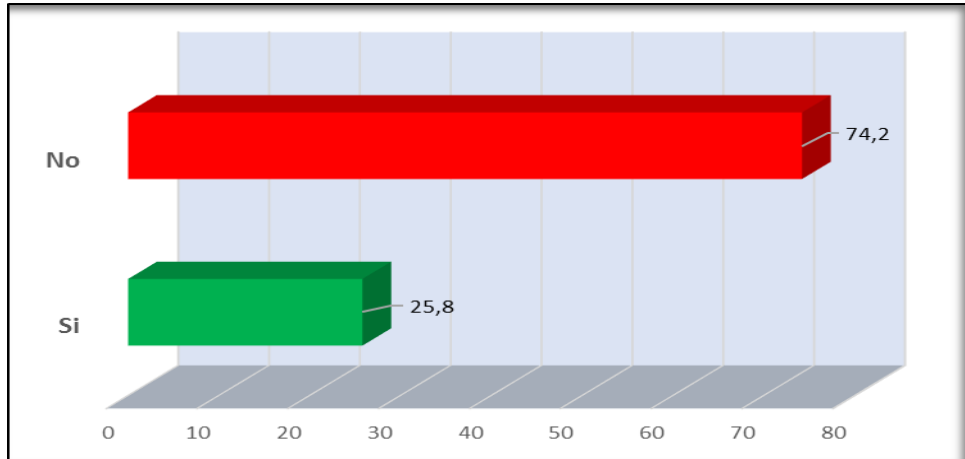


Figura 13: Empresarios de las Mypes según *si otro departamento suministra informes sobre costos de calidad*

Fuente: Tabla 8

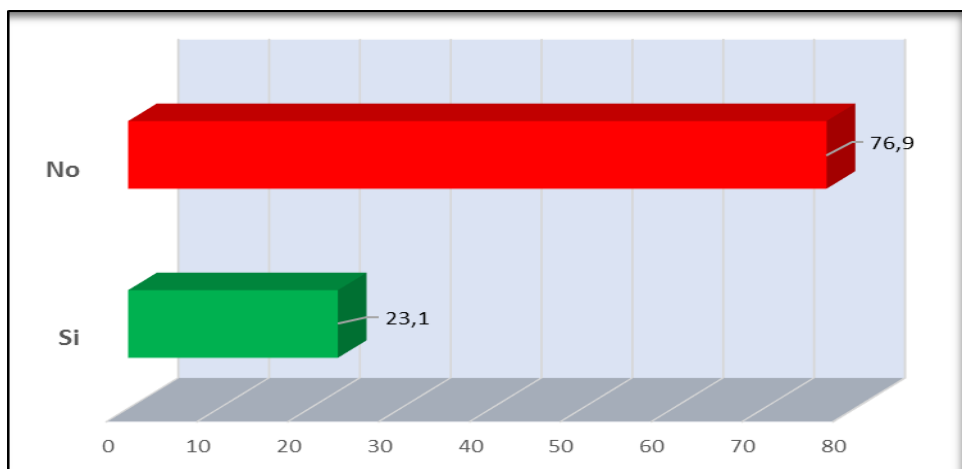


Figura 14: Empresarios de las Mypes según *si le gustaría contar con informes sobre costos de calidad*

Fuente: Tabla 8

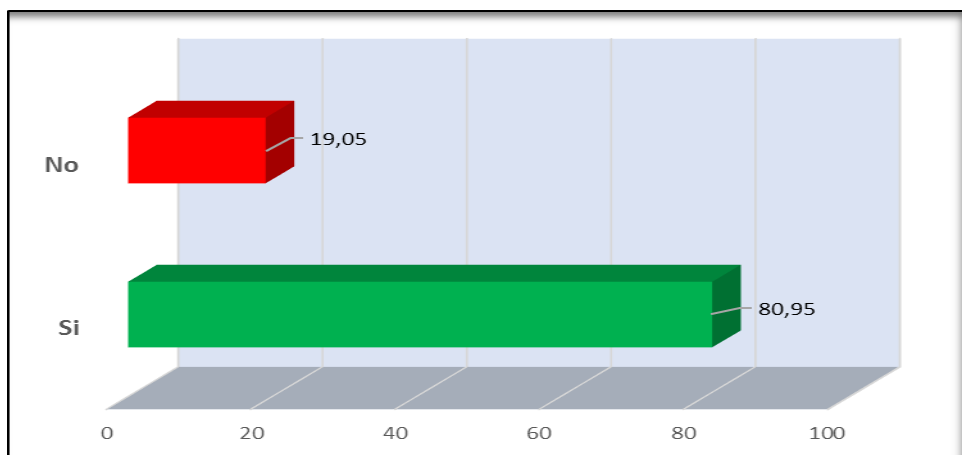


Figura 15: Empresarios de las Mypes según la información costos de calidad, son adecuados respecto de necesidades de empresa para un liderazgo de costo

Fuente: Tabla 8

Tabla 9:

Empresarios de las Mypes según *si considera que los costos de calidad fueron imprescindibles para la toma de decisiones estratégicas de diferenciación en la empresa, Tacna*

	N°	%
Sí	61	50,8
No	59	49,2
TOTAL	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

En la Tabla 9 y en la Figura 16, se aprecia que el 49,2 % no considera que los costos de calidad sean imprescindibles para la toma de decisiones estratégicas en la empresa; sin embargo, un 50,8 % considera que sí lo es.

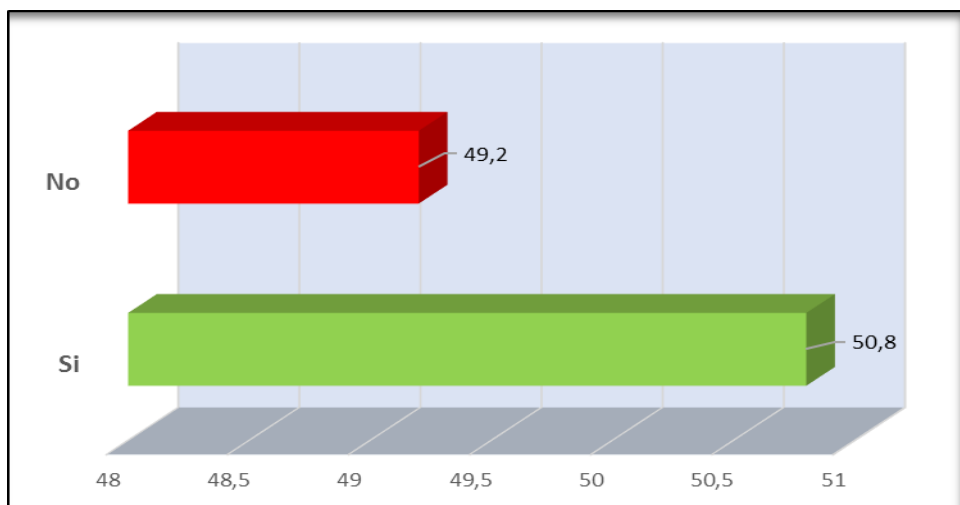


Figura 16: Empresarios de las Mypes según *si considera que los costos de calidad fueron imprescindibles para la toma de decisiones estratégicas de diferenciación en la empresa, Tacna*

Fuente: Tabla 9

Tabla 10:

Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad en *la empresa, Tacna*

	N°	%
Diagrama de Pareto		
Conoce y no utiliza	7	5,8
Conoce y utiliza	22	18,3
No conoce	91	75,8
Gráficos de control		
Conoce y no utiliza	9	7,5
Conoce y utiliza	34	28,3
No conoce	77	64,2
Hoja de recogida de datos		
Conoce y no utiliza	5	4,2
Conoce y utiliza	33	27,5
No conoce	82	68,3
Histograma		
Conoce y no utiliza	6	5,0
Conoce y utiliza	36	30,0
No conoce	78	65,0
Función de pérdida de Taguchi		
Conoce y no utiliza	5	4,2
Conoce y utiliza	14	11,7
No conoce	101	84,2
Método de control de tiempo		
Conoce y no utiliza	5	4,2
Conoce y utiliza	23	19,2
No conoce	92	76,7
Análisis de tendencias		
Conoce y no utiliza	8	6,7
Conoce y utiliza	23	19,2
No conoce	89	74,2
Estudios de precisión		
Conoce y no utiliza	8	6,7
Conoce y utiliza	25	20,8
No conoce	87	72,5
Encuestas/cuestionarios		
Conoce y no utiliza	23	19,2
Conoce y utiliza	39	32,5
No conoce	58	48,3
TOTAL	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Se observa en la Tabla 10 y en la Figura 17, que el instrumento que más se utilizó fue la encuesta / cuestionario (32,5 %) y la menos utilizada fue la *Función de pérdida de Taguchi* (11,7 %); sin embargo, resulta preocupante que en todos los casos, mayormente no conocen las herramientas de gestión de calidad, ya que a excepción del cuestionario la proporción que manifestó que no conocía las herramientas superó el 64 %.

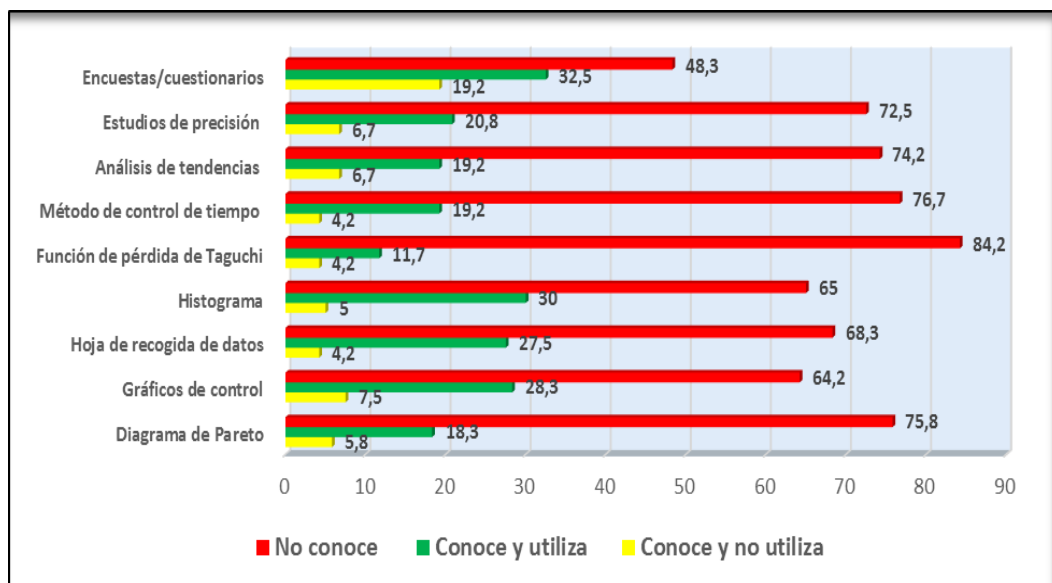


Figura 17: Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad en *la empresa, Tacna*.

Fuente: Tabla 10

Tabla 11:

Empresarios de las Mypes según *si considera que los costos de calidad son importantes para la toma de decisiones estratégicas en la empresa, Tacna*

	N°	%
Diagrama de correlación		
Conoce y no utiliza	3	2,5
Conoce y utiliza	13	10,8
No conoce	104	86,7
Diagrama de espina de pescado		
Conoce y no utiliza	6	5,0
Conoce y utiliza	14	11,7
No conoce	100	83,3
Matriz de criterios		
Conoce y no utiliza	4	3,3
Conoce y utiliza	17	14,2
No conoce	99	82,5
FODA		
Conoce y no utiliza	22	18,3
Conoce y utiliza	60	50,0
No conoce	38	31,7
Mapa de calidad		
Conoce y no utiliza	5	4,2
Conoce y utiliza	25	20,8
No conoce	90	75,0
Evaluación 360°		
Conoce y no utiliza	7	5,8
Conoce y utiliza	19	15,8
No conoce	94	78,3
Lluvia de ideas		
Conoce y no utiliza	4	3,3
Conoce y utiliza	61	50,8
No conoce	55	45,8
Benchmarking		
Conoce y no utiliza	6	5,0
Conoce y utiliza	28	23,3
No conoce	86	71,7
Círculos de calidad		
Conoce y no utiliza	4	3,3
Conoce y utiliza	22	18,3
No conoce	94	78,3
TOTAL	120	100,0

Fuente: Elaboración Propia

Interpretación

Se observa en la Tabla 11 y en la Figura 18, que el instrumento que más se utilizó fue la lluvia de ideas (50,8 %) y el FODA (50 %) y el menos utilizado fue el Diagrama de Correlación (10,8 %). Cabe subrayar, que el porcentaje de desconocimiento (a excepción de la herramienta lluvia de ideas y el FODA) supera el 72 % en todos los casos.

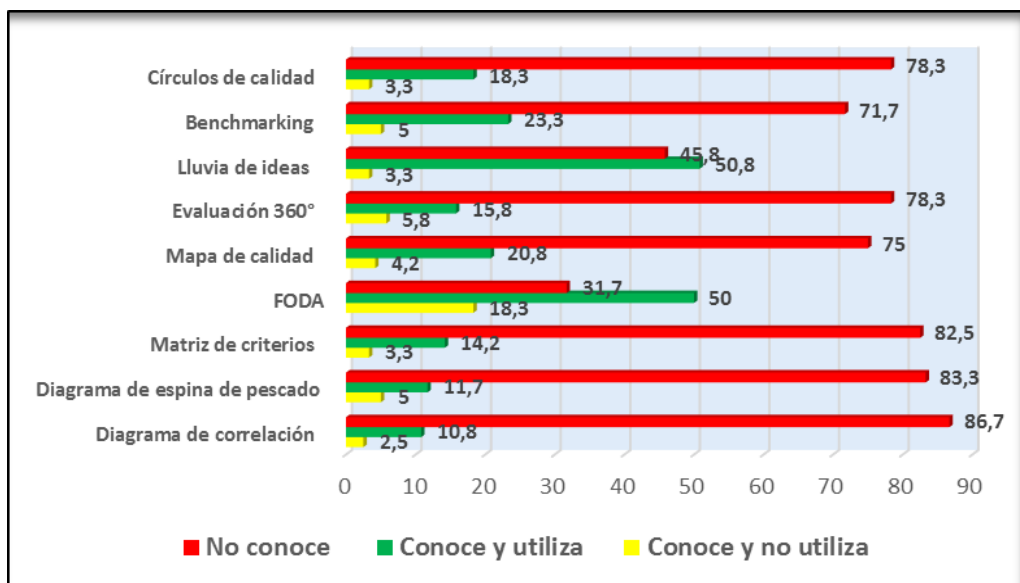


Figura 18: Empresarios de las Mypes según conocimiento de herramientas y resolución de problemas de gestión de calidad *en la empresa, Tacna*

Fuente: Tabla 11.

- **Síntesis de los resultados de la entrevista realizada al departamento contable de las Mypes de Tacna**

Pregunta 1: Según su criterio ¿Qué enfoques y tendencias de la contabilidad de costos predomina en el contexto actual?

Respuesta de Experto A: el sistema de costos estándar, porque permite conocer los costos en forma anticipada y lo costos ABC porque permite controlar adecuadamente los elementos del costo y gestión.

Respuesta de Experto B: considero que son los Costos por procesos, costos por actividades.

Respuesta de Experto C: considero que son los Costos ABC, que implica desarrollar un producto, escoger un precio objetivo, determinar un costo objetivamente y realizar la ingeniería de valor.

Interpretación

Respecto al contenido de las respuestas para la pregunta 1, prevalece la tendencia de utilizar preferentemente Costos ABC.

Pregunta 2: Según su criterio ¿Considera importante los costos para generar calidad?

Respuesta de Experto A: considero que existe una relación directa entre los costos y la calidad. Por ejemplo, calidad en los procesos de productos – costos bajos – eficiencia en los procesos para evitar desperdicios.

Respuesta de Experto B: considero que son importantes, porque nuestros servicios o productos ofrecidos tendrán un valor agregado al de la competencia.

Respuesta de Experto C: sí son importantes, porque al establecer los costos de calidad, mejora la calidad de los productos, lo que permite mayor competitividad en el mercado en precio y calidad.

Interpretación

En cuanto a la pregunta 2, referida a la importancia de los costos para generar calidad, predominantemente coincidieron en que “era importante” para mejorar la calidad de los productos y liderar los precios en el mercado.

Pregunta 3: Según su criterio ¿Considera importante tener en cuenta los costos de calidad, ante la existencia de la posibilidad de no cumplir con la norma?

Respuesta de Experto A: Sí, tanto las normas tributarias como las normas internacionales de información financiera, además de las normas ISO para la producción, así lo requieren.

Respuesta de Experto B: Sí, porque son necesarios tener criterios y lineamientos para seguir con los procesos y minimizar los errores.

Respuesta de Experto C: No contesta.

Interpretación

En cuanto a la pregunta si *considera importante tener en cuenta los costos de calidad en tanto la existencia de la posibilidad de no cumplir con la norma*, la mayoría consideró que era necesario, para cumplir con los estándares de calidad establecidos para los procesos y productos, sin embargo, una minoría no contestó la pregunta o minimizó su importancia.

Pregunta 4: Según su criterio ¿Cree Ud. Que los costos de calidad promueven la competitividad empresarial?

Respuesta de Experto A: Sí, porque la calidad, diversidad, la rapidez de entrega de los productos y la racionalización de los costos de producción van a promover efectivamente la competitividad de las empresas.

Respuesta de Experto B: Sí, porque sus productos serán diferenciados, tendrán una posición destacada en el mercado.

Respuesta de Experto C: yo creo que sí, ya que la mejora de la calidad de los productos, hace más competitiva a la empresa en el mercado, sobre todo en precio y calidad.

Interpretación

En cuanto a la pregunta 4, referida a la percepción que tiene sobre si *los costos de calidad promueven la competitividad empresarial*, hubo consenso, en responder positivamente, ya que consideran que si mejoran la calidad de los productos o servicios, la empresa se hace más competitiva, especialmente en precio y calidad.

Pregunta 5: Según su criterio ¿Considera Ud. que los costos de calidad son un gasto o una inversión?

Respuesta de Experto A: considero que es una inversión, porque los desembolsos efectuados por la empresa van a permitir mejorar los procesos (procesos eficientes) productivos, lo que permite a la empresa más adelante recuperar la inversión.

Respuesta de Experto B: considero, que una inversión ya que se obtendrá beneficios económicos futuros.

Respuesta de Experto C: pienso, que es una inversión, ya que le dan un valor agregado al producto.

Interpretación

Respecto a la pregunta 5, que indaga si los empresarios consideran *que los costos de calidad son un gasto o una inversión*, preferentemente, se encontró que la mayoría percibe que los costos de calidad son una inversión, aunque una minoría dudó y consideró que en “algunos casos constituyen un gasto”, aunque no dejan de reconocer que “muchas veces son una inversión.”

La filosofía y teoría de los costos de calidad en el contexto empresarial contemporáneo se vincula con la ventaja competitiva

Evidencia teórica : Los costos de calidad se desarrollan en un mundo de valor, lo que posibilita descubrir oportunidades de mejora.

Los términos T- no teóricos, provienen de la perspectiva empresarial, ya que debe *aportar un valor agregado*.

Evidencia empírica : Los empresarios consideran que los costos de calidad, son importantes para reducir los costos, generar mayor rentabilidad y competitividad.

4.3. Costos de calidad y ventaja competitiva

Prueba de hipótesis

Primera hipótesis específica

H₀: Los costos de calidad no constituyen una ventaja competitiva para el liderazgo de costos en el contexto empresarial.

H₁: Los costos de calidad constituyen una ventaja competitiva para el liderazgo de costos en el contexto empresarial.

Hipótesis estadísticas:

$$H_0 = B_1 = B_2 = B_k = 0 \quad \alpha$$

$$H_0 = B_i \neq 0 \text{ para algún } i$$

Tabla 12:

Regresión logística

		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp (B)
Paso	CC_evaluación	-0,041	,575	,005	1	0,943	0,960
1 ^a	CC_prevencción	1,943	,851	5,217	1	0,022	6,983
	CC_Fallos internos	0,960	,477	4,055	1	0,044	2,611
	CC_fallos externos	0,822	,676	1,479	1	0,224	2,276
	CC_intangibles	-0,153	1,327	0,013	1	0,908	0,858
	Constante	-5,778	2,651	4,750	1	0,029	0,003

a. Variable(s) introducida(s) en el paso 1: CC_EVAL, CC_PREV, CC_FALLOS, CC_FALLOEX, CC_INTAN.
Fuente: Elaboración Propia

Decisión

Se aprecia en la Tabla 11 el modelo de regresión logística que pretende establecer si la probabilidad de éxito (p) de una variable (liderazgo de costos) depende o no de otras variables (costos de calidad de evaluación, prevención, fallos internos, fallos externos e intangibles). Los coeficientes de regresión logística *costos de prevención* y *costos de fallos internos* presentan un valor *sig* menor a 0,05; lo que evidencia que existe una asociación significativa entre las variables. Asimismo, las variables presentan coeficientes con signo positivo, lo que indica que cuando la variable independiente aumenta en una unidad, el logaritmo de la *odds* [$Exp(B)$] de la probabilidad de lograr un liderazgo de costos aumenta en el valor del coeficiente respectivo, es decir, cuando se consideran los costos de calidad de prevención la probabilidad de que la empresa logre una ventaja competitiva basado en un liderazgo de costos es de 6,9 veces que si la empresa no considera los costos de calidad de prevención; igualmente, cuando se tiene en cuenta los costos de fallos internos la probabilidad de que se posicione con un liderazgo de costos es de 2,6 veces más.

Segunda hipótesis específica

H₀: Los costos de calidad no constituyen una ventaja competitiva para la diferenciación en el contexto empresarial.

H₁: Los costos de calidad constituyen una ventaja competitiva para la diferenciación en el contexto empresarial.

Hipótesis estadísticas:

$$H_0 = B_1 = B_2 = B_k = 0 \quad \alpha$$

$$H_0 = B_i \neq 0 \text{ para algún } i$$

Tabla 13:

Regresión logística

		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
Paso	CC_evaluación	1,469	0,672	4,774	1	0,029	4,346
1 ^a	CC_prevencción	0,398	0,915	0,189	1	0,664	1,488
	CC_Fallos internos	1,047	0,471	4,942	1	0,026	2,848
	CC_fallos externos	-0,012	0,736	0,000	1	0,987	0,988
	CC_intangibles	-0,614	1,394	0,194	1	0,660	0,541
	Constante	-3,927	2,733	2,065	1	0,151	0,020

a. Variable(s) introducida(s) en el paso 1: CC_EVAL, CC_PREV, CC_FALLOS, CC_FALLOEX, CC_INTAN.
Fuente: Elaboración Propia

Decisión

Se aprecia en la Tabla 12, según el modelo de regresión logística que pretende establecer si la probabilidad de éxito (p) de una variable (diferenciación) depende o no de otras variables (costos de calidad de evaluación, prevención, fallos internos, fallos externos e intangibles), se halló que los coeficientes de regresión logística *costos de evaluación* y *costos de fallos internos*, presentan un valorsig menor a 0,05; lo que evidencia que existe una asociación significativa entre las categorías costos de calidad de evaluación y fallos internos con la diferenciación como indicador de ventaja competitiva en el ámbito empresarial. Asimismo, ambas variables presentan coeficientes con signo positivo, lo que indica que cuando la variable independiente aumenta en una unidad, el logaritmo de la *odds* [$\text{Exp}(B)$] de la probabilidad de lograr una diferenciación se incrementa en el valor del coeficiente respectivo. Por tanto, cuando las empresas consideran los costos de calidad de evaluación la probabilidad de que la empresa logre una ventaja competitiva basado en la diferenciación es de 4,3 veces más que si la empresa no considera estos costos; igualmente, cuando se tiene en cuenta los costos de fallos internos la probabilidad de que se logre la diferenciación como ventaja competitiva es de 2,8 veces más que si las empresas no tienen en cuenta los costos de fallos internos.

CAPÍTULO V

DISCUSIÓN

En cuanto a la filosofía que subyace el concepto de costos de calidad, es importante considerar que la producción de conocimiento contable debe ser examinada en un contexto epistemológico y filosófico. ¿Por qué? Porque los orígenes del pensamiento y el conocimiento de la ciencia contable tiene referentes importantes, especialmente en Mattessich, quien considera que la teoría contable avanza mediante la sustitución de paradigmas desde la perspectiva de Tomas Kuhn, posición con la cual coincidimos, a pesar de que Gómez se pregunta si “cabe cuestionarse si las tesis de Kuhn puedan ser aplicadas a una ciencia de las características de la Contabilidad, donde el entorno económico y social ejerce una influencia decisiva en su evolución, más que la investigación y el descubrimiento en las ciencias puras” (p. 39).

Al respecto, la ciencia normal tiene su origen con “algún logro, esto es, con el surgimiento de una teoría que explica, por primera vez en la historia del área, algún hecho o evento”(ITAM, s/f, párr. 6), es decir, el logro contable basado en principios matemáticos surge en el año 1494 con Fray Lucas de Pacciolo, al enunciar la *Partida Doble* , paradigma robustecido

con la Contabilidad de Costos y Presupuestos en el llamado periodo científico de la ciencia contable, con la finalidad precisa de controlar los recursos e “informar a través de los estados financieros los afectos de las operaciones practicadas” (Castro, Ravelo, Samoano, Buitriago, Suárez, s/f, párr. 5-6), logros que son “acumulados e integrados en los libros de texto que se utilizan para entrenar a las nuevas generaciones de científicos en los problemas y soluciones legítimas del paradigma” (ITAM, s/f, 7). Empero, específicamente en relación a los costos, el enfoque ha cambiado del enfoque tradicional a un nuevo paradigma de costos de calidad, el cual evoluciona paralelamente a los cambios de paradigma de calidad la calidad empresarial. Actualmente, las empresas en general y gradualmente también el sector público se esfuerzan por mejorar la calidad de sus productos o servicios – máxima calidad y mínimo costo – indistintamente del rubro en el que se desempeñe, imperativo que resulta concordante con las exigencias de un mundo globalizado y cada vez más competitivo, lo cual sin duda, determina que la teoría y la filosofía de los costos tradicionales, entre en crisis, ya que “los sistemas contables se han diseñado para un mundo ideal en el que los fallos no existen. Consecuentemente, la información que aportan no solo no ayudan a la gestión, sino que puede ser absolutamente perniciosa” (Ruiz y Rojas, 2009, p. 9).

Al respecto, se puede considerar que respecto a los costos de calidad, *opera un cambio de paradigma*, ya que la teoría de *contabilidad de costos tradicional* presenta problemas: actualmente las empresas en general se desenvuelven en un contexto de búsqueda incansable de la calidad, es decir, en un “mundo del valor” (Ruiz y Rojas, 2009, p. 9), en el que los costos de calidad permiten descubrir oportunidades de mejora competitiva y medir su evolución (Ruiz y Rojas, 2009, p. 23) mientras que el sistema contable tradicional, se basa en el “mundo del costo”, lo que no posibilita evaluar opciones de mejora, sino que inclusive “puede inducir a errores en la toma de decisiones”, por tanto y siguiendo a Khun, tal situación determina una crisis y abandono del paradigma tradicional. Los hallazgos en el presente estudio revelan que la mayoría de las empresas estudiadas no ha implementado un sistema de costos de calidad, lo que enerva su crecimiento, productividad y competitividad.

Asimismo, desde una perspectiva filosófica de la ciencia y la contabilidad, relación que resulta ineludible, es necesario referirnos a la discusión referida a los términos *T teóricos* y *T- no teóricos* que fundamentan los costos de calidad, desde el enfoque estructuralista, la contabilidad en general constituye “un saber convencional” , [...] en el que se siguen reglas de conocimiento implícito” (Lemos, 2007, p. 63); sin

embargo, al revisar los conceptos básicos, desde el enfoque estructuralista se identifican las relaciones intrateóricas y extrateóricas – “doble dicotomía: teórico –no teórico” – (Perdomo, s/f, p. 134) y por ende los “conceptos que pertenecen” [a los costos de calidad] o los que han sido tomados de otras disciplinas para elaborar sus explicaciones” (Lemos, 2007, p. 67). Llegado a este punto, no es sencillo precisar qué conceptos de la teoría de costos de *calidad* han sido tomados en préstamo de otras disciplinas; sin embargo, el concepto calidad corresponde al ámbito empresarial antes que al ámbito contable-financiero, toda vez que el término calidad está referido a la “propiedad o conjunto de propiedades inherentes a algo, que permiten juzgar su valor” (RAE, 2016, párr. 1), mientras que el *concepto de costos* efectivamente pertenece a la “base empírica o a la superestructura teórica” (Perdomo, s/f, p. 135) contable, o “distintivo” (Lorenzano, 2008, p. 247) de la teoría contable, lo que presupone la validez de la Contabilidad de Costos –T teórico, mientras que el concepto de *calidad* no presupone la validez de esta última, por lo que son denominados T- no teórico.

Igualmente, conviene discutir la *teoría de los costos de calidad desde una perspectiva contable financiera y gerencial*. Desde el ángulo contable financiero, los costos de calidad están vinculados con el objeto material de estudio de la teoría de la contabilidad: *la riqueza*; y con el objeto formal de

estudio, que es la “valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza controlada por las organizaciones” (Mejía, Montes, 2011, p. 8), la que puede ser de tipo ambiental, administrativo, financiero e incluso social, pero también lo está con la función gerencial, ya que desde esta perspectiva su objetivo primario es “ser un elemento decisivo en el sistema informativo de la organización, para optimizar el proceso de control y toma de decisiones, facilitando la medición del cumplimiento de los objetivos estratégicos” (López, 2011, p. 1). Al respecto, la teleología de la teorías de los costos de calidad tiene consecuencias teóricas, coincidentes con Hendriksen (1974), quien afirma que la contabilidad es una ciencia multiparadigmática, con diversos paradigmas y comunidades científicas de tal forma que se pueden presentar dos alternativas: los paradigmas compiten entre sí o coexisten de forma incluyente y complementaria, en este caso, se considera que coexisten. Asimismo, Fernández (1970), considera que la contabilidad presenta cuatro tipos de relaciones con otras ciencias: esenciales, formales, instrumentales y teleológicas. En el caso de los costos de calidad, se trataría de una relación instrumental con las ciencias de la administración y por ende con las funciones gerenciales.

Asimismo, es necesario considerar que los costos de calidad tienen un rol central en la gestión estratégica de las organizaciones empresariales,

ya que contribuye con la organización de la información, con la detección de oportunidades de mejora basado en el aumento del valor para el cliente. Por tanto, según Molina (s/f), la *gestión estratégica de los costos de calidad en las empresas*, “se fundamenta en tres temas claves: la cadena de valor, los causales de costos y el posicionamiento estratégico” (párr.4). Los hallazgos del presente estudio evidencian que la mayoría reconoce la importancia de los costos de calidad para mejorar la competitividad; sin embargo, implementar los costos de calidad implica incorporarlos en forma cierta, como un elemento estratégico clave para tomar decisiones estratégicas que les permita a las empresas mantener o generar ventajas competitivas, perspectiva coincidente con Gayle, quien ya a fines del siglo pasado sostuvo que “ la planeación estratégica incluye el análisis estratégico de los costos, el cual se refiere al posicionamiento y a la penetración potencial de los productos y de los servicios en el mercado.” (1999, p. 151).

Por consiguiente, se considera que *los costos de calidad constituyen una ventaja competitiva en el contexto empresarial contemporáneo*, porque constituye una medida de desempeño, que permite tomar decisiones de mejora continua, principalmente en “áreas de alto impacto e identificadas como fuentes potenciales de reducción de

costos” (Oropesa, 2010, p. 7), estableciendo acciones correctivas para minimizar las fallas o defectos.

No obstante, las posibilidades de mejorar la gestión y la productividad con la implantación de un sistema de costos de calidad, *la evidencia empírica de los costos de calidad en una muestra de empresas (Mypes)* de la ciudad de Tacna, los hallazgos revelaron que las *Mypes* mayormente no miden los costos de calidad de evaluación (80 %), prevención (90,8 %), fallos internos (59,2 %), externos (89,2 %) e intangibles (96,7 %), consecuentemente, muchas empresas no contabilizan estos costos. Asimismo, debe tenerse en cuenta que muchas empresas consideran confidencial, la información sobre costos de calidad, por lo que se obtuvo información sobre la evolución de los costos de calidad ni nos han manifestado el valor económico de éstos.

Sin embargo, la baja presencia de la medición de los costos de calidad en las empresas estudiadas, denota la baja disposición de adherirse realmente a la filosofía de la calidad en los productos fabricados y/o comercializados, situación que resulta preocupante, ya que por ejemplo el 80 % no mide los costos de evaluación y el 90,8 % tampoco los costos de prevención, lo que no les va a permitir minimizar defectos

con mínimo costos, y por ende reducir los costos de fallos internos, externos e inclusive los intangibles. Cabe subrayar, que el tipo de costos que la mayoría de las empresas mide son los costos de fallos internos (40,8 %) y el menos estimado es el costo de calidad de los intangibles (96,7 %), resultados coincidentes con Climent (2003). En el caso de los costos de evaluación, se encontró que solo el 20 % lo mide, la diferencia que representa el 80 % no lo considera, lo que menoscaba la probabilidad de concretar una mejora continua, valorar y propender a la filosofía de cero fallas durante el proceso productivo, lo cual, sin lugar a duda le acarrea a la empresas una serie de costos, los cuales deberían ser clasificados y analizados, a fin de establecer la relación costos beneficio en relación a la “aplicación de estrategias de análisis evaluativo de los productos fabricados” (Valderrama y Terán, 2013, párr. 40).

Asimismo, los hallazgos revelan que mayormente en el sector empresarial, el enfoque actual que predomina es el de Costos ABC, a pesar de que reconocen que los costos de calidad permiten empoderar a la empresa en un mercado competitivo, sobre todo en calidad de producto y precios, y que además los costos de calidad representan más que un gasto una inversión.

Se considera que la filosofía y teoría de los costos de calidad en el contexto empresarial contemporáneo se vincula con la ventaja competitiva, ya que de un lado, la filosofía de los costos de calidad, en el momento actual en que la empresa requiere de mejorar su desempeño para ser más competitiva, trasciende la *Ley del costo histórico*, que “representa el valor de la moneda corriente en el momento de realizarse la operación mercantil” (Chocano, 2004, p. 24), en términos de cifras, a una función en la que aporta un valor agregado de los costos a los productos, a través de una mejor evaluación del comportamiento de los costos de calidad, para mejorar la exactitud del costeo y coadyuvar a la gestión empresarial, por lo que “resulta obvio que [...] la teoría contable incluye no solamente aspectos financieros o patrimoniales, sino también temas como la gestión [...]” (Biondi, 2010, 17). De otro lado, la disponibilidad de información de costos de calidad, “constituyen una herramienta que genera ventajas competitivas sostenibles” (Montilla, López, Briceño y Cote, 2006, p. 19), ya que sin duda, representa un aporte fundamental para la toma de decisiones no solo en el proceso de mejora de calidad, sino también en la reducción de sus propios costos.

De otra parte, se halló que los costos de prevención (P: 0,022; Exp (B) 6,983) y de fallos internos (P: 0,044; Exp (B) 2,61) se asocian con el liderazgo de costos como ventaja competitiva en las empresas

estudiadas, lo que robustece la lógica de la validez de constructo de Porter (1989) que afirma que el liderazgo de costos es parte de la estrategia competitiva empresarial, toda vez que “aprovecha al máximo las economías de escala, minimizando los costos” (Molina, 2004, p. 18) Igualmente, los costos de evaluación (P: 0,02; Exp (B) 4,34) y los costos de fallos internos (P: 0,026; Exp (B) 2,84) también se asocian con la diferenciación del producto o servicio, lo que también refuerza la teoría de Porter (1989) que “una empresa se diferencia de sus compradores si puede ser única en algo que pueda ser valioso para los compradores. El grado en el que los competidores en un sector [empresarial] puedan diferenciarse de los otros es un elemento importante en el sector [empresarial]” (pág. 137).

CONCLUSIONES

Primera

La filosofía que subyace el concepto de costos de calidad, en el contexto de la filosofía epistemológica está en proceso de cambio, en razón a que la teoría tradicional de la contabilidad se basa en el “mundo del costo”, sin embargo, los costos de calidad se desarrollan en un “mundo de valor”, en el que resulta importante descubrir oportunidades de mejora.

Segunda

Desde el enfoque filosófico estructuralista, los términos T teóricos, que fundamentan los costos de calidad, son principalmente, desde el punto de vista teórico, las leyes de control económico; desde la perspectiva de la información el registro de cuentas y la gestión de los bienes; y desde la perspectiva pragmática medir la riqueza y los términos T- no teóricos, provienen de la teoría de la ciencia de la administración, ya que debe *aportar un valor agregado en el contexto de la filosofía de la calidad total.*

Tercera

La teoría de los costos de calidad desde una perspectiva contable financiera tiene el propósito fundamental de registrar, determinar,

distribuir, acumular, analizar, interpretar, controlar e informar de los costos de producción, distribución, administración, y financiamiento, mientras que desde la perspectiva gerencial, la teoría de los costos tiene sus bases en la teoría administrativa en cuanto se le considera una estrategia de administración general en orden a lograr la calidad total.

Cuarta

La evidencia empírica de los costos de calidad en una muestra de empresas, revela que la mayoría no mide los costos de calidad de evaluación (80 %), prevención (90,8 %), fallos internos (59,2 %), externos (89,2 %) e intangibles (96,7 %); sin embargo, consideran que estos son importantes para reducir los costos, generar mayor rentabilidad y competitividad.

Quinta

Los costos de calidad de prevención (P: 0,022; Exp (B) 6,983) y de fallos internos (P: 0,044; Exp (B) 2,61) se asocian con el liderazgo de costos como ventaja competitiva; y los costos de evaluación (P: 0,02; Exp (B) 4,34) y los costos de fallos internos (P: 0,026; Exp (B) 2,84) se asocian significativamente con la diferenciación del producto o servicio.

RECOMENDACIONES

A los investigadores:

- a) Continuar con la investigación del posicionamiento epistemológico de los costos de calidad, a fin de contribuir a la evolución de la disciplina científica contable.
- b) A los docentes universitarios se recomienda involucrar a los futuros profesionales en el análisis, problematización y conclusiones, sobre la teoría de los costos de calidad en el marco de un discurso ontológico, teleológico y epistemológico, basado en el método científico.

A los empresarios

- a) Implantar y realizar una gestión de costos de calidad estratégica, basada en el análisis de costos y con un enfoque estratégico tendiente a generar ventajas competitivas sostenibles, deberá centrarse en tres dimensiones (Govindarajan y Shank , 1995):

Primera

Cadena de valor: entendida la cadena de valor de las Mypes como el conjunto conexo de actividades creadoras de valor, que se produce en todos los procesos que se extienden desde la obtención de la materia prima hasta el producto terminado. La tendencia de considerar una cadena de valor, es justamente, eliminar aquellas actividades que no generen valor y menoscaban la rentabilidad.

Segunda

Causales de costos: Analizar el comportamiento de los costos de calidad, a fin de establecer un marco individual de análisis de costos en función de las “opciones estructurales y de las habilidades de ejecución que configuran la posición competitiva de la empresa” (Saavedra, s/f, párr. 30).

Tercera

Posicionamiento estratégico: el análisis de costos de calidad se realiza, según el enfoque competitivo de la empresa, es decir, según si la empresa ha decidido *liderar costos en el mercado* (*muy importante:* costos de ingeniería de productos, presupuesto flexible para el control de costos de fabricación, cumplimiento de presupuestos, costeo de productos en calidad, de costos de la competencia); o *enfaticar la*

diferenciación de sus productos (importante: análisis de costo de plan de *marketing*) (Govindarajan y Shank, 1995).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alexander, A. G. (1994) *La mala calidad y su costo*. Wilmington, Delaware, Estados Unidos: Addison-Wesley Iberoamericana, S.A.
- Altahoma T. (2009) *Libro práctico sobre Contabilidad de Costos*. Bucaramanga: Universitaria de Investigación y Desarrollo UDI.
- Alvarado J., Obagi J. (2008) *Fundamentos de inferencia estadística*. Editorial Pontificia Universidad Javeriana. : Bogotá.
- Amat, O. (2005) *Coste de calidad y de no calidad*. España: Ediciones Gestión 2000.
- Andrade R., Pereira L., Silva C., Hidalgo J. (2008) *Filosofía e História da Ciência no cone sul: 3º Encontro*, Campinas: Associacao de Filosofia e Historia da Ciencia do Cone Sul (AFHIC).
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1995) *Costes de calidad*, Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, *Principios de Contabilidad de Gestión*, Documento N° 11 Madrid.
- ASQC (American Society for Quality Control) 1963 Normas MIL – Q- 9558 -A Comité for Quality cost. - (1974): *Quality Costs What and How*, Comité for Quality cost, Milwaukee.

- Ávila A. (2006) *Algunas reflexiones acerca de los términos teórico: El caso de la teoría Keynesiana*. En *Crítica, Revista Hispanoamericana de Filosofía*. Vol. 38, N° 113 (agosto 2006): 3-26.
- Barragán O. (2008) *¿Por qué Thomas Kuhn escribe una postdata a su libro 'La Estructura de las Revoluciones Científicas'?*. En *Revista Colombiana de Filosofía de la Ciencia*, vol. IX, núm.18-19, 2008, pp.23-28, Universidad El Bosque, Bogotá.
- Belkaoui A. R. (1993) *Accounting theory*. Reino Unido: Hrtcourt Brace.
- Bunge M. (1989) *La investigación científica: su estrategia y su filosofía*. Traducción de Manuel Sacristán. Barcelona: Airel S.A.
- Campanella, J. (1992) *Principios de los costes de la calidad*. España: Ediciones Díaz de Santos, S.A.
- Campanella, J. y Corcoran, F. (1983): "*Principles of quality costs*", NY: Quality Progress.
- Canta A., Casabella R., Conde A., Cordiano M., Torres G., Roselló J. (2014) *Comercio Internacional en el Siglo XXI. La puerta de acceso a los negocios globales*, Argentina: Editorial Dunken.
- Casal R., Vilora N. (2002) *La corriente positivista y su influencia en la ciencia contable*. En *Actualidad Contable* FACES. Año 5 No.5, enero-junio 2002. Mérida. Venezuela

- Castellanos O., Fúquene A., Ramírez D. (2011) *Análisis de tendencias: de la información hacia la innovación*, Universidad Nacional de Colombia: Bogotá.
- Climent S. (2001) *Clasificación de los costes de calidad en la gestión de la calidad total*. Universidad de Valencia, Valencia.
- Climent S. (2001) *Propuesta de clasificación de los costes de calidad*, Comunicación presentada en el VII Congreso Internacional de Costes, León julio de 2001.
- Committee of Concepts and Standards for External Financial Reports (1977) *Statement of Accounting Theory and Acceptance*, American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- Cordero A (2008) *El paradigma inconcluso. Kuhn y la sociología en América Latina*. Tomo II., Guatemala: FLACSO,
- Feingenbaum A.V. (1991) *Total quality Control*, Nueva York: McGraw-Hill.
- Fernández A. (1993) *La contabilidad en el nuevo contexto productivo*” Comunicación presentada al III Congreso Internacional de Costos y I Congreso nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva, Madrid.
- Fernández A. (1994) *La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial*. En *Revista Española de contabilidad y financiación*, nº 81 octubre- diciembre, p 863-886.

- Fernández C., Hernández R. (2014) *Metodología de la investigación*, México D.F.: Mc Graw Hill
- Ferrater J. (1979) *Diccionario de Filosofía*. Edit. Alianza, Madrid.
- Flórez C. (1980) *La filosofía contemporánea*, Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca
- Gayle L. (1999) *Contabilidad y Administración de Costos*, 6ta Ed., México D.F.: Graw – Hill.
- Gonzalo A. (2012) *La concepción estructural de la ciencia, una lectura histórica desde sus aportes a la pragmática*. En *Ágora. Papeles de la filosofía* Vol.31, N° 2:13:41
- Govindarajan V. y Shank J (1995) *Gerencia estratégica de costos*. Colombia: Norma.
- Grant, R. M (1999) *Dirección estratégica: Conceptos, teorías y aplicaciones*, Madrid: Civitas.
- Guías de gestión de la pequeña empresa (1997) *La ventaja competitiva*, Madrid: Ediciones Díaz de Santos.
- Hendriksen, E. S. (1974) *Teoría de la contabilidad.*, México D.F.: UTEHA.
- Horngren C., Datar S. y Foster G. (2007) *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*, México, D.F.: Pearson educación.

Horngren, Datar y Foster (2007) *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*, décimo segunda edición, México D.F.: Pearson Prentice Hall.

ISO (2005) Normal *Internacional ISO 9000. Traducción certificada*, Publicado por Secretaria Central de ISO, Ginebra.

Juran J. M, & Gryna, F. (1993) *Costos de la Calidad en Juran. Manual de Control de la Calidad* (cuarta edición.). La Habana, Cuba: Editorial MES

Juran y Gryna, F.M. (1988) *Costes de la Calidad*, Barcelona: Reverte.

Klimovsky, G.: (2005) *Las desventuras del conocimiento científico 6ª*. Edición. AZ editora. Buenos Aires.

Lock, D. y Smith, D. (2001) *Cómo gerenciar la calidad total*. Colombia: Legis Editores S.A.

Martínez Pino, G. L. (enero-junio de 2006) *Los paradigmas Contables*. Contaduría Universidad de Antioquia (48), 117-154.

Masterman (1975) *“La naturaleza de los paradigmas”*. En *La crítica y el desarrollo del conocimiento*, Imre Lakatos y Alan Musgrave (eds), Traducción castellana de Francisco Hernán, Barcelona: Ediciones Grijalbo S. A.

- Pérez H., Balmaceda L. (2014) "Términos observacionales y teóricos. La base empírica (BE) de una teoría. Modos de razonamiento y métodos "(I), Buenos Aires: Colegio Militar de la Nación Argentina.
- Porter M. (2009). *Ser competitivo*. Harvard Business Press. Edición 2009, actualizada y aumentada. Ediciones Deusto, Madrid.
- Porter, M. (1989). *Ventaja competitiva: Creación y sostenimiento de un desempeño superior* (1ª ed.) México D.F.: Cecsca.
- Putnam, H. (1962) What theories are not. In: Nagel, E.; Suples, P.; Tarski, A. (eds.). *Logic methodology and philosophy science*. Stanford: Stanford University Press.
- Quesada F. (2004) *Aproximación a la metodología de la ciencia: las ciencias sociales y la contabilidad*, Cuenca: Ed. de la Universidad de Castilla –La Mancha.
- Real Academia Española, Asociación de Academias de la Lengua Española (2014) *Diccionario de la lengua española*, 23ª ed., Edición del Tricentenario, Edit. Espasa, Madrid.
- Rivera J. (2014) *Cómo escribir y publicar una tesis doctoral*, 2da. Edic. Madrid: ESIC Editorial.
- Rosales, A. (2001) Racionalidad y progreso científico: en torno a la relación Popper-Kuhn. En: *Revista de Filosofía de la Universidad de*

Costa Rica, No 97, Volumen XXXIX, pp. 109-122, San José, Costa Rica, enero-junio 2001

Santa Cruz A. (2007) *Filosofía y doctrina de los costos empresariales en el marco de la competitividad y globalización económica*, Tesis para optar el grado de Doctor en Contabilidad de la Universidad Nacional Federico Villareal, Lima.

Schroeder, R. G. (1992) *Administración de operaciones*, Madrid: Mc Graw Hill.

Sneed, J.D. (1971). *The Logical Structure of Mathematical Physics*, Reidel Dordrecht.

Torres A (2012) La filosofía de la ciencia contable. En *Quipukamayo, Revista de la Facultad de Ciencias Contables* Vol. 20 N° 38 pp. 32-49 (2012) UNMSM, Lima.

Túa J. (1995) *Lecturas de Teoría e Investigación Contable*, Centro Interamericano Jurídico Financiero, Medellín.

Warren C., Reeves J., Duchac J. (2016). *Contabilidad Financiera*, 14a Ed., México D.F.: CENCAGE Learning.

Zaa, J. (2012) *Teoría Neopatrimonialista de la Contabilidad: Filosofía y modelos de desarrollo científico de la contabilidad*. Huancayo, Junín.

WEBGRAFIA

APDC Home (2014). *Diagramas de control: Gráficos para controlar procesos* [En línea] Recuperado de <http://www.pdcahome.com/diagramas-de-control/> [Consulta 2015-10-01].

APDC Home (2014). *Función de pérdida (Taguchi) – Cómo evaluar la pérdida del producto* [En línea] Recuperado de <http://www.pdcahome.com/funcion-de-perida-taguchi/> [Consulta 2015-10-01].

Arias A. (2009) *La gestión de la calidad: conceptos básicos. Desarrollo histórico, filosofía y definición de la calidad* [En línea] Recuperado en <http://pendientedemigracion.ucm.es/centros/cont/descargas/documento10123.pdf> [Consulta 2015-09-11].

Arvelaez J., Campbell C., Ramírez V., Silva M. (2011). *Herramientas de calidad: hoja de control* [En línea] Recuperado en <http://www.monografias.com/trabajos-pdf5/herramientas-calidad-hoja-control/herramientas-calidad-hoja-control.shtml> [Consulta 2015-11-02].

- Australian/New Zealand Standard (1994) *Quality management and quality assurance –Vocabulary* [En línea] Recuperado en <https://www.saiglobal.com/pdftemp/previews/osh/as/as8000/8400/8402.pdf> [Consulta 2016-01-23].
- Ávila H. (2006) *Introducción a la metodología de la investigación*. Edición electrónica. Texto completo en www.eumed.net/libros/2006c/203/ [Consulta 2016-01-23].
- Beltrán L. (2016) *Aportes del estructuralismo a la identificación del objeto de estudio de la Comunicación 2008* [En línea] Recuperado de <http://www.razonypalabra.org.mx/n63/varia/LBeltran.html> [Consulta 2016-01-01].
- Biondi M. (2010) La teoría contable, los contadores públicos y la filosofía. En Publicación “*Contabilidad y Auditoría*” N° 31 –año 16 junio 2010 [En línea] Recuperado de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/cya/cya_v16_n31_01.pdf [Consulta 2016-02-21].
- British Estándar Institute –bs 6143: Parte 1(1992) [En línea] Recuperado en <https://qualitasbiblo.files.wordpress.com/2013/01/bs-6143-2-guide-to-the-economics-of-quality-part-2-paf-model.pdf> [Consulta 2016-01-20].

- Caldas A. (2008) *El relativismo en la obra de Thomas Kuhn*. Tesis de la Pontificia Universidad Javeriana [En línea] Recuperada en <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/filosofia/tesis27.pdf> [Consulta 2016-01-30].
- Carman C., Fernández M. (2004) Gen: ¿Teórico y observacional? Términos T-teóricos y términos T-observacionales [En línea] Recuperado de <http://www.ghc.usp.br/server/AFHIC3/Trabalhos/13-Christian-Carman-Maria-Paz-Fernandez.pdf>. [Consulta 2016-02-20].
- Castro J., Ravelo A., Samoano J., Buitriago K., Suárez F. (s/f) *La contabilidad* [En línea] Recuperado de <http://uahpren112.blogspot.pe/> [Consulta 2016-01-30].
- Chang A., Gonzales N., López E., Moreno M. (s.f.) La importancia de la contabilidad de costos [En línea] Recuperado de <http://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/documents/no60/costos.pdf> [Consulta 2016-01-30].
- Chocano Y. (2004) *Filosofía de la contabilidad* [En línea] Recuperado de s3139b353a45d038b.jimcontent.com/.../FILOSOFÍA%20DE%20LA%20C. [Consulta 2016-03-23].
- Climont Modelos de medición de los costes de calidad [En línea] Recuperado de

http://www.cyta.com.ar/biblioteca/bddoc/bdlibros/tqm/7_modelos/7_modelos.htm. [Consulta 2016-02-20].

Daza H., Lemos D., Aranda N. y Donneys M. (2010) *Filosofía de la ciencia y contabilidad* [En línea] Recuperado en <https://prezi.com/s2ebwf4pf19b/filosofia-de-la-ciencia-contable/> [Consulta 2015-09-12].

Díaz M. (2008) Fundamentos teóricos de la contabilidad del conocimiento y su incidencia en la auditoría del capital intelectual [En línea] Recuperado de <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/2008/segundo/pdf/a12v15n30.pdf>. [Consulta 2015-09-30].

Díaz O. (2012). Retos de la Contabilidad en América Latina [En línea] Recuperado de <http://puntoedu.pucp.edu.pe/opinion/los-retos-de-la-contabilidad-en-america-latina/>. [Consulta 2015-10-11].

Domenech J. (s/f) *Histograma* [En línea] Recuperado de <http://www.jomaneliga.es/PDF/Administrativo/Calidad/Histograma.pdf> [Consulta 2016-01-02].

Fernández A. (s.f.) Análisis, medida y control de los costes de calidad [En línea] Recuperado de <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/An%C3%A1lisis%20de%20los%20costes%20de%20calidad>

20medida%20y%20control%20de%20costes%20calidad%20-%20Fdez%20Fdez.htm. [Consulta 2015-11-02].

Fragas L. (2012) *Propuesta de procedimiento de Costos de la Calidad en AUDITA S.A. Sucursal Cienfuegos*. Tesis para optar el grado de Master en Administración de Negocios [En línea] Recuperado en <http://www.eumed.net/libros-gratis/2013/1283/1283.pdf> [Consulta 2016-01-20].

Gómez R. (2011) *Evolución científica y metodológica de la economía* [En línea] Recuperado en <http://www.eumed.net/coursecon/libreria/rgl-evol/2.4.5.htm> [Consulta 2015-10-12].

Henao D. (2009) *Epistemología contable* [En línea] Recuperado en <http://www.gestiopolis.com/epistemologia-contable/> [Consulta 2016-01-19].

Hernández L., Romero J., Bracho N. (2005) *Tesis básicas del racionalismo crítico* [En línea] Recuperada en <http://www.facso.uchile.cl/publicaciones/moebio/23/hernandez.htm> [Consulta 2016-10-03].

Instituto Tecnológico Autónomo de México (s/f) *Thomas Kuhn: La estructura de las revoluciones científicas* [En línea] Recuperada <http://uahpren112.blogspot.pe/> [Consulta 2016-04-23].

ISO (1995) *Norma ISO, Sistemas de gestión de la calidad. Principios y vocabulario* [En línea] Recuperado en

http://www.uco.es/sae/archivo/normativa/ISO_9000_2005.pdf

[Consulta 2015-09-23].

Jiménez M., Nevado D. (2000) Una aproximación al método Just not defect (JND) para la evaluación de los costes de no calidad. En

Técnica Contable Año LII n° 616 abril 2000 [En línea] Recuperada en

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=174697> [Consulta

2016-03-21].

Law V. (2010) *Módulo de Contabilidad de Gestión: Costos y presupuestos*

[En línea] Recuperado en

<http://servicios.abc.gov.ar/lainstitucion/sistemaeducativo/educaciondeadultos/educacionadistancia/documentosdescarga/documentosmateriales/materialdeconsulta/anexo6.pdf> [Consulta 2016-03-23].

[Consulta 2016-03-23].

Lemos J. (2007) *Filosofía de la ciencia y contabilidad: relación necesaria*

[En línea] Recuperado en

www.redalyc.org/pdf/2654/265421067003.pdf [Consulta 2016-03-

19].

López J. (1999). Los desafíos empresariales ante la globalización. Gestión

en el tercer Milenio, Año2. N°#. Agosto 1999 [En línea] Recuperado

de

http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/administracion/v02_n3/desafios01.htm. [Consulta 2016-09-22].

López M. (2009) *Dilthey, hacia la hermenéutica romántica*. El historicismo [En línea] Recuperado de <http://www.chasque.net/frontpage/relacion/0308/historicismo.htm> [Consulta 2016-01-23].

López M. (2011) *Los costos y el control Total de la Calidad* [En línea] Recuperado en <http://www.monografias.com/trabajos29/control-calidad-costos/control-calidad-costos.shtml> [Consulta 2016-02-11].

Lorenzano P. (2008) Inconmesurabilidad teórica y comparabilidad empírica: El caso de la genética clásica. En *Análisis Filosófico*, vol.XXVIII, núm.2, noviembre, 2008, pp.239-279.Sociedad Argentina de Análisis Filosófico. Buenos Aires [En línea] Recuperado en <http://www.redalyc.org/pdf/3400/340030298005.pdf> [Consulta 2016-03-23].

Luna J. (2014) *Teoría de la ventaja competitiva por costos* [En línea] Recuperado en <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2013/jelc/ventaja-competitiva.html> [Consulta 2015-08-23].

Maldonado J. (2011) *Gestión de Procesos* [En línea] Recuperado de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2011e/1084/diagrama.html> [Consulta 2016-02-02].

Mardomingo Ramírez, C. (2012). *Desarrollo de una oficina de control y calidad de los servicios de tecnologías de información* [En línea] Tesis para optar el grado de Magister. Universidad Católica Andrés Bello [En línea] Recuperado de <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAS3598.pdf> [Consulta 2016-02-02].

Márquez H. (2015) *Los costos pueden ser una ventaja competitiva* [En línea] Recuperado en <http://www.buenaeconomia.com/los-costos-pueden-ser-una-ventaja-competitiva-1ra-parte/> [Consulta 2015-08-12].

Martínez Pino, G. L. (Enero-Junio de 2006) *Los paradigmas Contables*. Contaduría Universidad de Antioquia (48), 117-154.

Meabe J. (s/f) *Análisis crítico del Paradigma Clásico. Materiales para una reformulación del problema de las relaciones entre moral y derecho* [En línea] Recuperado en <http://www.unne.edu.ar/unnevieja/Web/cyt/cyt/sociales/s-051.pdf> [Consulta 2016-05-23].

Medina Y. (s.f.) *Los costos de calidad: una filosofía administrativa que asegura su futuro* en Observatorio de la Economía Latinoamericana, N° 156, 2011. / [En línea] Recuperado de

<http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/cu/2011> [Consulta 2016-06-13].

Mejía E., Montes C. (2011) *Fundamentación teórica de los modelos en contabilidad* [En línea] Recuperado en http://www.uncp.edu.pe/sites/uncp.edu/files/institucional/oficina/investigacion/publicaciones/innovacion_contable.pdf [Consulta 23.03.16].

Mogollón E. (2013) *Contabilidad de Costos* [En línea] Recuperado de <http://es.calameo.com/read/0029490713cfdbd086a97> [Consulta 2016-04-01].

Molina O. (2004) *Análisis y gestión estratégica de costos. Una estrategia para lograr la competitividad* [En línea] Recuperado de <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/25066/2/articulo2.pdf>. [Consulta 2016-05-12].

Molina O. (s/f) *Análisis y gestión estratégica de costos. Una estrategia para lograr la competitividad* [En línea] Recuperado de <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17228/1/analisis.pdf> [Consulta 2016-05-23].

Molini F. (s/f) *Proactividad: El método científico de Karl Popper aplicado al futuro* [En línea] Recuperado en <http://www.encuentros-multidisciplinares.org/Revistan%BA3/Fernando%20Molini.pdf> [Consulta 2015-12-23].

- Montilla M., López W., Briceño M., Cote M. (2006) *Importancia de Los Costos de Calidad en las Empresas Manufactureras Trujillanas. “Factor Clave en el establecimiento de Estrategias Competitivas* [En línea] Recuperado de <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17670/2/articulo3.pdf> [Consulta 2016-05-02]
- Muñoz C. (2009) *La estructura de las Revoluciones científicas T.S. Kuhn* [En línea] Recuperada en <http://pendientedemigracion.ucm.es/info/pslogica/kuhn.pdf> [Consulta 2016-01-23].
- Nieto N. (2011) *Métodos y tiempos. El estudio del trabajo para la productividad* [En línea] Recuperado de <http://www.gestiopolis.com/metodos-y-tiempos-el-estudio-del-trabajo-para-la-productividad/> [Consulta 2016-01-23].
- Oropesa M. (2010) *Costos totales de la calidad en Contribuciones a la Economía,* [En línea] Recuperado de <http://www.eumed.net/ce/2010a/> [Consulta 2016-03-23].
- Oropesa M. (2010) *Costos totales de la calidad* [En línea] Recuperado en <http://www.eumed.net/ce/2010a/mov.htm> [Consulta 2015-09-23].
- Osorio J. (2014) *La noción de inconmensurabilidad en Thomas S. Kuhn* [En línea] Recuperada en

<http://www.ugr.es/~perisv/docen/asigna/curmonohfc/alum%20trabajos/2013-2014/La%20nacion%20de%20inconmensurabilidad%20en%20Thomas%20S.%20Kuhn%20JAVIER%20OSORIO.pdf> [Consulta 2016-01-30].

Pavón P., Gogeochea M. (2010) *Metodología de la Investigación* [En línea] Recuperado en <http://sapp.uv.mx/univirtual/especialidadesmedicas/mi2/modulo1/docs/Dise%C3%B1osde...pdf> [Consulta 2016-01-21].

Perdomo I. (s/f) *Ciencias y Tradiciones. Khun a la luz de la concepción estructuralista de las técnicas científicas* [En línea*] Recuperada de [http://publica.webs.ull.es/upload/REV%20LAGUNA/03%20-%201995-96/10%20\(Inmaculada%20Perdomo%20Reyes\).pdf](http://publica.webs.ull.es/upload/REV%20LAGUNA/03%20-%201995-96/10%20(Inmaculada%20Perdomo%20Reyes).pdf) [Consulta 2016-03-23].

Pérez R. (2002) *Reflexiones sobre los costos de calidad* [En línea] Recuperado en <http://www.gestiopolis.com/reflexiones-sobre-los-costos-de-calidad/> [Consulta 2016-01-21].

Perú – Consejo Nacional de Competitividad (2005) *Plan Nacional de Competitividad* [En línea] Recuperado en http://www.cnc.gob.pe/images/upload/paginaweb/archivo/25/Plan_Nacional_de_Competitividad_Matrices.pdf [Consulta 2015-11-21].

Porter, M. (2005). *¿Qué es la competitividad?* [En línea] Recuperado en http://www.iese.edu/es/ad/AnselmoRubiralta/Apuntes/Competitividad_es.html [Consulta 2015-09-23].

Real Academia Española (2016) *Diccionario de la lengua española* [En línea] Recuperada en <http://dle.rae.es/?id=6nVpk8P|6nXVL1Z> [Consulta 2016-05-21].

Reyes R. (s/f) *Constructivismo* [En línea] Recuperado en <http://pendientedemigracion.ucm.es/info/eurotheo/diccionario/C/constructivismo.htm> [Consulta 2016-01-23].

Rodríguez A. (s.f.) *El estructuralismo en filosofía de la ciencia* [En línea] Recuperado de <https://alexrodri.wordpress.com/el-estructuralismo-en-filosofia-de-la-ciencia/>. [Consulta 2016-05-14].

Roman J. D. (2004) *Tentative Management. Una Tesis Del Consultor John Doe*, Colección Negocios, Empresa y Economía. Libros en red [En línea] Recuperado de https://books.google.com.pe/books?id=jbVJdC6wNcwC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false [Consulta 2016-03-23].

Ruiz A., Rojas F. (2009) *Costes de la calidad –COPQ* [En línea] Recuperado de <http://web.cortland.edu/matresearch/COPQ.pdf> [Consulta 2016-05-22].

Ruiz, M. (2002). *Costos de calidad* [En línea] Recuperado de <http://www.uv.mx/iiesca/revista/documents/costos2002-1.pdf>. [Consulta 2016-03-23].

Ruiz, M. (2002). *Costos de calidad* [En línea] Recuperado de <http://www.uv.mx/iiesca/revista/documents/costos2002-1.pdf>. [Consulta 2016-03-23].

Saavedra M. (s/f) *La Gerencia estratégica de costos y la Generación de Valor en las empresas* [En línea] Recuperado en eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/174.doc [Consulta 2016-01-23].

Salazar J. (2008) *Corrientes filosóficas y sus representantes* [En línea] Recuperado en <http://shiatsu76.blogspot.pe/2008/10/introduccion-mientras-los-animales.html> [Consulta 2015-12-01].

Santos G., Duránm., Urrea L. y Urquizo W. (s/f) *Acerca de los “paradigmas contables”* [En línea] Recuperado en <http://b.digital.unal.edu.com/22669/1/19311-63453-1-PB.pdf> [Consulta 2016-05-23].

Sotolongo J. C. (2001) *Costos de la calidad, su estructura e implementación* [En línea] Recuperado en <http://rii.cujae.edu.cu/index.php/revistaind/article/view/213/198> [Consulta 2015-09-19].

- Taylor S., Hunter G. (2002) The impact of loyalty with e_CRM software and e-services. En *International Journal of Service Industry Management*, vol. 13. Núm. 5, pp. 452-474.
- Turmero I. (s.f.) Costos de calidad [En línea] Disponible en <http://www.monografias.com/trabajos-pdf5/los-costos-calidad/los-costos-calidad.html>. [Consulta 2016-03-23].
- Valderrama Y. y Terán E. (2013) *Costos de calidad en la toma de decisiones. Una mirada hacia su categorización como herramienta de análisis operativo en una empresa de restauración* [En línea] Recuperado en <http://publicaciones.urbe.edu/index.php/coeptum/article/viewArticle/2235/3583> [Consulta 2016-05-23].

ANEXOS

Anexo 1 Cuestionario “Costos de calidad”

<p>I. Costos de calidad</p> <p>1. Tiene Ud. en cuenta los costos de calidad para la toma de decisiones</p> <p>Nunca () A veces () Siempre ()</p>
<p>Ha implantado Ud. algún sistema de calidad</p> <p>Sí () No ()</p> <p>Cuál :</p>
<p>2. ¿Qué porcentaje sobre el total de ventas significaban los costos de calidad antes de implantar el sistema de calidad?</p>
<p>3. ¿Y ahora?</p>
<p>4. ¿Mide los siguientes costos de calidad?</p> <p>4.1. Evaluación Sí () No ()</p> <p>4.2. Prevención Sí () No ()</p> <p>4.3. Fallos internos Sí () No ()</p> <p>4.4. Fallos externos Sí () No ()</p> <p>4.5. Intangibles Sí () No ()</p>
<p>5. Si no utiliza ningún método, tiene previsto a corto plazo implantar algún sistema para medir los costos de calidad Sí () No ()</p>
<p>6. Si la respuesta es Sí, ¿de qué forma?</p>
<p>7. Sobre qué mide los costos de calidad</p> <p>Sector () Periodo anterior () Presupuesto ()</p>
<p>8. En el caso de haber implantado un sistema de calidad ¿Ha disminuido los costos totales?</p>

Relaciones interdepartamentales calidad-contabilidad (costos de calidad)			
Por favor, responda los siguientes ítems:			
9. El departamento o área financiero-contable le suministra informes sobre costos de calidad Sí () No ()			
10.. Si se los suministra , son adecuados para las necesidades de la empresa para lograr un liderazgo de costos Sí () No ()			
11. Tiene en cuenta los informes de costos de calidad del departamento o área financiero-contable para la toma de decisiones Sí () No ()			
12. Si el departamento o área financiero-contable, no le suministra los informes sobre costos de calidad, existe otro departamento que se lo suministra (Por favor, indicar cuál) Sí () No ()			
13. Si el departamento financiero-contable no le suministra informes sobre costos de calidad, le gustaría tenerlos Sí () No ()			
14. Cree Ud. que la toma en consideración de los costos de calidad fueron imprescindibles para la toma de decisiones estratégicas de diferenciación la organización Sí () No ()			
15. Uso de herramientas en la gestión de sistema de calidad			
10.1. Diagrama de Pareto ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.2. Gráficos de control ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.3. Hoja de recogida de datos ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.4. Histograma ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.5. Función de pérdida de Taguchi ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.6. Método de control de tiempo ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.7. Análisis de tendencias ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.8. Estudios de precisión ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.9. Encuestas o cuestionarios ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.10. Diagrama de correlación ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.11. Diagrama espina de pescado ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.12. Matriz de criterios ()	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()
10.13. FODA	Conoce	Sí () No ()	Utiliza Sí () No ()

()					
10.14. Mapa de calidad	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.15. Evaluación 360°	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.16. Lluvia de ideas	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.17. Benchmarking	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.18. Círculos de calidad	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.19. Diagrama de seis palabras	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					
10.20.(otro)	Conoce	Sí ()	No ()	Utiliza	Sí () No
()					

A su criterio: Enfoques y tendencias de contabilidad de costos en las empresas
16. ¿Qué enfoques y tendencias de la contabilidad de costos predomina en el contexto actual?
17. ¿Considera importante los costos para generar calidad?
18. ¿Considera importante tener en cuenta los costos por la existencia de la posibilidad de no cumplir con la norma?
19. ¿Cree Ud. que los costos de calidad coadyuvan a la competitividad empresarial?
20. ¿Considera Ud. los costos de calidad un gasto o una inversión? ¿Por qué?

ANEXO 2: Validación del cuestionario

PRUEBA BINOMIAL

ITEMS	N° DE JUEZ						P
	1	2	3	4	5	6	
1	1	1	1	1	1	1	0,010
2	0	1	1	1	1	1	0,109*
3	0	1	1	1	1	1	0,109*
4	0	1	1	1	1	1	0,109*
5	1	1	1	1	1	1	0,010
6	0	1	1	1	1	1	0,109*
7	1	1	1	1	1	1	0,010
8	1	1	1	1	1	1	0,010
9	1	1	1	1	1	1	0,010
10	1	1	1	1	1	1	0,010
11	1	1	1	1	1	1	0,010
12	1	1	1	1	1	1	0,010
13	1	1	1	1	1	1	0,010
14	1	1	1	1	1	1	0,010
15	1	1	1	1	1	1	0,010
16	1	1	1	1	1	1	0,010
17	1	1	1	1	1	1	0,010
18	0	1	1	1	1	1	0,109*
19	1	1	1	1	1	1	0,010
20	0	1	1	1	1	1	0,109*

Teniendo en cuenta que el cuestionario aplicado se ha contextualizado, se procedió a determinar la validez de contenido del cuestionario. El método Delphi, constituye “una opinión informada de personas con trayectoria en el tema, que son reconocidas por otros como

expertos cualificados en éste, y que pueden dar información, evidencia, juicios y valoraciones” (Escobar-Pérez y Cuervo-Martínez, 2008, p. 29).

Por tal razón, se solicitó la opinión de seis expertos sobre la relevancia, coherencia, suficiencia y claridad de cada uno de los ítems. Las estimaciones de los expertos se realizaron en dos rondas, anónimas, al objeto de conseguir consenso, con autonomía por parte de los participantes. Finalmente, para cada *ítem* se utilizó la prueba binomial, la cual se interpretó como significativa si la concordancia arrojó un P valor $<0,05$. En 7 de los 21 *ítems*, la concordancia interevaluadores fue de $P = >0,05$. Los ítems observados fueron reformulados.

INTERPRETACIÓN

Se ha considerado:

Valor 0: Opinión del experto con observaciones

Valor 1: Opinión del experto sin observaciones

Interpretación: Si la $P = < 0,05$, el grado de concordancia es significativo