FACULTAD DE TURISMO

TRABAJO DE DIPLOMA

TÍTULO: CÁLCULO DE LOS COSTOS DE CALIDAD EN LA UNIDAD “DINOS PIZZA” DE LA UNIDAD EMPRESARIAL DE BASE CIUDAD, PALMARES CIENFUEGOS

AUTORA: MEISSYLEVIS GÓMEZ GARCÍA

TUTOR: LIC. JORGE DOMINGO SÁNCHEZ RUIZ

CURSO 2012– 2013

“AÑO 55 DE LA REVOLUCIÓN”

"La calidad es el aspecto más revolucionario y cambiante de la producción y si se descuida puede convertirse en la forma más sutil del despilfarro".

Ernesto Che Guevara

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁGINA
Introducción	01
Capítulo I. Marco teórico referencial	06
1.1 La calidad	07
1.1.1 Antecedentes	07
1.2 La Contabilidad.	09
1.2.1 Definiciones	10
1.2.2 La contabilidad analítica o de gestión	15
1.2.3 Contabilidad de costos, conceptos y alcance	15
1.3 Los Costos	17
1.3.1 Partidas de costo	20
1.3.2 Los gastos	22
1.3.3 Costos de producción	22
1.3.4 Área de responsabilidad	23
1.3.5 Centro de costo	24
1.4 Los costos de calidad	24
1.4.1 Categorías de los costos de calidad	28
1.5 Métodos de cálculo del costo de calidad	31
1.5.1 Metodología de Campanella, 1992	31
1.5.2 Metodología de Alberto G. Alexander	33
1.5.3 Metodología de la ASQ	36
Capítulo II. Caracterización de la unidad y del procedimiento	39
2.1 Empresa Estatal Socialista “Palmares” Cienfuegos S.A.	39
2.2 La unidad empresarial de base “Ciudad”	40
2.3 Unidad “Dinos Pizza”	41
2.3.1 Las marcas	45
2.3.2 Otras características de la unidad	46
2.3.3 Comportamiento económico de la instalación	49
2.4 Afectaciones que provocan pérdida de calidad en los servicios	51
2.5 Procedimientos para los cálculos de los costos de calidad	51
2.6 Bases para el análisis de los costos de calidad	62
2.7 Educación para los costos de calidad.	63

Capítulo III. Aplicación del procedimiento de Jack Campanella, 1992 65
3.1 Presentación y concientización a la dirección 66
3.2 Programa piloto y pasos a seguir para su ejecución 67
3.2.1 Identificación y cuantificación de los costos de calidad 67
3.2.2 Análisis de resultados y detección de oportunidades 73
Conclusiones 75
Recomendaciones 76
Anexos

DEDICO ESTE TRABAJO

- *A MIS PADRES, QUE CON SU AYUDA Y PREOCUPACIÓN CONSTANTE ME HAN INCULCADO EL CAMINO A SEGUIR*

- *A MI ABUELA QUE AUNQUE NO ESTÁ FÍSICAMENTE ES FUENTE DE INSPIRACIÓN EN MI VÍDA*

- *A MI HIJO QUE ES MI RAZÓN DE EXISTIR*

- *A MI ESPOSO Y SUEGRA POR SU APOYO INCONDICIONAL.*

AGRADECIMIENTOS

- *A JORGE SÁNCHEZ RUIZ, TUTOR DE ESTE TRABAJO, POR SU APOYO CONSTANTE Y SU PREOCUPACIÓN POR EL MISMO.*

- *A MIS COMPAÑEROS DE TRABAJO EN ESPECIAL A MI AMIGA MARÍA DEL CARMEN TORRES POR SER QUIEN ME IMPULSO A TOMAR ESTE CAMINO*

- *A TODOS AQUELLOS QUE DE UNA FORMA U OTRA AYUDARON AL DESENVOLVIMIENTO DE ESTE TRABAJO.*

Hago constar que el presente trabajo fue realizado en la Universidad de Cienfuegos “Carlos Rafael Rodríguez” como parte de la terminación de los estudios en la Especialidad de Licenciatura en Turismo y Hospitalidad, autorizando a que el mismo sea utilizado por las organizaciones e instituciones para los fines que estime conveniente. No podrá este trabajo ser presentado a eventos, ni publicado sin la aprobación del centro.

_____

Firma del AUTOR

Los que abajo firmamos, certificamos que el presente trabajo ha sido revisado según acuerdo de la Dirección de nuestro centro y que el mismo cumple con los requisitos que debe tener un trabajo de esta envergadura, referido a la temática señalada.

Información Científico Técnica	Computación
_____	_____
_____	_____
(Nombre, Apellidos y Firma)	(Nombre, Apellidos y Firma)

_____

Tutor: Lic. Jorge D. Sánchez Ruiz

AVAL SOBRE EL TRABAJO

PERSONAS QUE AVALAN:

Lic. Francisco Poma Saavedra

Director General del GEE "Palmares" Cienfuegos.

Msc. Yolanda Cepero Díaz.

Directora Económico-Financiera del GEE "Palmares" Cienfuegos

DATOS SOBRE EL ESTUDIO:

Autora: Meissylevis Gómez García

Tutor: Lic. Jorge Domingo Sánchez Ruiz.

ACTUALIDAD:

En los Lineamientos al VI Congreso del Partido Comunista de Cuba se hace referencia a todo lo relacionado con el aspecto económico de cada una de las entidades productivas o de servicios del país. Uno de los problemas que ha venido afectando grandemente los resultados económicos del país en sentido general, han sido las cosas que afectan la economía de las empresas en particular.

De ahí que el trabajo que se propone, posea, una gran actualidad y constituye una herramienta de trabajo para el grupo en sentido general de la misma manera que puede ser aplicable a cualquier entidad del país.

NOVEDAD,

La novedad radica en el hecho de que nunca se habían analizado los Costos de Calidad, aspecto que tanto daño le hace a la economía pues, de resolverse los problemas que los afectan, convierte a las empresas en más competitivas, sumamente necesario en estos momentos en que han surgido las llamadas "paladares" que ofrecen buen servicio y a precios también competitivos.

INTERÉS DE LA EMPRESA EN LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

La empresa tiene un gran interés en la aplicación del procedimiento que se propone en el Trabajo de Diploma por cuanto puede ser utilizada como una herramienta de trabajo, no solo para los análisis económicos, sino para la toma de decisiones que incidan, si no en la eliminación, en la reducción al máximo de los elementos que conspiran contra la calidad de los servicios.

IMPACTO ECONÓMICO.

Realmente, el impacto económico de este trabajo no es inmediato, sino que depende, en gran medida, de posibles modificaciones que se hagan y eliminen la afectación que provoca en los resultados de la entidad.

Lic. Francisco Poma Saavedra

Msc. Yolanda Cepero Díaz

PALMARES SUCURSAL CIENFUEGOS ECONOMÍA

Resumen

No se concibe, en la etapa de desarrollo actual de cualquier economía, que no se tomen en cuenta los costos de la calidad, máxime en unidades de servicio, como es el caso en donde se desarrolla la presente investigación El trabajo titulado "Cálculo de los costos de calidad en la Unidad Dinos Pizza perteneciente a la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares, Cienfuegos, ha demostrado que en esta unidad se calculaban los costos de forma general, sin tomar en cuenta las afectaciones que para este importante indicador representa la calidad, sobre todo cuando se trata de la prestación de los servicios, lo cual incide directamente en los clientes. Fue realizada una búsqueda bibliográfica para fundamentar el estudio con un alto grado de actualidad. Para la investigación fueron utilizados: análisis y síntesis, inducción, análisis de documentos y entrevistas a trabajadores y clientes que apoyaron las particularidades esenciales del producto y las propuestas para las mejoras. Fueron cumplimentados todos los objetivos propuestos en la presente investigación, sobre todo el referente a la aplicación del procedimiento que permite el cálculo de los costos de calidad en la unidad cuantificando las fallas principales que afectan los servicios y provocan la pérdida de competitividad.

ABSTRACT

Is not conceived, in the current stage of development of any economy, not taking into account the cost of quality, especially in service units, as in the case where this investigation takes place. The work entitled "Costing quality Dinos Pizza Unit belongs to the Business Unit Base" City ", Palmares, Cienfuegos, who has shown that in this unit costs were calculated in general, regardless the damages that this important indicator is the quality, especially when it comes to the provision of services, where customers are directly affected. A bibliographic search was conducted to substantiate the study with a high updating degree. For this research different methods were used, such as analysis and synthesis, induction, review of documents and interviews with workers and customers who supported the essential peculiarities of the product and proposals for improvements. In this research, all objectives were completed, especially concerning the application of the procedure for the calculation of quality costs quantifying unit major faults affecting services and lead to loss of competitiveness.

Introducción

En el contexto actual, tanto Internacional como nacional, los sistemas de costos constituyen una herramienta de trabajo que posibilita el control y análisis del comportamiento económico de las producciones y los servicios. Esto viabiliza el aprovechamiento de los recursos disponibles, tanto humanos como materiales, por parte de la entidad, con miras a la mejora de las producciones y los servicios con el menor costo posible.

Para que una empresa cuente con una dirección eficiente, es imprescindible garantizar un control preciso de los recursos con que cuenta, un registro adecuado de los hechos económicos que permitan conocer lo que cuesta producir cada renglón, lo que cuesta la prestación de cada servicio y analizar periódicamente los resultados obtenidos para determinar los factores que están incidiendo, sobre todo de forma negativa, en los mismos a fin de tomar las decisiones que correspondan. Es condición indispensable, para lograr esta eficiencia, el empleo de sistemas y mecanismos de planificación, control y uso de los recursos con un mayor grado de efectividad, siendo a su vez imperante, contar con adecuados métodos que permitan examinar y evaluar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de estos aspectos y ganar en prontitud y calidad de la información que se brinda para la toma de decisiones gerenciales en correspondencia con el comportamiento del entorno y los escenarios donde se mueve la organización.

En la actualidad el entorno competitivo provoca que las empresas realicen grandes esfuerzos por lograr mejoras en muchos frentes, reconociendo que la única forma de mantenerse en el mercado y de prosperar es ofreciendo productos y servicios de mayor calidad desde la perspectiva del cliente, al menor costo posible .La calidad insatisfactoria significa una utilización de recursos insatisfactoria. Esto incluye el insuficiente abastecimiento de materia prima y de insumos, así como que su calidad no responde a las necesidades de la prestación de servicios, por diferentes causas, como por ejemplo, la deficiente calidad de las materias primas, materiales e insumos necesarios para ello, la falta de mantenimientos y reparaciones, desperdicio de tiempo de equipos, todo lo cual implica mayores costos.

En el caso de la presente investigación estas insuficiencias afectan de forma directa e indirecta, la satisfacción al cliente y por ende, la disminución de los ingresos, cada vez, de forma más significativa, máxime en estos tiempos en que, la competencia provocada por unidades del sector privado que brindan servicios semejantes con calidad y precios competitivos, en áreas

cercanas a la instalación objeto de estudio, provocan la emigración de los clientes hacia esos lugares.

Un factor principal en estos conceptos erróneos del pasado de la relación entre calidad y costo son, la poca disponibilidad de datos de importancia que aporten información suficiente, no solo para analizar los hechos económicos ocurridos, sino que sirvan de base para la toma de decisiones al respecto.. En realidad, en los primeros años, había una extendida creencia de que la calidad no podía ser medida prácticamente en términos de costos. Parte de la razón de esta creencia era la contabilidad de costos tradicional, que seguía la guía de la economía tradicional y que no había tratado de cuantificar la calidad. En forma correspondiente, el costo de la calidad no se ajustaba fácilmente a las viejas estructuras de la contabilidad. El sector del turismo no está exento de esta situación, por lo que se hace muy necesario el establecimiento de mecanismos económicos que ofrezcan a la gerencia, la información necesaria para dirigir su acción hacia los puntos vulnerables que provocan la afectación.

La situación problémica que presenta la unidad, radica en que los costos de producción se conocen de forma global por cada centro de costo, sin tener en cuenta la influencia de la calidad en los servicios, por lo que se desconoce cuál es el comportamiento de cada factor que incide en ellos, esto se debe a que ni la empresa ni la unidad empresarial de base ni la unidad en sí, han contado con un método que permita, de forma dinámica, ir conociéndolos paulatinamente porque en la actualidad, no se calculan y solo se tienen en cuenta de forma global. Tómese en cuenta esta definición: "Un centro de costos es una unidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable, en el cual se acumulan los gastos de cada una de las actividades que desarrolla la empresa, a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados". (Matos Gonzàlez, 2010).

En los "Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución", en lo referente al "Modelo de Gestión Económica", en su epígrafe 08 se manifiesta: "El incremento de facultades a las direcciones de las entidades estará asociado a la elevación de su responsabilidad sobre la eficiencia, eficacia y el control en el empleo del personal, los recursos materiales y financieros que manejan; unido a la necesidad de exigir la responsabilidad a aquellos directivos que con decisiones, acciones u omisiones, ocasionen daños y perjuicios a la

economía". (P.C.C., 2011) A partir de este Lineamiento, es que se plantea la novedad por la utilización de mecanismos que nunca antes habían sido utilizados para conocer cuál es el comportamiento del costo de la calidad en la unidad objeto de estudio.

Los costos de calidad se desconocen, por tanto el equipo de dirección de la unidad no puede dirigir su acción rectora hacia los problemas específicos que pueden estar afectando.

Problema de investigación ¿Cómo calcular los costos de calidad en la unidad "Dinos Pizza" perteneciente a la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", de la Empresa Estatal Socialista "Palmares Cienfuegos S.A.".

Hipótesis:

Con la aplicación del procedimiento de Jack Campanella (1992), se logra determinar los costos de calidad en la unidad "Dinos Pizza", de la Unidad Empresarial de Base Ciudad, Palmares Cienfuegos.

Variable dependiente.

Costos de Calidad en la Unidad "Dinos Pizza", de la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares, Cienfuegos.

Variable Independiente.

Procedimiento de Jack Campanella (1992)

.

Objetivo general.

Calcular los costos de calidad en la Unidad "Dinos Pizza" de la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares Cienfuegos.

Objetivos específicos:

1. Fundamentar el estado de la ciencia sobre el cálculo de los costos de calidad, a través de una revisión bibliográfica.

2. Caracterizar la unidad "Dinos Pizza" diagnosticando el estado actual de los costos relativos a la calidad en la propia unidad y caracterizar el procedimiento a utilizar
3. Aplicar el procedimiento de (Campanella, 1992) para el cálculo de los costos de la calidad en la Unidad "Dinos Pizza" de la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares, Cienfuegos.

La presente investigación puede ser aplicada en diferentes unidades del sector que reúna características similares a esta.

Estructura capitular

Capítulo I Marco Teórico en el que se abordan los antecedentes de la calidad, así como diferentes definiciones de especialistas y expertos de la calidad, se plantea qué definen como calidad total y finalmente varias definiciones de otros autores que se refieren a la calidad, la contabilidad y los costos de calidad.

Capítulo II: Caracterización de la unidad y presentación del procedimiento". Es en este capítulo que se caracterizan la unidad "Dinos Pizza" y se presenta el procedimiento de Jack Campanella (1992) para el cálculo de los costos de calidad en la misma.

Capítulo III: Aplicación del procedimiento. Es en este capítulo que se aplica el procedimiento para el cálculo de los Costos de Calidad en la Unidad "Dinos Pizza".

Materiales y Métodos a utilizar para la investigación:

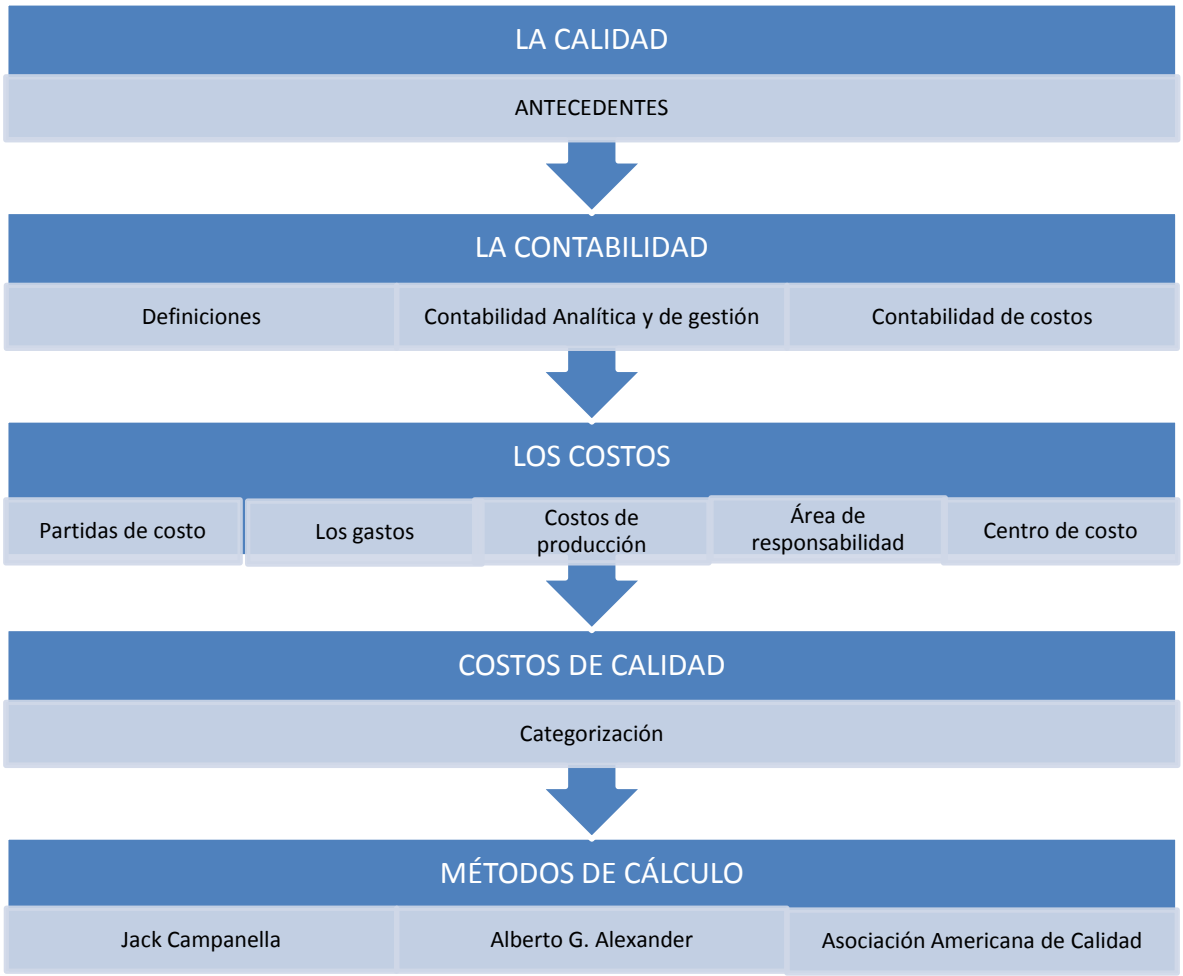
- Análisis – síntesis, a través del estudio bibliográfico y los documentos consultados durante la investigación y en la determinación de regularidades, características, conclusiones, en el diseño de la ficha del producto y en la determinación de las propuestas a realizarle al mismo.
- Inducción – deducción para arribar a consideraciones de carácter general a partir de situaciones particulares en el desarrollo de todo el proceso investigativo.
- Análisis de documentos: a través de la revisión de balances económicos y financieros, las inversiones realizadas al inmueble de la Unidad Empresarial de Base, la historia de la unidad y las encuestas aplicadas a los clientes.

- Entrevistas a directivos y trabajadores para determinar las particularidades esenciales del producto y las propuestas de mejoras al mismo.

Capítulo I. Marco Teórico Referencial

En este capítulo se presentan fundamentos generales sobre la calidad, la contabilidad y los costos de calidad. Se realiza un estudio sobre la calidad, sus costos y su clasificación, tomándose estos como referencia para la elaboración del procedimiento que se propone para el cálculo de los costos de calidad. Se consideran los métodos de cálculo planteados por diferentes autores, los sistemas modernos de costeo y se plantea el concepto de calidad según la ISO en su norma 9001, versión del 2000, y las normas ISO 9000 en sentido general.(Normalización Metrología y Control de la Calidad, 2001)

Hilo Conductor



1.1 La Calidad

Se define la Calidad como el conjunto de características inherentes de un producto, sistema o proceso para satisfacer los requisitos de los clientes y otras partes interesadas. Resume definitivamente, que es el cumplimiento de los requisitos.

1.1.1 Antecedentes

Son muchos los autores de renombre que han dado sus definiciones de la Calidad, pero se hace imprescindible considerar el enfoque de la Organización Internacional para la (Normalización Metrología y Control de la Calidad, 2001), pues muchas de las empresas cubanas se encuentran enfrascadas actualmente en el establecimiento de un Sistema de Gestión de Calidad acorde con los requerimientos de las normas ISO 9000.(Normalización Metrología y Control de la Calidad, 2001)

Hasta la mitad del siglo XX la calidad era vista como un problema que se solucionaba mediante herramientas de inspección. En los años 40 todos los productos finales se probaban 100% para intentar asegurar la ausencia de defectos. En esta época Calidad se definía como la adecuación de un producto a su uso.

En los años 60, los departamentos de Calidad tenían como función el Aseguramiento de la Calidad y tuvieron un fuerte desarrollo. Ya en esta época los japoneses habían lanzado y estaban implantando sus teorías sobre Calidad Total en el conjunto de la empresa y habían asumido los planteamientos sobre la eficacia del trabajo en grupo, con la implantación masiva de los Círculos de Calidad y de los Grupos de Mejora, compuestos por personal generalmente de diferentes áreas, que analizan las causas de los problemas más importantes y buscan su solución.

En los años 70, en las empresas japonesas ya estaban establecidos principios como: "La Calidad es responsabilidad de todos" y "Hay que hacer las cosas bien a la primera" y era frecuente hablar de "cliente interno". Todos estos conceptos fueron adaptándose a lo largo de la década de los 80 en el resto de mundo, al observarse el excelente resultado que habían dado en Japón. En la década de los 90, la liberalización de los mercados, las nuevas tecnologías, el incremento de la competencia y la necesidad de realizar drásticas reducciones de costes, han

hecho surgir en muchas empresas programas de implantación de Sistemas de Gestión de Calidad Total, con el objetivo fundamental de aumentar la competitividad y de satisfacer las expectativas de los clientes.

Está claro que se debe definir una política de calidad sólida, junto con la estructura y las facilidades para ponerla en práctica. Toda organización necesita un marco de referencia definido que incluya una filosofía, guía, valores y creencias fundamentales y un propósito combinado con la declaración de la misión.

En materia de negocios el último juez de la calidad es el cliente, por lo tanto, un producto o servicio de calidad es el que alcanza o excede las expectativas del cliente.

Otro análisis que puede hacerse es desde la perspectiva del cliente, en este caso la calidad se refiere al diseño, a su aptitud para su utilización, determinándose por aquellas características del producto que el cliente puede reconocer como beneficiosas para él. En este sentido puede suceder que un producto cumpla adecuadamente los requisitos establecidos para su fabricación pero no satisfacer los gustos o necesidades del cliente.

Existen muchas definiciones para el término calidad, las que se reúnen en los siguientes principios:

- Calidad es satisfacer las necesidades de los clientes con los mínimos costos ¨.
- Calidad tiene que ver también con los propios trabajadores, con los proveedores y con el entorno en el que se mueve la empresa.
- Calidad es hacer bien el trabajo, sin fallos, desde el principio, desde el diseño hasta el servicio post-venta, pasando por todo el resto de las etapas del proceso de creación de valor, tales como la producción, comercialización y administración
- Calidad es satisfacer las expectativas del cliente.

El Proceso de Mejora de la Calidad es un conjunto de principios, políticas, estructuras de apoyo y prácticas destinadas a mejorar continuamente la eficiencia y la eficacia de nuestro estilo de vida.

En diciembre de 1963 el Ministerio de Defensa de los EEUU pública las declaraciones MIL–Q–9858-A sobre los "requisitos del programa de calidad" Aquí se exigían el establecimiento de un programa de calidad, a desarrollar para los contratistas, para hacer cumplir lo establecido en el contrato. Se les revisaba a las empresas la documentación sobre procedimientos, procesos y productos, para determinar la validez del programa de calidad. (Ramírez, 2010)

Esta evolución de la calidad desde la etapa artesanal a la etapa de calidad total, comenzando por hacer las cosas bien, independientemente del costo o esfuerzo necesario para ello hasta llegar a la teoría de la administración empresarial centrada en la permanente satisfacción de las expectativas del cliente, con un objetivo común en ambas satisfacer al cliente, ayuda a comprender de dónde proviene la necesidad de ofrecer una mayor calidad del producto o servicio que se proporcione al cliente y , en definitiva, a la sociedad y, como poco a poco se han ido involucrando todas las organizaciones en la consecución de este fin.(Cabrera Cardoso, 2011)

La calidad entendida como la aptitud de un producto o servicio para satisfacer las necesidades de los usuarios constituye uno de los pilares básicos de la administración hoy en día, erigiéndose en uno de los mecanismos estratégicos más importantes para las empresas, por lo que el control total de la calidad en el seno de la organización es fundamental. Poner énfasis en la calidad significa identificar y eliminar las causas de errores, el reproceso, reduciendo los costos y logrando que haya más unidades del producto disponibles para cumplir con los plazos de entrega a los clientes. La calidad total es un estilo de gestión que afecta a todos los colaboradores de la empresa con el fin de obtener productos o servicios que satisfagan las necesidades de los clientes al menor costo posible y a la vez causen motivación y satisfacción en los empleados, considerándose estos aspectos sus principales objetivos. Vinculados a este concepto generalmente se manejan dos definiciones: la calidad de conformidad y la calidad de diseño

1.2 La Contabilidad

La contabilidad es un proceso mediante el cual se interpreta, registra, clasifica, mide y resume en términos monetarios la actividad económica que acontece en una entidad, para posteriormente desarrollar y comunicar la información a las personas interesadas de forma tal

que sirva de ayuda en la planificación, control y evaluación de las actividades de la entidad, esto motiva que sea un poco difícil lograr un concepto específico de la contabilidad a pesar de que todos presentan algo en común

Acercamiento a varias definiciones de contabilidad expuestas por diferentes autores "La contabilidad, considerando a la hacienda en toda su extensión, en su organización y en sus fines, le investiga las funciones, determina bajo qué criterio deben basarse las diversas responsabilidades de los administradores y de los agentes y proporciona los métodos y los medios con que se deben conocer, medir, computar y demostrar, los resultados obtenidos en los diversos períodos de la vida "Haciendal" Finney H: (Curso de Contabilidad. Tomo I-México1999)

1.2.1 Definiciones

La contabilidad es una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por consiguiente, los gerentes o directores a través de la contabilidad podrán orientarse sobre el curso que siguen sus negocios mediante datos contables y estadísticos. Estos datos permiten conocer la estabilidad y solvencia de la compañía, la corriente de cobros y pagos, las tendencias de las ventas, costos y gastos generales, entre otros, de manera que se pueda conocer la capacidad financiera de la empresa. Se dice también que la contabilidad es el lenguaje de los negocios pero no existe una definición universalmente aceptada.

La base de todo trabajo relacionada con los gastos y costos, es la Contabilidad y para ello se toman en cuenta algunas definiciones, entre las cuales está: "La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos de carácter financiero, así como el de interpretar sus resultados" (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados 1998) Tomado de Trabajo de Diploma. (Batista Piloto, 2010)

Como parte de la Contabilidad en sí, se encuentra la Contabilidad de Costos que surge como una necesidad en un proceso de manufactura, en la compra y venta, y para determinar el costo de producción y fijar el precio de venta garantizando utilidades, pero también es necesario

determinar el costo estándar para luego comparar el costo real con lo previsto y entonces se cae en la contabilidad general donde también caen los pronósticos financieros. (Cabrera Cardoso, 2011) De ahí la necesidad de tener un control absoluto del comportamiento de los costos de producción pero en este caso se le añade la incidencia de la calidad en ellos.

"La Contabilidad de costos es aquella que permite la identificación, recolección y análisis de información, principalmente con propósitos internos" (Fronti de García, 2005) Por otra parte también manifiestan que a la hora de conocer cuál es el comportamiento de los costos, es necesario tener en cuenta todos los elementos que lo afectan. (Fronti de García, 2005)

Tómese en cuenta lo siguiente: **"**El conjunto de gastos relacionados con la utilización de los Activos Fijos Tangibles, las materias primas y materiales, el combustible, la energía, y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como los gastos relacionados con el proceso de fabricación, todos expresados en términos monetarios constituyen el Costo de Producción**",**(Valenzuela Barros, 2006)

El objetivo de la contabilidad es proporcionar información a los dueños y socios de un negocio sobre lo que se deba y se tiene. Se puede dividir en objetivo administrativo y financiero. El objetivo administrativo es proporcionar información a los administradores para que ellos planifiquen, tomen las decisiones y control de las operaciones y el objetivo financiero es proporcionar información de las operaciones realizadas por un ente.

La contabilidad se clasifica de acuerdo a las actividades en que vaya a ser utilizada, es decir que se divide en dos grandes sectores que son Privada y Oficial.

La contabilidad privada es aquélla en que se clasifican, registran y analizan todas las operaciones económicas, de empresas de socios o individuos particulares, y que les permite tomar decisiones ya sea en el campo administrativo, financiero o económico.

La contabilidad privada según la actividad se puede dividir en:

- Contabilidad comercial
- Contabilidad de costos
- Contabilidad bancaria
- Contabilidad de cooperativas,

- Contabilidad hotelera
- Contabilidad de servicios.

La contabilidad pública se encarga de registrar, clasificar, controlar, analizar e interpretar todas las operaciones de las entidades de derecho público y a la vez permite tomar decisiones en materia fiscal, presupuestaria, administrativa, económica y financiera.

La palabra contabilidad proviene del verbo latino "computare", el cual significa contar, tanto en el sentido de comparar magnitudes con la unidad de medida, o sea "sacar cuentas", como en el sentido de "relatar", o "hacer historia".

Son múltiples y variados los conceptos que existen acerca de la Contabilidad pero todos, sin excepción mantienen una línea igual en el sentido de lo que representa para la clasificación, control, análisis e interpretación de resultados de la gestión empresarial o de servicios. A continuación se muestran algunas de esas definiciones.

La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos de carácter financiero, así como el de interpretar sus resultados" (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) (Batista Piloto, 2010)

"La contabilidad es el arte de interpretar, medir y describir la actividad económica"(Meigs, 1988)

"La contabilidad es el lenguaje que utilizan los empresarios para poder medir y presentar los resultados obtenidos en el ejercicio económico, la situación financiera de las empresas, los cambios en la posición financiera y/o en el flujo de efectivo" (Catacora Carpio, 2007)

"La contabilidad es el arte de interpretar, medir y describir la actividad económica" (Meigs, 1988)

"La contabilidad es el lenguaje que utilizan los empresarios para poder medir y presentar los resultados obtenidos en el ejercicio económico, la situación financiera de las empresas, los cambios en la posición financiera y/o en el flujo de efectivo" (Catacora Carpio, 2007)

Un planteamiento importante acerca de la Contabilidad de Gestión manifiesta que: "La utilidad que tiene esta disciplina en el proceso de control y en la de generar la información, ve además que esta rama de la contabilidad tiene por objeto la captación medición y valoración de la

circulación interna de una unidad económica, así como su racionalización, con el fin de suministrar a la entidad la información relevante para la toma de decisiones". (Amat Salas, 2008)

El campo de la contabilidad es bastante amplio pudiéndose desarrollar en los siguientes campos:

- Contabilidad General
- Contabilidad Especializada
- Análisis e Interpretación de los Estados Financieros
- Finanzas.
- Auditoria.

La contabilidad hacia el siglo XXI se ve influenciada por tres variables:

- Tecnología.
- Complejidad y globalización de los negocios.
- Formación y educación.

La Contabilidad Analítica y la Contabilidad General presentan una serie de diferencias entre las que se destacan:

Finalidad

El propósito de la contabilidad general va dirigido a confeccionar los estados financieros para informar a terceras personas. El principal propósito de la contabilidad analítica es el de servir de ayuda a la dirección en la toma de decisiones internas mediante una adecuada planificación, control de gestión y seguimiento de las operaciones y de sus costes.

Usuarios

Los usuarios de la información financiera son fundamentalmente externos. Los usuarios de la información proporcionada por la contabilidad de costes o gestión son internos, es decir, se

encuentran dentro de la empresa, y son básicamente sus directivos.

Registro de los costos en Cuba, según las normas cubanas de contabilidad y organización del registro. Nivel de agregación de los gastos El correcto registro de los gastos se realiza mediante cuentas de control, las cuales se desglosan por centros de costo y por agrupaciones de gastos por su naturaleza (elementos). Este desglose puede hacerse en el orden que más convenga a la empresa, es decir, primero por centros de costo y luego por elementos o a la inversa. La Cuenta Control de Gastos permite identificar el carácter directo o indirecto de los mismos según los procesos en que éstos se originan:

- Cuenta de Gastos Generales y de Administración (de empresas)
- Cuenta de Gastos de Distribución y Venta
- Cuenta de Otros Gastos (comedores, cafeterías, capacitación, etc.)

La información proviene de la contabilidad financiera está relacionada con el pasado; describe el resultado de ciertas actividades llevadas a cabo históricamente. La contabilidad analítica, si bien necesita información sobre los hechos que se van realizando, está relacionada principalmente con el futuro. La contabilidad de gestión se basa en los principios de contabilidad generalmente aceptados, teniendo en cuenta que existen principios y definiciones que deben servir de base a las diferentes entidades para elaborar sus propios sistemas de costo, facilitando a su vez la necesaria uniformidad en su planificación y cálculo, así como en el registro de los gastos en que se incurren(Iglesias Sánchez, 2008) En este caso la empresa, además de elaborar su propio sistema de costo, deberá hacerlo tomando en cuenta la calidad que es un importante factor que incide directamente en el sistema. De la misma manera es imprescindible un proceso de planeación de los costos mediante las fichas de costo; con relación a ello se plantea: El proceso de planeación reviste especial importancia para las organizaciones, constituyendo un poderoso instrumento de control que influye en la toma de decisiones. La Contabilidad de Gestión está presente en este proceso dado que, uno de sus propósitos fundamentales, está vinculado al mismo mediante la elaboración de presupuestos de gastos y fichas de costo predeterminadas. (López Rodríguez, 2008)

1.2.2 La Contabilidad Analítica o de Gestión

Según Oriol Amat (1992) la aplicación y objetivos de la Contabilidad Analítica o de Gestión son diferentes al que persigue la Contabilidad General, a pesar de utilizar datos que le proporciona esta última. Mientras que la contabilidad General tiene como principal objetivo la obtención de los estados contables, estado de situación y estados de resultados, la Contabilidad Analítica o de Gestión se centra en el cálculo de los costos.

La Contabilidad Analítica o de Gestión es un conjunto de técnicas cuyos objetivos son dar a conocer los costos de los productos o servicios de los departamentos o áreas funcionales de una organización. Permite identificar lo que cuesta un determinado producto o servicio en forma general, o particular, al valorar cada una de las etapas de elaboración, así como los costos de los diferentes departamentos.

De acuerdo a la información recabada de los costos es posible definir la metodología de optimización, la eliminación o mejoramiento de los productos o servicios, la fijación de precios de venta acordes a la situación real de la organización, otorgar la posibilidad de establecer descuentos apropiados, y ayudar a determinar la necesidad de aplicar o no el Outsourcing en algunas áreas.

Los altos mandos, la gerencia y el departamento Administrativo se entrenan constantemente con diferentes situaciones que afectan directamente el funcionamiento de la empresa, la información que se obtenga acerca de los costos y los gastos en que incurre la organización para realizar su actividad y que rige su comportamiento son de vital importancia para la toma de decisiones de manera rápida y eficaz, esto hace que, en la actualidad, la Contabilidad de Gestión vida una nueva época marcada por la demanda de más cantidad de información y de más calidad. Esta demanda supone un importante reto que está teniendo como respuesta preliminar lo que se conoce como la nueva tendencia en materia de la contabilidad de gestión. Entre estas destacan la Contabilidad de Costos relacionados con la Calidad.(Balada Ortega, 2008)

1.2.3 Contabilidad de Costos, Conceptos y Alcance

La Contabilidad de Costos constituye la herramienta central para la toma de decisiones internas tales como establecer el precio de un producto, y el establecimiento de estándares, entre otros.

Este sistema de información interno trata de responder a la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los costos de producción de diferentes productos, y cuál debería ser el precio de venta de los mismos?, además se utiliza para determinar los Inventarios de los productos terminados, y la producción en proceso para el balance general. La Contabilidad de costos también necesita ser hecha para informes patrimoniales, teniendo como principales demandantes de información los miembros de diferentes unidades de la empresa (por ejemplo: ejecutivos, gerentes de productos o de producción). Para la Gerencia Ambiental, los costos relacionados (la mayoría ocultos en cuentas de costos fijos generales) pueden ser identificados y asignados a productos y centros de costos. Otra forma de definir la Contabilidad de costos es la siguiente: es aquella que permite la identificación, recolección y análisis de información, principalmente con propósitos internos. Uno de los objetivos claves de esta parte de la contabilidad es respaldar las decisiones gerenciales con vistas al futuro incluye información de costos, de niveles de producción, inventarios y rezagos, y otros aspectos vitales del negocio. La Contabilidad de Costos está basada en los datos obtenidos de la Contabilidad financiera pero, a veces, usa diferentes valores, por ejemplo valores de reposición para las depreciaciones, precios promedios para el ingreso de materiales o de los intereses imputados. Los últimos son evaluados en forma diferente debido al sistema de transición de gasto a costo.

1. La contabilidad de costos puede tener como objetivos principales:
2. Determinar los límites superiores e inferiores de precios
3. Determinar los costos de producción y costos directos
4. Valorar la producción propia, de productos terminados y semielaborados.
5. Controlar la rentabilidad.
6. Tomar decisiones empresariales.
7. Comprar con otras empresas.

La Contabilidad de Gestión debe implantar el método de control más adecuado que haga a la empresa más competitiva, puesto que los mecanismos de control actuales van a gozar de una mayor flexibilidad, favoreciendo en gran medida el proceso de reducción de los costos de cara a su competitividad. Todo lo anterior trata de poner de manifiesto la relevancia que en la actualidad está adquiriendo la Contabilidad de Gestión, que ha pasado de una herramienta

auxiliar a ser un instrumento eficaz a través del cual, además de obtener información relevante para la toma de decisiones, se puedan canalizar instrumentaciones precisas tendentes a garantizar el éxito de la empresa, apoyando los procesos de planificación y gestión empresarial. (Aday Camacho, 2011)

1.3 Los Costos

Controlar y analizar el comportamiento económico de la producción y los servicios para, de esta forma, ir al aprovechamiento total de los recursos aumentando la productividad y con ello la producción de bienes de consumo, con el fin de satisfacer las necesidades crecientes de la sociedad, en el caso específico de esta unidad, ofrecer una prestación de servicios eficiente que invite al cliente a regresar como actividad fundamental. Los costos constituyen por consiguiente una fuente muy importante, ya que son una herramienta de la gerencia en las grandes, medianas y pequeñas empresas, en lo que se refiere a la toma de decisiones. "el costo de producción incluye material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación en que se han incurrido para producir un bien o prestar un servicio (Ursy, 2006) Sobre estos costos indirectos, también se ha planteado por otro autor: "La asignación de costos indirectos a los diferentes objetivos de costo, especialmente al objetivo final que son los productos terminados, es sin lugar a dudas el problema más importante a resolver por cualquier sistema de costos. Además, es un problema ineludible pues la organización necesita tener información confiable, oportuna y lo más exacta posible sobre el costo de sus productos, para una correcta toma de decisiones". (Rawlins, 2010)

A la hora de conocer cuál es el comportamiento de los costos, es necesario tener en cuenta todos los elementos que lo afectan. Tómese en cuenta lo siguiente: **"**El conjunto de gastos relacionados con la utilización de los Activos Fijos Tangibles, las materias primas y materiales, el combustible, la energía, y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como los gastos relacionados con el proceso de fabricación, todos expresados en términos monetarios constituyen el Costo de Producción**",**(Valenzuela Barros, 2006)**.** Por ello es tan importante la obtención del máximo de producción o servicios, con el mínimo indispensable de gastos, para garantizar así el gradual incremento de las ganancias o utilidades.

Uno de los elementos que incide directamente, tanto en la planificación como en el control de los costos son, precisamente, las fichas de costo. "Las fichas de costos están formadas por las magnitudes de las partidas directas e indirectas del costo de producción en una unidad de producto o servicio, o sea, deben reflejar los consumos requeridos de materiales y salarios para desarrollar la actividad productiva o de servicios en cuestión, así como los montos correspondientes a los costos indirectos que deben asignarse a cada unidad productiva o de servicios para lo que es indispensable la determinación de las tasas de aplicación de los costos indirectos de producción pues, al ser considerado este elemento del costo de difícil medición y correspondencia con el producto, requiere de tasas para tales efectos." (Reyes&Pérez, 2009)
Con independencia del comportamiento de la oferta y la demanda, para la formación de precios los costos constituyen un elemento esencial, por lo que su adecuada fundamentación resulta una premisa indispensable. Para su correcta formación se requiere una contabilidad que refleje su veracidad, así como adecuados sistemas de registro y cálculo de los costos unitarios. Este tema siempre ha sido de primordial importancia, pero con la introducción del costo unitario entre los indicadores de la estimulación se ha convertido en un tema vital. Todas las empresas, tanto de producción como las de servicios, tienen la obligación de tener las fichas de costo de todas sus producciones confeccionadas desde las unidades productivas y aprobadas por la dirección de la empresa, para logar, una adecuada toma de decisiones operativas, sobre todo, como ya se mencionó, con relación a sus precios de venta.

Un elemento de extraordinaria importancia a considerar en la elaboración del sistema de costos es el registro de los gastos. El registro se organiza con la correcta definición de las cuentas y los centros de costo a utilizar. Las cuentas control constituyen cuentas de gastos donde se registran éstos, atendiendo al uso que reciben los recursos según diferentes categorías. Por ejemplo, gastos de dirección, de comercialización, productivos e indirectos. La planificación del costo se lleva a cabo por áreas de responsabilidad y dentro de ellas se desagrega precisa mente hasta el nivel de centro de costos. Un centro de costos es la unidad mínima de recopilación de gastos. Atendiendo al carácter directo e indirecto de éstos, los centros de costos se clasifican en directos e indirectos.

Los centros de costos directos, son aquellos en los que se registran los gastos relacionados directamente con el producto. Por su parte, los centros de costos indirectos son aquellos en los que se registran gastos que por sus características no pueden ser identificados directa mente con el producto. Los gastos que se registran en los centros de costos indirectos se pueden clasificar en dos tipos: gastos indirectos que se generan a nivel de la institución (generales), y aquellos que se originan a nivel de cada área productiva. Es así que los gastos indirectos generales son aquellos que se controlan por las áreas no productivas y tienen incidencia común sobre todas las áreas productivas. Entre ellos pueden citarse los gastos de administración, mantenimiento y control de la calidad. Estos gastos se distribuyen de forma inmediata entre los centros de costos directos, sin pasar por aquellos que agrupan los gastos indirectos propios, de manera tal que se evite una innecesaria doble distribución para llevarlos a los centros de costos directos. Los gastos indirectos generales se llevan por redistribución o prorrateo a los centros de costos directos de todas las áreas que reciben servicios. En el caso específico de los gastos de dirección de la organización, éstos se distribuyen entre los centros de costos directos. Los gastos indirectos propios son aquellos que controlan las áreas productivas, que se cargan a centros de costos indirectos identificados con ellas, para evitar su distribución entre áreas que no guarden relación con esos gastos y ganar así en precisión en el cálculo del costo. Dentro de estos gastos clasifican la energía consumida por el área, el gasto por consumo de materiales auxiliares y la depreciación, entre otros.

El centro de costo es la unidad mínima de recopilación de gastos, establecida de acuerdo con las áreas de responsabilidad definidas o las fases del proceso productivo. El registro por elementos de gastos permite analizar éstos por su naturaleza económica en cada centro de costo, facilitando el cálculo de las partidas. Al final de cada período y concluidas las anotaciones de los Comprobantes en los Sub. -mayores de Gastos, se recopilan los correspondientes a las cuentas de producción en proceso, relativas a centros de costo y gastos directos, con los que se calculan las partidas que se corresponden con las agrupaciones: Materias primas y materiales, Gastos de la fuerza de trabajo y Otros gastos directos.

1.3.1 Partidas de costo

Las empresas pueden establecer las partidas y sub- partidas de costo que les resulten necesarias de acuerdo con las características de su proceso productivo y el peso específico o significación que cada grupo de gastos tenga dentro del costo total.

Las partidas y sub- partidas que cada empresa determine incluir en su sistema de costo deben permitir la agregación de las mismas en los siguientes conceptos:

- Materias primas y materiales
- Gastos de la fuerza de trabajo
- Otros gastos directos
- Gastos indirectos de producción

A continuación se presentan un grupo de definiciones y conceptos de uso frecuente por igual en los trabajos de registro de los gastos, planificación, cálculo y análisis de los costos de producción, en los cuales conviene asegurar una debida uniformidad por ser imprescindibles para la adecuada comprensión del tema desarrollado.

Es preciso tener en cuenta que el costo de producción es uno de los indicadores más importantes a considerar en las instituciones para ejecutarla y realizarla. Por lo tanto, mientras más eficiente sea la labor de estas, menos recursos se invertirán en su producción y, por consiguiente, menor será la cuantía de los gastos.

El costo de producción debe erigirse en un medidor fiel del aprovechamiento de los recursos materiales, laborales y financieros en el proceso de producción, porque, además, conjunta mente con los indicadores del volumen de realización, determina el nivel de ganancia que obtiene la organización.

El costo constituye, además, la base para la formación de los precios de los productos elaborados. Por ello es tan importante la obtención del máximo de producción, con el mínimo indispensable de gastos, para garantizar así el gradual incremento de las ganancias o utilidades.

Mediante la planificación del costo de producción, se logra trazar las magnitudes óptimas de gastos para acometer la producción, mediante los resultados operativos de la empresa, los factores técnico-económicos y los indicadores establecidos.

La planificación del costo sirve como instrumento de control a la dirección de las instituciones, debido a que le permite conocer, sistemática mente y de manera ágil, cualquier desviación que ocurra en la ejecución real de la producción con respecto al plan trazado, en cada una de las áreas y en la entidad en su conjunto.

Todo lo anterior explica la importancia vital que reviste la planificación acertada del costo de producción para el desempeño de la labor económica de las organizaciones, pues así se conocen los gastos en los cuales la institución debe incurrir para elaborar su producción y lograr un mejor control de lo que realmente está ocurriendo y así poder delimitar quién responde por las desviaciones detectadas.

Es en este marco que la organización del trabajo relacionado con el costo por áreas o niveles de responsabilidad se constituye en un resorte de gran interés, en la medida que posibilita conferirle un carácter eminentemente activo a esta categoría, como herramienta de singular utilidad en la dirección de los fenómenos económicos.

"El conjunto de gastos relacionados con la utilización de los Activos Fijos Tangibles, las materias primas y materiales, el combustible, la energía, y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como los gastos relacionados con el proceso de fabricación, todos expresados en términos monetarios constituyen el Costo de Producción"(Valenzuela Barros, 2006)

"El costo de producción incluye material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación en que se han incurrido para producir un bien o prestar un servicio(Ursy, 2006) Además se ha dicho que: La asignación de costos indirectos a los diferentes objetivos de costo, especialmente al objetivo final que son los productos terminados, es sin lugar a dudas el problema más importante a resolver por cualquier sistema de costos. Además, es un problema ineludible pues la organización necesita tener información confiable, oportuna y lo más exacta posible sobre el costo de sus productos, para una correcta toma de decisiones. (Rawlins, 2010) No fue solo Rawlins quien se ha referido a este tema pues también puede considerarse el

siguiente planteamiento como válido: En cualquier tipo de sociedad, los costos son una herramienta de trabajo, que permite controlar y analizar el comportamiento económico de la producción para, de esta forma, ir al aprovechamiento total de los recursos aumentando la productividad y con ello la producción de bienes de consumo, con el fin de satisfacer las necesidades crecientes de la sociedad, en el caso específico de esta empresa, satisfacer las necesidades del organismo en el territorio, como actividad fundamental. Los costos constituyen por consiguiente una fuente muy importante, ya que son una herramienta de la gerencia en las grandes, medianas y pequeñas empresas, en lo que se refiere a la toma de decisiones. "el costo de producción incluye material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación en que se han incurrido para producir un bien o prestar un servicio (Ursy, 2006)

1.3.2 Los Gastos

Los gastos expresan el monto total, en términos monetarios, de los recursos materiales, laborales y financieros utilizados durante un período cualquiera, en el conjunto de la actividad empresarial. El concepto de gastos tiene un contenido amplio, incluyendo además de los recursos gastados durante un período en la producción mercantil, los gastos relacionados con el incremento de la producción en proceso, los gastos que se aplican al costo en períodos futuros (gastos diferidos), los gastos vinculados a la producción resarcidos por fuentes especiales de financiamiento y los gastos de las actividades ajenas a la producción

1.3.3 Costo de Producción

El costo de producción expresa la magnitud de los recursos materiales, laborales y monetarios necesarios para alcanzar un cierto volumen de producción con una determinada calidad. El costo de la producción está constituido por el conjunto de los gastos relacionados con la utilización de los activos fijos tangibles, las materias primas y materiales, el combustible, la energía y la fuerza de trabajo en el proceso de producción, así como otros gastos relacionados con el proceso de fabricación, expresados todos en términos monetarios. Como puede apreciarse el costo de producción constituye una parte de los gastos, toda vez que al costo se van vinculando todos aquellos que se asocian al proceso productivo y a un cierto volumen de producción alcanzado.

En el caso específico de estas áreas, se pueden generalizar sus funciones, como sigue a continuación:

- Controlar de manera sistemática que en cada una se cumplan los planes productivos trazados, con el objetivo de poder materializar el plan de producción final.
- Velar porque se optimice el proceso productivo que en ellas tiene lugar.
- Elaborar el presupuesto de gastos de cada área, de conformidad con las normas de consumo material y el resto de los rubros que incluye.
- Lograr que las producciones tengan la calidad requerida.
- Velar por el cumplimiento estricto del presupuesto de gastos previamente elaborado.
- Detectar y analizar las posibles desviaciones que puedan ocurrir con respecto a lo presupuestado.
- Asegurar una acción correctiva sobre las desviaciones detectadas.

1.3.4 Área de Responsabilidad

Un criterio determinante para la definición de las áreas, es que cada una cuente con un jefe que pueda controlar los gastos e influir con sus acciones sobre la magnitud de éstos, de manera que pueda responder por su comporta miento durante determinado período.

El control eficiente de los costos exige la determinación concreta de responsabilidades individuales y colectivas, ante los resultados del proceso productivo y los gastos que en el mismo se incurren, todo ello en comparación con los objetivos originalmente establecidos. Atendiendo a lo anterior y a los fines de facilitar el control de los gastos, las empresas y demás entidades productivas deberán precisar sus diferentes áreas de responsabilidad. A tal fin se define como un área de responsabilidad un centro de actividad que desarrolla un conjunto de funciones, que pueden o no coincidir con una unidad organizativa o subdivisión estructural dentro de la empresa, al frente de la cual se encuentra un responsable facultado para desplegar acciones encaminadas a que las tareas asignadas al área se desarrollen de forma eficiente. El área de responsabilidad constituye la base del esquema de dirección de las empresas, por lo cual deben estar bien definidas en cada entidad. Una premisa básica para la determinación de un área de responsabilidad es que su jefe pueda controlar y accionar sobre los gastos que en la misma se originan y consecuentemente responder por su comportamiento.

1.3.5 Centro de Costo

Es una unidad o subdivisión mínima en el proceso de registro contable en la cual se acumulan los gastos en la actividad productiva de la empresa a los fines de facilitar la medición de los recursos utilizados y los resultados económicos obtenidos. La determinación de los centros de costo debe hacerse centrando la atención en los objetivos a lograr con la información que ellos proporcionan, como base para la toma de decisiones, por lo cual debe tratarse siempre que sea posible que se correspondan con un área de responsabilidad claramente delimitada.

Controlar y analizar el comportamiento económico de los servicios para, de esta forma, ir al aprovechamiento total de los recursos aumentando la productividad y con ello la producción de bienes de consumo, con el fin de satisfacer las necesidades crecientes de la sociedad, en el caso específico de esta unidad, ofrecer una prestación de servicios eficiente que invite al cliente a regresar como actividad fundamental. Los costos constituyen por consiguiente una fuente muy importante, ya que son una herramienta de la gerencia en las grandes, medianas y pequeñas empresas, en lo que se refiere a la toma de decisiones. "el costo de producción incluye material directo, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación en que se han incurrido para producir un bien o prestar un servicio (Ursy, 2006)

El costo así deja de ser un dato histórico para convertirse en un elemento de gestión concurrente. Sin embargo, el costo histórico también tiene una función que cumplir: proporcionar los datos para la construcción de modelos provisionales, ya que la finalidad de la contabilidad de gestión es crear y proporcionar formas o modelos para el futuro.

1.4 Los Costos de Calidad

La herramienta de decisión más importante con que cuenta la Dirección para trabajar en los proyectos de mejora de su Empresa, es precisamente, el Sistema de Costos de Calidad que tiene como uno de sus objetivos optimizar los esfuerzos para lograr mejores niveles de calidad, costos y servicios que incrementen sus competitividad y afirmen la permanencia de la misma en el mercado. Existe un grupo de características que resumen y describen su importancia, entre ellas encontramos:

- Resume en un solo documento todos los documentos de la organización y los expresa en unidades monetarias.
- Cada Sistema de costos de Calidad es un traje a la medida de la Empresa que lo implementa.
- El Sistema de Costos de Calidad no puede por sí mismo reducir los costos y/o mejorar la calidad.
- En un Sistema de Costos de la Calidad es más importante la coherencia que la exactitud.
- La difusión del reporte de los Costos de Calidad es exclusivamente interna y limitada a unos cuantos puestos de la organización, fundamentalmente de la alta dirección.
- Permite tener una información exacta de cuanto se ha gastado en función del Sistema de Calidad.
- Mediante ellos se organizan los programas de mejoras para reducir los Costos de Calidad y aumentar las ganancias de la Empresa.
- Permiten la planificación de los gastos sucesivos en calidad.

Una buena inspección, ensayo y comprobación del servicio prestado en aras de prevenir los defectos y lograr una mejora continua de la calidad, permitirá identificar las fallas internamente de una forma más económica; pues la pérdida más costosa es el resultado que el cliente identifique un defecto y esto es específicamente otro de los objetivos del Sistema, es decir, facilitar la definición de los métodos para mejorar la calidad de conducta a oportunidades de reducción del costo operativo.

Actualmente, se entienden como costos de calidad aquellos incurridos en el diseño, implementación, operación y mantenimiento de los sistemas de calidad de una organización, aquellos costos de la organización comprometidos en los procesos de mejoramiento continuo de la calidad, y los costos de sistemas, productos y servicios frustrado o que han fracasado alno tener en el mercado el éxito que se esperaba.(Borroto Pérez, 1994)

Si bien es cierto que existen costos ineludibles debido a que son propios de los procesos productivos o costos indirectos para que estos se realicen, algunos autores, además de estas erogaciones, distinguen otros dos tipos de costos el costo de calidad propiamente dicho, que es derivado de los esfuerzos de la organización para fabricar un producto o generar un servicio con

la calidad ofrecida, el "costo de la no calidad", conocido también como el "precio del incumplimiento" o el costo de hacer las cosas mal o incorrectamente.

Este último lo definen como aquellas erogaciones producidas por ineficiencias o incumplimientos, las cuales son evitables, como por ejemplo: reprocesos, desperdicios, devoluciones, reparaciones, reemplazos, gastos por atención a quejas y exigencias de cumplimiento de garantías, entre otros. Por otra parte, otros incluyen a ambos bajo el concepto de costo de calidad. (Ishikawa, 1998)

Bajo esta óptica, los costos relativos a la calidad pueden involucrar a uno o más departamentos de la organización, así como a los proveedores o servicios subcontratados, al igual que a los medios de entrega del producto o servicio.

Esto significa que no están exentas de responsabilidad las áreas de ventas, mercadotecnia, diseño, investigación y desarrollo, compras, almacenamiento, manejo de materiales, producción, planeación, control, instalaciones, mantenimiento y servicio, etc. De ahí que, en la medida en que se vea más ampliamente el costo de calidad, dependerá su importancia y peso específico dentro de la administración de un negocio o su impacto en los procesos de mejoramiento propensos a la calidad total.

Cabe destacar a su vez que para el cálculo del costo, la contabilidad de gestión utiliza muy diversos datos elaborados en el ámbito de la contabilidad financiera o externa (costos externos), y a su vez la contabilidad de gestión ofrece a la contabilidad externa la información relativa a los inventarios mantenidos en la organización y el costo de los productos vendidos, con el fin de que la contabilidad financiera incorpore tales valoraciones en los estados económico-financieros. Existe, por tanto, un intercambio informativo entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión por medio de la contabilidad de costos.(Fernández Prada, 2009) Es esto precisamente lo que se busca con el presente trabajo, que la contabilidad de costos y en este caso los costos de calidad, jueguen un papel preponderante para el aparato de dirección de la entidad sirviendo de base, al menos, para calzar los análisis operativos que se realizan en el transcurso del proceso de prestación de los servicios, en el caso que ocupa la presente investigación.

Muchas compañías en el mundo, consideran vital la administración de la calidad para otorgar la ventaja competitiva, reduciendo costos y aumentando la satisfacción del cliente. Un elemento esencial para un programa de control total de la calidad consiste en la identificación, el análisis y el control de los costos de calidad para todo el negocio, lo que permite evaluar dichos programas y detectar las áreas que demandan atención. En esta parte del capítulo se presentan algunas definiciones relacionadas con los costos de calidad que sirven de basamento teórico para la realización de la investigación, lo que va a significar un gran paso de avance en el análisis económico de la calidad en la unidad "Dinos Pizza".

Los Costos de Calidad no son, como muchos piensan, exclusivamente una medida absoluta del desempeño, su importancia reside en que indica donde será más provechosa una acción correctiva para la empresa, se utilizan los costos de calidad como indicadores de áreas de la empresa susceptibles de mejora en sus productos y procesos. El costo de calidad, es el costo de hacer las cosas mal. Dicho de otra forma, es la ganancia que se obtiene al liberarse de las características de no calidad o anti calidad. (Crosby, 1979)

No cabe duda alguna de que cualquier sistema de costos de la calidad es una herramienta excelente en la gestión global de la entidad por lo que puede constituir para las entidades cubanas una vía para lograr la eficiencias de los procesos. Proporciona una indicación de salud del comportamiento directivo, además, permite facilitar los esfuerzos para mejorar la calidad que conduzca a oportunidades de reducción del costo operativo. La estrategia para utilizar los costos de calidad es bastante sencilla, atacar directamente los costos de fallos en un intento de llevarlos a cero; invertir en las actividades de prevención, adecuadas para mejorar; reducir los costos de evaluación conforme a los resultados obtenidos; evaluar continuamente y reorientar los esfuerzos de prevención para conseguir mejoras. Tomado de (Balada Ortega, 2008)
Los costos de la calidad se definen como todos los costos en que se incurre para evitar que ocurran errores, más todos los costos en que se incurre cuando se evalúa el producto, más todos los costos resultantes de una producción que no alcanza las expectativas del consumidor. (Harrington, 1992)

Precisamente uno de los problemas que afecta el desconocimiento de los costos de calidad radica en que ni los altos mandos ni la gerencia ni la administración de la unidad pueden tomar

medidas encaminadas al mejoramiento de los resultados económicos de la actividad, porque la información que se obtiene no es lo suficientemente detallada como para hacerlo. Es posible que en los consejos de dirección y reuniones de tipo administrativo, se analice la calidad pero de forma operativa, pero no se analizan ni se discuten parámetros de calidad, lo que demuestra el gran desconocimiento de la importancia que tiene esta herramienta para la dirección.

(Gómez Gonzàlez, 2012) ofrece una categorización de los Costos de Calidad que son de total aplicación en el caso de la presente investigación.

1.4.1 Categorías de los Costos de la Calidad:

El adoptar un Sistema de Costos conlleva una serie de etapas que no se pueden obviar, a continuación se presentan las definiciones de las categorías de los costos de calidad. (Campanella, 1992)

Los costos de calidad pueden clasificarse en cuatro grandes categorías:

- Prevención
- Evaluación
- Fallas internas
- Fallas externas.

1. Costos de Prevención: Gastos originados por el desarrollo de actividades necesarias para implementar y mejorar el sistema de calidad, previendo la aparición de defectos y asegurando los niveles de calidad establecidos. Los componentes de estos costos pueden agruparse de la siguiente forma:

    - Planificación de la Calidad: Incluye un amplio rango de actividades que de forma colectiva forman el sistema de la calidad y los numerosos planes especificados así como la preparación de los procedimientos necesarios para comunicar este plan a todos los involucrados en su cumplimiento.
    - Revisión de los nuevos productos: Son los costos de las actividades de la calidad asociados con el lanzamiento de nuevos diseños.

- Control de Procesos: Los costos de la inspección en procesos y los ensayos para determinar el estado del proceso.
- Evaluación de los suministradores: Incluye costos de evaluación de las actividades de la calidad del suministrador previo a la selección del mismo, la auditoría de la actividad durante la ejecución del contrato y otros trabajos realizados en asociación con suministradores.
- Auditorías de Calidad: Incluye los costos de evaluación de las actividades del Sistema de Calidad.
- Formación y Adiestramiento en Calidad: Son los costos para la preparación y realización de programas de entrenamiento de calidad.
- Planificación de Procesos: Incluye los costos de estudios de capacidad de procesos, planeamientos de inspecciones y otras actividades asociadas con los procesos de manufactura.

Todas estas actividades se realizan antes de iniciar la fase de producción.

2. Costos de Evaluación: Gastos originados en el desarrollo de inspección, ensayos y verificación necesaria para comprobar que se consigue la calidad especificada. Los componentes de estos costos pueden agruparse de la siguiente forma:

   - Inspección de entrada y ensayo: Son los costos para la calidad del producto comprado, ya sea por inspección al recibir, por inspección en el origen o por supervisión.
   - Inspección y ensayo de proceso: Son los costos de evaluación de conformidad para la aceptación del producto.
   - Metrología y calibración de equipos de ensayo: Incluye la gestión, confirmación y utilización del equipo de medición.
   - Auditorías del proceso: Son los costos de la realización de las auditorías a productos en proceso o productos terminados.
   - Evaluación de almacenes: Costos de los ensayos o productos en almacenes para la evaluación de su degradación.

Estas actividades se realizan normalmente durante el proceso productivo.

3. Costos de Fallos Internos: Gastos asociados a los productos y servicios que no cumplen los requisitos de calidad y que se detectan durante la evaluación y siempre antes de su entrega al cliente. Los componentes de estos gastos se pueden agrupar de la siguiente forma:
   - Desechos: El trabajo, los materiales y usualmente gastos generales en el producto defectuoso que no pueden ser económicamente reparados.
   - Reprocesos: Incluye los costos de corregir defectos para hacerlos aptos para el uso.
   - Análisis de los Fallos: Incluye los costos del análisis de la no conformidad del producto para determinar las causas.
   - Desechos y reprocesos en el suministro: Son los costos de desechos y reprocesos debido a productos no conformes entregados por los suministradores.
   - Reinspección y Reensayos: El costo de reinspección y reensayos del producto que haya sido reprocesado en otras revisiones.
   - Degradación: Diferencia entre el precio normal y el precio reducido por razones de calidad.

4. Costos de Fallos Externos: Gastos asociados a los productos y servicios que no cumplan los requisitos de calidad y se manifiestan después de la entrega al cliente. Se pueden agrupar en:
   - Gastos de garantía: Costos involucrados en reemplazar y hacer reparaciones a productos durante el período de garantía.
   - Retorno de materiales: Gastos asociados con la recepción y reposición de productos defectuosos devueltos.
   - Concesiones: Los costos de las concesiones hechas a los clientes debido a productos que no cumplen las normas, pero que no afecten su propósito.

(Rosander, 2003)dejó categorizados como "bien" o "mal" los Costos de Calidad a través de un porcentaje del total de ellos. Esta categorización es aplicable al caso que se estudia en el presente trabajo:

Si los costos de prevención se encuentran entre un 40 y un 50%, se consideran "bien", y de un 10% "mal". Estos son los costos en que se incurre en la preparación de los trabajadores que intervienen en todo el proceso de la prestación de los servicios.

Los costos de evaluación también los ubica entre 40 y 50% para considerarlos "bien" pero con un 20%, se consideran de "mal". Los gastos en que se incurre en la preparación del personal que va a atender el sistema de costos de calidad se incluyen en esta categoría.

En cuanto a las fallas internas siempre que estén por debajo del 10% se consideran de "bien" y con un 40% de mal. Se refiere a los problemas internos que pueden estar afectando la calidad.

Las fallas externas también están categorizadas en el mismo rango que las internas para considerarlas de "bien" pero con un 30% se consideran "mal". En este caso son las fallas externas que afectan la calidad las que se incluyen aquí.

1.5 Métodos de cálculo del Costo de Calidad.

Para poder calcular los costos de calidad, ha habido varias propuestas en el mundo, las cuales presentan diferentes metodologías las cuales pueden ser aplicadas en dependencia de los intereses y de las posibilidades de cada entidad.

1.5.1 Metodología de (Campanella, 1992).

1. Presentación y Concientización a la Dirección:

   Antes de poner en práctica el Programa de Costos de la Calidad es necesario discutir con las direcciones de la unidad y de la Unidad Empresarial de Base para exponerle la necesidad de acometer dicho programa, demostrarle la importancia que tiene para la instalación y explicarle todos los logros y beneficios, que a largo plazo este producirá.

2. Programa Piloto:

   Este programa se debe aplicar en aquella área que esté identificada como crítica por la alta incidencia que puede tener respecto a los costos generales de la Empresa, según el diagnóstico que se realiza en esta previamente, también debe coincidir con aquella a la que la Alta Gerencia presta mayor atención.

   Pasos a seguir para ejecutar el Programa Piloto:

   • Selección del Área Piloto.
   • Identificación de los Costos de Calidad.
   • Determinación o cuantificación de los Costos de Calidad.
   • Análisis de los resultados y detección de las oportunidades para mejoras.
   • Bases para el análisis de los Costos de Calidad.

3. Educación para los Costos de Calidad: Esta etapa es muy importante para lograr una efectiva implementación del programa en el resto de la empresa, por esta causa se recomienda que mientras se ejecuta el programa piloto en las áreas escogidas se debe comenzar a preparar al personal del resto de las áreas en los temas necesarios para facilitar la futura aplicación general, ya que estas personas deberán pensar en la empresa y definir conceptos universales que sustenten la verdadera existencia de la calidad como actividad fundamental de la Gerencia.

4. Procedimiento Interno de los Costos de Calidad: En este procedimiento, el departamento de Contabilidad juega un papel importante, ya que será el encargado de recoger, interpretar, controlar, archivar y determinar cómo y cuándo se debe estimar y reunir los datos reales de los Costos de Calidad; su instrumento básico en el control de los costos es el Informe de Costos de Calidad elaborado por el departamento de contabilidad.

5. Recogida y Análisis de los Costos de Calidad: La recogida y resumen de los datos, deben prever que puedan venir de varias unidades de medidas, han de convertirse en

unidades monetarias. Hay múltiples maneras de resumir los datos de Costos, tales como:

- Por Servicios, procesos, componentes y tipos de defectos.
- Por Fecha.

Una vez recopilados los costos, se pasa a su análisis mediante las técnicas antes expuestas, con el objetivo de detectar oportunidades para mejorar la Calidad; la aplicación de estas técnicas es muy importante debido a que estas fueron utilizadas para detectar los puntos críticos y las oportunidades de mejoras en el programa piloto.

6. Mejora del Programa de Costos de Calidad: En este paso se utiliza la información del paso anterior para comenzar la mejora. Para conseguir una significativa y duradera disminución de los costos se requiere de un proceso estructurado de ataque a las principales fuentes de pérdidas proyecto a proyecto. La idea básica, es que cada falla tiene una causa de origen, que es más barato, de ser posible, prevenirla; para lograr su objetivo este método se traza las siguientes estrategias:

   - Reducir los Costos por Fallos mediante la solución de problemas.
   - Invertir en actividades preventivas correctas.
   - Disminuir los Costos de Evaluación cuando sea posible y con bases estadísticas.
   - Evaluar y enmendar continuamente los esfuerzos de prevención a fin de mejorar la calidad.

1.5.2 Metodología de Alberto G. Alexander

1. Aprobación de la Alta Gerencia:
   Normalmente las empresas no están involucradas en programas para reducir los costos de la mala calidad, no están conscientes del impacto monetario del costo de la mala calidad y su relación directa con el manejo de toda la empresa. Es aquí donde juega un rol fundamental la evaluación previa que se debe hacer sobre los niveles generales de los costos reales de la mala calidad.

- Las cifras que se presentan a la Alta Gerencia, después de la recolección inicial, no solamente revelan esos niveles desconocidos de las pérdidas, particularmente los relacionados con fallas, y también resaltan el potencial de retorno a la inversión que tiene un proyecto de reducción de pérdidas. Esta información suministrada a las altas esferas de la organización las logra convencer sobre las bondades y beneficios del programa, incluso a los más escépticos. Para lograr la aprobación e involucramiento de la Alta Gerencia, la presentación que se realice debe contener una clara descripción de los beneficios y finalidad del programa, así como, debe puntualizar cómo se implantará en la empresa; hasta llegar análisis de las posibilidades de reducción de las fallas a partir de la prevención.
- Una vez que la Unidad Empresarial de Base apruebe la idea de iniciar el programa el paso siguiente será el de entrenarla mediante un taller especializado sobre los distintos aspectos de los costos de la mala calidad (Definición de un Sistema de Costos de la Mala Calidad, Categorías de los Costos, Identificación de los Elementos, Interpretación de los Costos y los pormenores para implantar el programa en la empresa).

2. Estructura para iniciar el Programa:

   La implantación de un Sistema de Costos de la Mala Calidad se realiza por procesos, líneas de productos o áreas muy particulares que se consideren vitales por las pérdidas que están ocasionando. Cada programa de reducción de pérdidas se debe considerar como un proyecto muy particular, ya que se tiene que asignar importantes recursos: financieros, humanos y físicos. El hecho que el programa se conciba como un proyecto implica tener una estructura que guíe y de poder a los objetivos del proyecto. Para lograr el éxito y la fácil articulación del programa este debe operar bajo la siguiente estructura:

   - Equipo encargado de implantar el Programa de Reducción de Costos de la Mala Calidad
   - Identifica el Proyecto para Reducir Costos de la Mala Calidad
   - Escoge a los miembros del Equipo
   - Alta Gerencia de la Empresa

El Equipo de Trabajo reporta directamente a la Alta Gerencia, que es la que apoya el proyecto, realiza un seguimiento periódico del mismo y vela por la implantación del programa.

3. Análisis del Campo de Fuerzas: Es una secuencia de pasos dirigidos a identificar aquellas fuerzas que contribuyen o rechazan la implantación de una estrategia. Una vez que han sido identificadas estas se ejecuta la jerarquización de las fuerzas limitantes basándose en su impacto con el objetivo de movilizarse al estado actual (implantación del programa).

   Pasos para ejecutar la Técnica:

   - Publicar la identificación de las fuerzas impulsoras y opositoras del programa, así como, la situación actual y la deseada.
   - Se ejecuta una Tormenta de Ideas donde participen ambas fuerzas y se recolectan las opiniones, evitando los comentarios y las criticas del grupo.
   - Se revisan y clasifican las ideas recolectadas.
   - El grupo jerarquiza las fuerzas opositoras basándose en su magnitud para limitar el éxito del programa.
   - Desarrollo de un Plan de Acción para debilitar las fuerzas opositoras de mayor magnitud.

4. Conducción del Programa Piloto: Este paso consiste en el establecimiento de un programa piloto que permita demostrar a la empresa las bondades y habilidades del programa para producir reducciones sustanciales en los Costos Operativos. Para desarrollar este programa se requiere de un líder a tiempo completo, el cual debe conocer la metodología y filosofía de la Calidad Total, Costos de la Mala Calidad, y poseer habilidad en la formación de equipos de trabajo. El área piloto de ser aquella que pueda producir resultados rápidos y significativos.

5. Entrenamiento en Costos de la Mala Calidad: Una vez que la Alta Gerencia haya aprobado el programa para la reducción de Costos se debe entrenara a los miembros claves de cada área de la organización en la parte conceptual de un Sistema de Costos de la Mala Calidad y en los pormenores envueltos en la implantación del mismo.

6. Desarrollo de Procedimientos Internos: Cuando se haya identificado el proyecto piloto hay que definir los procedimientos para recolectar los costos. Los procedimientos internos de la empresa son necesarios para fijar cómo y cuándo se deben estimar los datos, recolectados o ensamblados, de los costos. También se debe precisar la base para realizar las comparaciones y el tipo de formatos que se utilizarán para organizar la información. Un aspecto muy importante es puntualizar los pasos de la Técnica de Identificación de los Elementos de los Costos de la Mala calidad basándose en los Clientes, esta cuenta de los siguientes pasos:
    - Formación del Equipo involucrado en el Diseño del Sistema de Costos para el proceso.
    - Identificación de los Clientes del proceso y sus necesidades.
    - Identificación de los Servicios del proceso.
    - Identificación de las Posibles Fallas Internas.
    - Identificación de los Esfuerzos de Evaluación para evitar Servicios con Fallas.
    - Identificación de los esfuerzos d prevención para evitar Fallas.
    - Organizar los Elementos del Sistema de Costos

    .

Los procedimientos para la recolección de los datos y la recolección de la información deben ser operados a través del área de Contabilidad. Se debe especificar la periodicidad de los informes y a quienes irán dirigidos, como parte de los procedimientos internos.

1.5.3 Metodología de la (Asociación Americana de Calidad) (ASQ por su siglas en Inglés)

La ASQ ha planteado una metodología general para la implantación de programas de Costos de Calidad en empresas, la misma consta de las siguientes fases:

Paso I: Estudio Inicial: En esta fase se realiza un estudio para determinar cuáles son las áreas que presentan mayores fallas, para escoger entre ellas la que presenten mayores oportunidades de mejoras.

Paso II: Presentación a la Alta Gerencia: Se debe convencer a la Gerencia del valor del sistema a realizar. Los responsables de la conducción del sistema deben elaborar una presentación comprensible a la Gerencia de manera de lograr su entendimiento e interés. La presentación debe describir las nuevas técnicas utilizadas, e igualmente mostrar que los costos por fallas en que se están incurriendo pueden ser prevenidos; además deben plantear los conceptos básicos de Costos de Calidad y la necesidad de equipos de trabajo en todas las funciones que envuelve la empresa. Por último, debe especificar el plan de implantación y guía del programa de Costos de Calidad, y los resultados que pueden ser razonablemente esperados. Una vez hecha la presentación la Gerencia debe dar su aprobación, apoyo y compromiso de participación.

Paso III: Programa Piloto: El programa debe cumplir las siguientes funciones:

- Proporcionar la habilidad al sistema de producir resultados a bajo costo.
- Reconvencer a la Gerencia de la necesidad de continuar el programa.
- Delimitación del campo de aplicación de la implantación, tanto de gente como de área.
- Permitir la determinación de los problemas de la empresa antes de la implantación total.

Etapa 1: Establecimiento del Programa: El programa piloto necesita de un líder a tiempo completo, alguien que conozca de administración de calidad y de la empresa. La selección del área piloto, debe estar fuertemente influenciada por la oportunidad del área para producir resultados rápidos y significativos. Esta área debe representar las operaciones típicas de la empresa tanto como sea posible, así como poseer costos en todas las categorías de las mediciones de los Costos de Calidad. El líder del programa será el enlace entre la información de la contabilidad y la necesidad por el programa piloto; este líder, el representante de contabilidad y los representantes de la Gerencia pueden formar un equipo que perseguirá los objetivos del programa piloto.

Etapa 2: Medición de Costos de Calidad y establecimiento de bases apropiadas: Se establecen las claves para el análisis de las cuentas, y son identificadas las oportunidades de éxito y las metas, análisis y solución de problemas y cumplimiento de las acciones correctivas necesarias. La medición debe arrojar resultados antes de terminar el año fiscal, para permitir la implantación a toda la empresa el próximo año fiscal.

Paso IV: Educación de Costos de Calidad: Una vez que la Gerencia haya aprobado el programa de Costos de Calidad, los miembros claves de cada departamento deben ser entrenados en los conceptos de Costos de Calidad y en los detalles del plan de implantación del programa. A medida que los departamentos conozcan la contribución o participación que se espera de ellos, podrán evaluar los beneficios del programa y el impacto en los mismos. Se obtendrán sus sugerencias al programa. El entrenamiento debe enfatizar lo siguiente:

- El doble beneficio de una ganancia de calidad: mejorar la satisfacción del cliente y al mismo tiempo reducir los costos.
- Que no pueden producirse mejoras sin una acción correctiva.
- El objetivo de un programa de Costos de Calidad es identificar las áreas donde las reducciones en los costos puedan ser alcanzados a través de un mejoramiento en el desarrollo de la calidad.
- No debe trasladarse muy rápido el programa piloto a otras áreas de la empresa. Debe recordarse, que los Costos de Calidad son un camino, no un destino.

Una vez realizada la revisión bibliográfica, se procederá de inmediato a la caracterización de la unidad objeto de estudio del procedimiento que se presente aplicar.

Capítulo II. Caracterización de la unidad y del procedimiento

En el presente capítulo se describen las características de la empresa Palmares de Cienfuegos y la ubicación del Restaurante "Dinos Pizza" dentro de la misma. Se realiza un estudio de los indicadores ingresos y consumidores atendidos y se presenta el procedimiento para el cálculo de los costos de calidad.

2.1 Empresa Estatal Socialista "Palmares Cienfuegos S.A."

La Empresa Estatal Socialista "Palmares Cienfuegos S.A." ubicada en la Ave 20 Nºº 3905 entre 39 y 41, en el Reparto de Punta Gorda, tiene como Objeto Social lograr la total satisfacción de los clientes y ser líderes en los servicios gastronómico- recreativo, sobre la base de la mejora continua de sus ofertas, para ello dispone de los recursos materiales, humanos y atractivos necesarios, que le garantizan al cliente una agradable estancia.

Dentro de las opciones que se ofertan en la provincia de Cienfuegos, contenidas en su objeto social se encuentran:

- Servicio de Bares, Cafeterías, centros nocturnos, cabaret, discotecas, centros de entretenimientos, recreativos y de ocio.
- Servicios rápidos de alimentación.
- Dar aseguramiento a eventos de toda clase.
- Comercializar servicios de alojamiento en instalaciones multipropósito.
- Comercializar actividades recreativas en Delfinarios y para actividades de ecoturismo.
- Prestar servicio de renta de motocicletas.
- Prestar servicio de fotografías, videos y venta minorista de artículos afines a estos propósitos.

Cuenta con un grupo de instalaciones que están ubicadas en diferentes municipios de la Provincia los mismos están destinados a la atención de los clientes nacionales y extranjeros.

Analizando las características y necesidades de la empresa en correspondencia con las exigencias del mercado, y buscando además mayor especialización, un uso más racional de la

fuerza de trabajo, mejor explotación y optimización de los recursos están organizadas todas las estructuras de dirección y productivas de la Empresa. Existen cuatro direcciones funcionales: Contabilidad y Finanzas, Recursos Humanos – Perfeccionamiento Empresarial, Operaciones y Comercial y Desarrollo, además del grupo de Supervisión y Control.

La empresa brinda tres tipos de servicios turísticos: recreación, gastronomía y alojamiento. Los mismos se ofertan en la mayoría de nuestras Unidades Empresariales de Base partiendo de las líneas de negocios establecidas por el Grupo Empresarial Estatal Palmares y las características del territorio.

La organización empresarial se constituye con las Unidades Empresariales de Base siguientes:

2.2 La Unidad Empresarial de Base Ciudad

- Punto de Venta de 37 y 52
- Boulevard,
- Ditú Hospital
- Ditú Ferrocarril
- En Familia
- Punto de Venta de Circunvalación.
- Discoteca Benny Moré
- Cabaret Costa Sur
- Dinos Luisa
- **Dinos Pizza**
- Dinos Plaza
- El Palatino
- Cafetería San Carlos.
- Casa Caribeña
- La Bolera

- Unidad Empresarial de Base Paradores
  - Centro Nocturno Cosmopolita
  - Punto de Venta Los Almendros

  - Ranchón Te Quedaras
  - Punto de Ventas de Palmira.
  - Ranchón La Aguada
- Unidad Empresarial de Base Recreación Naturaleza
  - Restaurante el Nicho
  - Centro Recreativo Cumanayagua
  - Punto de Venta de la Plaza en Cumanayagua.
  - Restaurante Club Cienfuegos
  - Cafetería Club Cienfuegos
  - Centro Nocturno Club Cienfuegos
  - Parque Recreativo Club Cienfuegos
  - Área de Piscina Club Cienfuegos
  - Delfinario
  - Jardín Botánico

Estas últimas dedicadas fundamentalmente a las actividades recreativas de cabaret, centro nocturno y sala de fiestas con servicio adicional de restaurante.

Los clientes pueden visitar las unidades de a través de dos formas: por crédito en grupos organizados, actividad que se llama por paquetes contratados o individuales sin previo contrato o reserva que se atenderán a la carta.

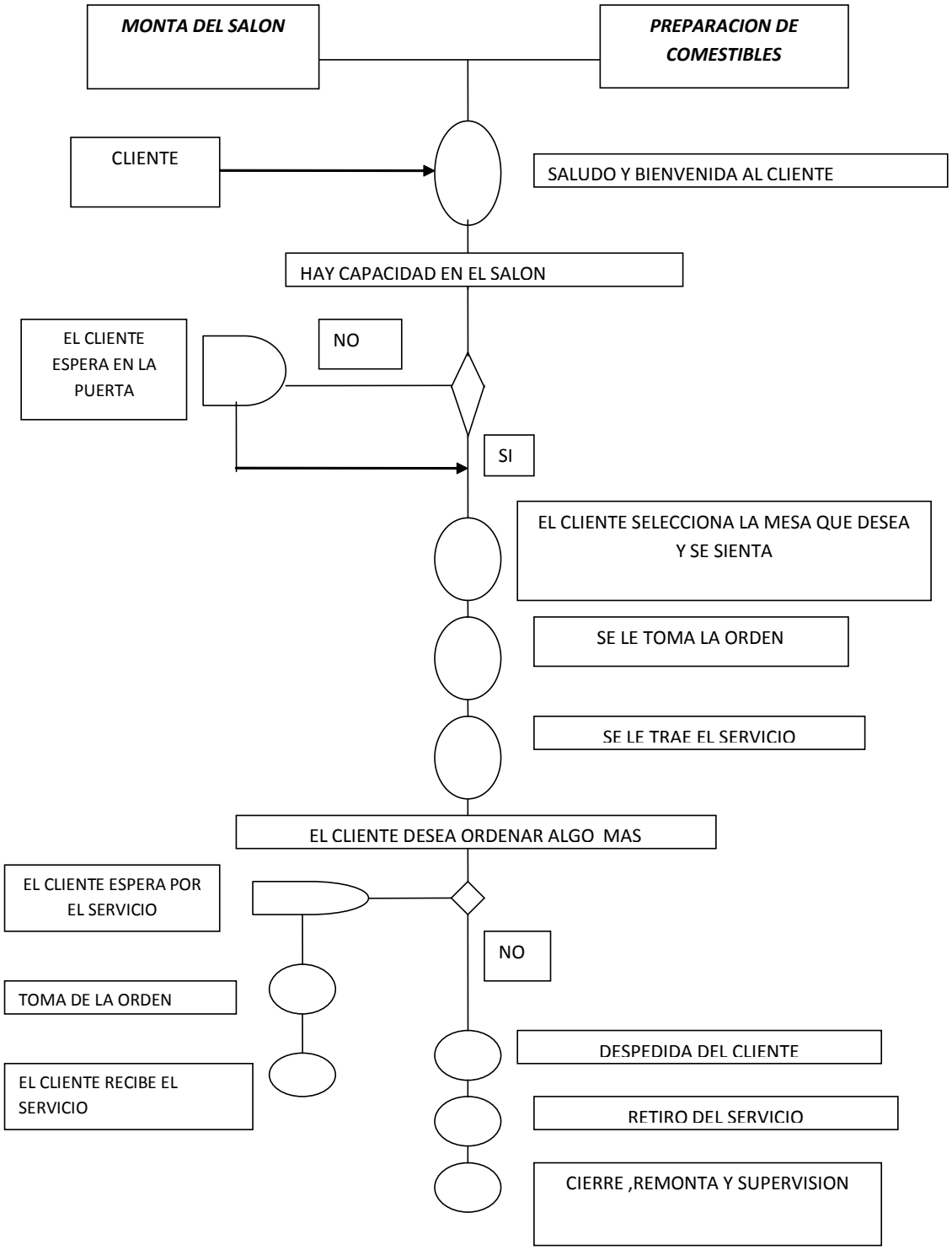
La mayor cantidad de clientes que reciben las instalaciones de Palmares en Cienfuegos provienen del turismo individual, los que representan el 86% y el 14 % restante proviene de las agencias de viajes principales, siendo la más representativa Cubanacán Viajes.

2.3 Unidad Dinos Pizza

Es esta precisamente la unidad objeto de estudio por lo que se caracteriza de forma independiente. La misma cuenta con restaurante al estilo moderno con un acogedor ambiente urbano y deliciosos platos de la cocina italiana. Ubicado en el centro histórico de la ciudad de Cienfuegos, frente al hotel La Unión y cerca del parque Martí, sitios que se distinguen por su

extraordinaria belleza y emisiones de valores históricos de gran atractivo para todos los que visitan *la Perla del Sur*.

A continuación se muestra el proceso clave del servicio que presta Dinos Pizza.



Servicios que ofrece:

- Restaurante especializado en comida italiana
- Servicio a la carta
- Bar

Datos de interés:

- Horario: 12:00 m. – 4:00 p.m. y de 6:00 PM a 10:00 PM
- Capacidad: 40 personas
- Calle 31 No. 5418 e/ 54 y 56, Cienfuegos.
- Tel.: 552020

La instalación presenta algunas características que le ofrecen cierta fortaleza. Estas son:
:

1. Ubicación privilegiada del local.
2. Fuerza laboral calificada.
3. Política comercial orientada hacia el cliente.
4. Ubicación de la cocina con respecto al área de servicio.
5. Servicio especializado.

De la misma manera existen otras características que tienen la tendencia de frenar el buen desenvolvimiento de la unidad. Tómense en cuenta las siguientes:

1. A pesar de que existen dos puertas a la entrada, ambas están ubicadas en una posición que no permiten su utilización para entrada y salida
2. Inexistencia de un área de espera.
3. Poca visibilidad del cartel lumínico.
4. Existencia de barreras arquitectónicas.

5. Equipos que han vencido su ciclo de vida útil, lo que trae como consecuencia que presenten ya dificultades técnicas.
6. Insuficiente capacidad del horno de cocción.
7. Insuficiente cantidad de personal para atender el salón lleno. Solo se cuenta con 2 trabajadores en dicha área.

8. Competencia a causa de la existencia de las llamadas Paladares en áreas cercanas a la instalación.
9. Insuficientes acciones orientadas a la promoción interna y externa del producto.

2.3.1. Las Marcas

¿Qué es la Marca Dinos Pizza en Palmares?

> Marca: signos o combinación de signos capaces de distinguir productos o servicios de unos empresarios de sus competidores. Las marcas constituyen actualmente, el activo intangible que ha logrado mayor valor dentro de las empresas y cada vez adquieren más fuerza como un elemento fundamental dentro de las negociaciones. Son consideradas clave del desempeño y de las organizaciones. Las marcas, al igual que los demás signos distintivos, son piedras angulares de la identidad corporativa de la empresa y ofrecen fundamentos sólidos sobre los cuales construir la publicidad, las relaciones públicas y los materiales de comercialización. Las investigaciones pronostican que en las próximas décadas, los activos intangibles representarán cerca de un 80% del valor de las corporaciones. Y más de la mitad del valor de estas cifras, lo conformarán las marcas. A medida que los consumidores mejoran su calidad de vida, las marcas se convierten en un factor dominante en el proceso de decisión del consumidor. Las marcas ofrecen a los consumidores una forma más rápida de identificar los productos y servicios que tienen alto valor. (Reyes Álvarez, 2011) La marca permite identificar los productos y, a la vez, diferenciarlos de sus competidores. Pueden ser poderosos instrumentos para crear imagen positiva del producto y de la empresa y la imagen es una cuestión de gran importancia en turismo. La dirección comercial de la empresa o los responsables de la comercialización de destinos turísticos deben determinar si están dispuestos a invertir cuantiosos recursos en la creación de una fuerte imagen de marca y qué tipo de estrategia de marca quieren seguir. (Nodal Guerrero, 2011)

La línea de negocios de la marca "Dinos" es de comida ligera. Se especializa en comida italiana ligera tipo occidental o cubana por su forma de elaboración. Sus principios para la explotación son los siguientes:

- No admite la convivencia de otras marcas en sus establecimientos (cristal, bucanero, y otras) en formato de soportes promocionales.
- Solo se venden productos elaborados sobre la base de pastas y pizzas básicamente, además de algunos cárnicos en diferentes tamaños; Otros productos a la venta: refrescos y cervezas nacionales e importadas, confituras, helados, vinos, postres, dulces o hechos en lugar.
- Cuando los locales tienen bar se ofrecerán cócteles
- Soporte para el cliente, cajas en diferentes formatos para llevar.
- Es invariable la oferta principal básica sin previa autorización.
- Por su diseño no lleva música ni televisión (es un producto para la alta rotación).
- En locales cerrados por su aplicación en el espacio y el tipo de servicio no se puede fumar.

2.3.2 Otras características de la unidad

Las aplicaciones por su espacio y tipo de servicio

Establecimiento modular estandarizado constructivamente todos los productos se elaboran fuera del este local y se le da el acabado, solo para llevar y local acondicionado por su espacio con el respeto a la identidad y con servicios de tres tipos:

- Restauran Dinos con oferta amplia y variadas elaboraciones, se permite el uso de vajilla, cristalería etc.
- Servicio de comida rápida está determinada por las condiciones del local, por la capacidad y disponibilidad del producto y su elaboración, la forma en que el proveedor entrega el producto donde se puede consumir allí o no, el servicio se dará fundamentalmente en desechables.
- En los locales pequeños sólo se venderán pizzetas y líquidos.

- De acuerdo al espacio se valorara junto a la Dirección de Marcas el ajuste al servicio.

En cuanto a la Imagen:

- Se cumplirán los estándares descritos en el Manual de Identidad del Producto.(Ver Anexo 4)
- Proyecto derivado del manual de identidad (debe ser revisado por los especialistas de marcas y comunicación)
- Las paredes exteriores estarán limpias y correctamente pintadas las que son de metal, mientras que las paredes de cristal permanecerán limpias y totalmente transparentes.
- Existirá en el Establecimiento la información al Cliente donde se ofrecerán detalles sobre cómo se desarrolla el servicio, la relación de ofertas y precios.
- Los uniformes de los empleados se corresponderán con el área de trabajo (los establecidos en el Manual de identidad del Producto).
- Los empleados estarán limpios y con buena presencia (pelados, peinados y rasurados los hombres; pelo recogido y bien peinadas las mujeres, sin uso de otras prendas que las autorizadas según su función, maquillaje discreto, uñas arregladas y no pintadas).
- Uso de los envases adecuados (cajitas personalizadas)

Para su buen desenvolvimiento está estipulado, desde su fundación que debe poseer un equipamiento óptimo, cuyo comportamiento es el que se muestra a continuación conjuntamente con la situación actual real de la unidad.

TABLA Nº 1 EQUIPAMIENTO ÓPTIMO		Estado Tecnico			
		B	R	M	NE
1.	Mesa Pizzera refrigerada de 4 cuadrantes				x
2.	Mesa refrigerada de trabajo		x		
3.	Exhibidor Vertical				x
4.	Cose Pasta				x
5.	Mesa para cose pasta				x
6.	Mesa de trabajo con fregadero	x			
7.	Microw ave				x
8.	Exhibidor de conservación		x		
9.	Exhibidor de congelación (helados 1 puerta)	x			
10.	Armario de conservación		x		
11.	Pesas digitales de 0 a 5 Kg (2)				x
12.	Cuter con cuchilla de acero				x
13.	Mesa de trabajo con fregadero	x			
14.	Mesa de descarga				x
15.	Campana de extracción		x		
16.	Baño de María eléctrico pequeño (1l, para salsa)				x
17.	Caja registradora	x			
18.	Exhibidor de Pizzas (4 caras)				x
19.	Clavijero de 10 bandejas (band de 42 por 60 cm.)		x		
20.	Grafica e información al cliente (imagen, display, lumínicos interiores y exteriores)		x		
21.	Insumos.		x		
22.	Horno de pizza			x	
23.	Mantenedor caliente de salsa de 1 litro.				x
24.	Fabricador de hielo.				x
Fuente: elaboración:propia					

Obsérvese que el equipamiento óptimo para la prestación de un servicio de calidad que sea atrayente y, por ende, competitivo, se necesitan 22 equipos en total de los cuales solo existen 12 que representan un 55%, o sea, un poco más de la mitad de la necesidad total. El estado técnico de los existentes no responde tampoco a las necesidades pues solamente 4 se encuentran en buen estado para un 18%, y con regular estado técnico para un 32% y uno se encuentra en mal estado para un 5%.

Las ofertas principales son:

- Espaguetis (queso, jamón y chorizo)
- Pizza (queso, jamón y chorizo)
- Lasaña
- Canelones.

Otros platos

1. Entre panes
2. Carnes con elaboración especializada
3. Cremas
4. Brusquetas

2.3.3 Comportamiento económico de la instalación

El estudio comprende el análisis de los ingresos del restaurante y su participación en los resultados de la marca Dinos en el territorio de Cienfuegos. En el siguiente gráfico se ilustran de la manera comparativa los resultados del año 2007 y 2008 en cuanto a los ingresos del año del restaurante.

Un indicador que resulta de gran interés para cualquier estudio que se realice en cualquier entidad de este tipo, es el comportamiento de la cantidad de clientes que asisten o se atienden en ella; sin embargo es un dato que, en la actualidad, no se controla en ninguno de los niveles de dirección.

2.3.3.1 Serie estadística con resultados económicos de tres años.

TABLA Nº 2 SERIE ESTADÍSTICA 2010 - 2013						UTILIDAD PRESUP
Años	**INGRESOS**	**COSTO IPV**	**GASTO**	**STO IPV + GAS**	**UTILIDAD**	
2010	150.508,95	47.824,45	23.423,38	71.247,83	79.261,12	59.252,52
2011	155.397,55	52.730,73	30.595,56	83.326,29	72.071,26	66.861,33
2012	157.640,75	56.139,75	31.375,02	87.514,77	70.125,98	71.970,60
2013 (30/04)	53.007,35	18.243,60	10.602,63	28.846,23	24.161,12	25.623,87
Total	$516.554,60	$174.938,53	$95.996,59	270.935,12	245.619,48	$223.708,32
Fuente: elaboración propia						

En la tabla que antecede puede observarse el comportamiento de indicadores importantes para analizar la situación económica de la entidad, sobre todo en lo relacionado con los costos que están estrechamente relacionados con el objeto de estudio del presente trabajo, para ello se ha

confeccionado una serie estadística de tres años (2010, 2011 y 2012) y el acumulado que existe en lo que va de 2013 con cierre abril 30.

Si se analizan por separado los indicadores, pueden ofrecer una imagen algo distorsionada de la realidad, véase que los ingresos crecen en los tres años analizados, 103% en el 2011, 101% el 2012 con relación al 2011 y 104% con relación al año 2010, sin embargo también crecen los costos en una relación mayor que los ingresos. El comportamiento de los costos directos es así: 106% 2011/2010 y 117% 2012/2010 mientras que los costos totales tienen un comportamiento también desproporcional: 117% 2011/2010, 105% 2012/2011 y 123% 2012/2010. Todo esto provoca que las utilidades hayan ido decreciendo, 91% 2011/2010, 97% 2012/2011, 88% 2012/210.

El año 2013 no es la excepción en cuanto al comportamiento de sus ingresos, costos y utilidades, por lo que puede observarse también en las gráficas que la tendencia actual es la de finalizar el año con un incremento en las pérdidas. Si se toman en cuenta los datos del cuatrienio analizado y se multiplica por 3 (tres cuatrienios), ofrecería una utilidad superior al año 2012; sin embargo no puede verse así, ya que el comportamiento de la asistencia de clientes en estos primeros meses no es igual al del resto del año, pues en los meses de junio y la primera mitad de julio el decrecimiento se debe a la poca asistencia de turismo nacional por encontrarse el país en la aplicación de las pruebas finales de todo el sistema de enseñanza; así como en septiembre, octubre y la primera quincena de noviembre, que son los picos inferiores de la llamada "temporada baja" del turismo en Cuba.

Los anexos 1, 2, 3 y 4. Muestran este comportamiento. De la misma manera el anexo Nº 5 muestra que, al parecer, la empresa no tiene en cuenta el comportamiento real de los años anteriores para hacer su proyección, quedando en "planes de los deseos", ya que proyecta siempre incrementos en este indicador.

Todo lo analizado anteriormente muestra que la entidad calcula sus costos de forma general y no tiene en cuenta para nada los costos de calidad, de ahí la importancia de la presente investigación.

2.4 Afectaciones que provocan pérdida de la calidad en los servicios

De acuerdo con el estudio realizado, se han detectado una serie de aspectos que representan afectaciones a la calidad de los servicios (no calidad) y, por ende, inciden en el costo de la calidad. Estos aspectos han sido detectados por dos vías fundamentales: la observación directa en momentos de la prestación de los servicios y como resultado de opiniones de clientes y trabajadores. Estos aspectos negativos son:

- Rota una de las gavetas del horno, lo que impide su explotación al ciento por ciento.
- No está apto el termómetro del horno, lo que impide un estricto control de temperatura.
- Serios problemas en la calidad y cantidad del suministro de las mercancías, así como su entrada a tiempo a la instalación..
- Deterioró del equipamiento gastronómico, clima y otros Falta de útiles, materiales de limpieza y materiales desechables para brindar servicio de calidad, sin que hayan sido resueltos por falta de presupuesto. En inspecciones recientes de Protección e Higiene se han detectado también aspectos negativos como son: dos problemas en el desempeño y falta de mantenimiento a la instalación.
- Filtración por la cubierta de la instalación.
- Falta de agua ya que la entrada no es estable.
- Falta de música en el local, por lo que no presenta un ambiente agradable para la estancia allí.
- No existe un área de espera por lo que los clientes deben esperar en las afueras de la instalación. (Acera pública)

2.5 Procedimientos para los cálculos de los costos de la calidad

No se concibe, en la etapa de desarrollo actual de cualquier economía, que no se tomen en cuenta los costos de la calidad, máxime en unidades de servicio, como es el caso en donde se desarrolla la presente investigación. Muchos de los países más desarrollados del mundo han logrado ese desarrollo, precisamente a través del control estricto de la calidad, tanto de la producción como de los servicios, como por ejemplo Japón, que puede considerarse el pionero

en estas lides. Tanto es así que, el control de los costos de calidad han pasado por diferentes etapas que van desde el control manual, hasta el más sofisticado sistema automatizado, pero todos van encaminados a un objetivo final: lograr la mejora constante de la calidad que implica, al mismo tiempo, incremento de las ganancias y, por ende, de la rentabilidad de cualquier empresa.

En el presente estudio han sido revisadas varias de las metodologías existentes en el mundo, de entre las cuales se ha seleccionado la de (Campanella, 1992), por ser la más aplicable para este tipo de unidad pequeña, ya que no requiere de personal adicional y se obtienen buenos resultados con menos recursos humanos y materiales ya que es aplicable con personal de la propia estructura de la unidad objeto de estudio y de la Unidad Empresarial de Base. Se revisaron otras metodologías, fundamentalmente las de (Alexander, 1994), y de (Asociación Americana de Calidad) ambas de excelente factura pero que implican disponer de personal adicional para el estudio y específico para su aplicación por lo que no se adapta tanto a este tipo de pequeña unidad.

Metodología de Jack Campanella (1992) para la implantación de un sistema de costo de calidad. Desde que se comenzó con la implantación de programas de costos de calidad, se han presentado diferentes metodologías, las cuales han tenido aplicación para sus áreas respectivas; a continuación presentamos la metodología de Jack Campanella.

Presentación y concientización a la dirección**:** antes de poner en práctica el programa de costos de calidad fue necesario discutir con la dirección de la gerencia y exponerle la necesidad de acometer dicho programa, demostrarle la importancia que tiene para la instalación y explicarle todos los logros y beneficios, que a largo plazo este producirá en la gerencia.
Para lograr la sensibilización de la alta dirección sobre la importancia de desarrollar un programa de costos de la calidad, se impartió una conferencia por parte de la autora de este trabajo al consejo de dirección de la Unidad Empresarial de Base y posteriormente se realizó en la unidad objeto de estudio. En estas conferencias intervinieron directivos y trabajadores, así como con la presencia del Núcleo del Partido y la Sección Sindical, con el objetivo de exponer las ventajas que ofrece poseer un sistema de control de costos de la calidad.

Para ello fue necesario discutir con la dirección de la Unidad Empresarial de Base y exponerle la necesidad de acometer dicho programa, donde quedó demostrada la importancia que tiene su implantación, y el convencimiento de los logros y beneficios, que a largo plazo este producirá en la entidad. Dada la necesidad de clarificar los gastos atribuidos presumiblemente a la calidad y a las exigencias del perfeccionamiento empresarial, se expuso al Consejo de Dirección la información sobre el tema de los costos de calidad, se localizó, revisó, analizó y sintetizó información en bibliografía de clásicos, materiales docentes, y experiencias llevadas a la práctica en otras entidades.

Se preparó una presentación resumida de los costos de calidad donde se abordaron los temas y propuestas siguientes.

- Definición de los costos de calidad.
- Importancia de los costos de calidad.
- Beneficios probables.
- Necesidad de su implantación, tanto desde el punto de vista de la calidad, financiera como de obligación legal, al estar establecido en el Decreto Ley 281.
- Propuesta de cronograma.
- Creación del equipo de trabajo con facultades para acometer la tarea

Como resultado del análisis en el Consejo de Dirección se tomaron los siguientes acuerdos:

- Extender esta capacitación al resto del personal.
- Aprobar el cronograma de ejecución en el período 2013- 2014.
- Aprobar el equipo de trabajo, emprender su capacitación y establecer sus facultades, quedando integrado de la siguiente forma:
- Director de la Unidad Empresarial de Base "Ciudad"
- Administradora de la Unidad "Dinos Pizza"
- Especialista en Gestión Económica como Líder del equipo.
- Especialista Gestor de la Calidad.
- Especialista de Recursos Humanos.
- Encargado de Almacén.

A su vez la dirección otorgó las Facultades siguientes al equipo:

- Derecho de solicitar información con impacto en el proyecto y prestarle la atención requerida en las áreas al personal que ejecuta estas funciones.
- Solicitar el apoyo logístico y material necesario para el despliegue del proyecto, cuyo suministro se garantizará por la vía administrativa corriente de la Unidad Empresarial de Base.
- Deber de emitir información periódica al Consejo de Dirección sobre el desarrollo del proyecto.

Después de debatir el tema y la aclaración de dudas se logra la aprobación de este proyecto como objetivo estratégico de la Unidad Empresarial de Base, con un plan de acción en 3 etapas:

- Programa piloto: este programa se debe aplicar en aquella área que está identificada como crítica por la alta incidencia que puede tener respecto a los costos generales de la organización, según el diagnóstico que se realiza en esta previamente, también debe coincidir con aquella ala que la alta gerencia presta mayor atención. Pasos a seguir para ejecutar el programa piloto: selección del área piloto.
- Identificación de los costos de calidad.
- Determinación o cuantificación de los costos de calidad.
- Análisis de los resultados y detección de las oportunidades para mejoras.
- Bases para el análisis de los costos de calidad.

Para la correcta aplicación del trabajo investigativo Cálculo de los Costos de Calidad en la Unidad "Dinos Pizza", perteneciente a la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares, Cienfuegos, se ha confeccionado un programa piloto para poder implantarlo, estructurándolo en pasos a seguir, tratando de que respondan a esta necesidad. Estos pasos son:

Selección del Área piloto

Para la elección del Área piloto se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- Criticidad del área.
- Base de datos sobre costos disponibles.
- Autonomía del área.
- Importancia básica de esta dentro de la unidad.

Como resultado del análisis se seleccionó el área de cocina de la unidad Dinos Pizza, para lo cual se contó con la aprobación de la máxima dirección de la Unidad Empresarial de Base.

El área seleccionada tiene las siguientes características:

- Es al área que genera mayor cantidad de ingresos a la unidad.
- Se trata del área en donde se reúne la mayor cantidad de aspectos que pueden atentar contra la calidad del servicio y, por ende, incrementar los costos de calidad.
- Es el área en la que se elabora la casi totalidad de productos que se ofertan en la instalación.
- Es el área a la que la dirección debe prestar mayor atención.
- Es el área que mayor afectación presenta en los Activos.
- Es el área que requiere de mayor cantidad de mejoras dentro del sistema de calidad de la entidad.
- Debe poseer el personal más calificado.
- Su actividad es la que más repercute en la satisfacción del cliente.
- También es donde mayor repercusión tienen las fallas externas.

Ser el área enmarcada donde se pretende aprobar mejoras dentro del sistema de calidad.
También de (Alexander, 1994) se tomaron sus ideas relativas a los componentes del costo de calidad en las áreas seleccionadas,
Con el objetivo de crear el grupo de trabajo que llevaría a cabo el programa se realizó una propuesta para la integración de este, teniendo en cuenta que existiera una representatividad de las áreas de Economía y Recursos humanos de la Unidad Empresarial de Base, contando con el asesoramiento de las áreas de Logística y Control de la Calidad de la Empresa. Una vez

aprobada la composición del Grupo de trabajo, se imparte la capacitación para todos sus miembros con el objetivo de lograr el dominio general de los siguientes aspectos:

- Características generales de un sistema de control de costos de la calidad.
- Clasificación de costos de la calidad.
- Objetivos y ventajas del sistema de control de costos de la calidad.
- Comportamiento típico de los costos.

Tomando como base fundamental los años de experiencia y la calidad de su trabajo, se seleccionará un grupo de trabajadores los cuales se consideren los más calificados para la realización del presente trabajo. Para ello se utilizará el modelo que a continuación se detalla.

Tabla Nº 3
Grupo de Especialistas

CARGO QUE OCUPA	AÑOS EXPERIENCIA

Fuente: elaboración: propia

Educación para los costos de calidad: esta etapa es muy importante para lograr una efectiva implementación del programa en el resto de la organización, por esta causa se recomienda que mientras se ejecuta el programa piloto en las áreas escogidas se debe comenzar a preparar al personal del resto de las áreas en los temas necesarios para facilitar la futura aplicación general, ya que estas personas deberán pensar en la empresa y definir conceptos universales que sustenten la verdadera existencia de la calidad como actividad fundamental de la gerencia. El personal a preparar se recogerá en la tabla siguiente:

Procedimiento interno de los costos de calidad: en este procedimiento, el departamento de contabilidad juega un papel importante, ya que será el encargado de recoger, interpretar, controlar, archivar y determinar cómo y cuándo se debe estimar y reunir los datos reales de los costos de calidad; su instrumento básico en el control de los costos es el informe de costos de calidad elaborado por el departamento de contabilidad.

Recogida y análisis de los costos de calidad**:** la recogida y resumen de los datos, deben prever que puedan venir de varias unidades de medidas, han de convertirse en unidades monetarias. Hay múltiples maneras de resumir los datos de costos, tales como: por servicios, procesos, componentes y tipos de defectos

Una vez recopilados los costos, se pasa a su análisis mediante las técnicas antes expuestas, con el objetivo de detectar oportunidades para mejorar la calidad; la aplicación de estas técnicas es muy importante debido a que estas fueron utilizadas para detectar los puntos críticos y las oportunidades de mejoras en el programa piloto.

- Reducir los costos por fallos mediante la solución de problemas
- Invertir en actividades preventivas correctas
- Disminuir los costos de evaluación cuando sea posible y con bases estadísticas
- Evaluar y enmendar continuamente los esfuerzos de prevención a fin de mejorar la calidad.
- Identificación de los Costos de Calidad

Costos de prevención

Según se ha definido con anterioridad, los costos de prevención son aquellos en los que se incurre, destinados a evitar y prevenir errores, fallos, desviaciones y/o defectos, durante cualquier etapa del proceso productivo o de servicio y administrativo. Para el caso que se investiga, se determinaron los costos de prevención asociados al gasto incurrido en la preparación del personal del área de servicio y dirección, los cuales han pasado cursos de capacitación y adiestramiento ante la introducción de nuevos productos y la continuidad de la

implementación del sistema de calidad, valorándose de esta forma los gastos salariales incurridos por el personal que asistió a dicha capacitación

A continuación se detallan los modelos seleccionados para la aplicación de la Metodología de Campanella (1992)

Tabla Nº 4 CURSOS DE CAPACITACIÓN (PREVENCIÓN)			
NOMBRES Y APELLIDOS	**CARGO**	**CURSOS**	**IMPORTE**
Importe total de los cursos de capacitación			
Fuente: elaboración propia			

En este modelo se recoge el listado de personal que ha sido enviado a pasar cursos relacionados con su actividad y que guardan relación con la calidad. Se toman como base para el cálculo del importe, la cantidad de horas de participación en los cursos multiplicados por la tarifa salarial según corresponda.

Costos de evaluación

- Inspección de entrada:

Tabla Nº 5 Costo de inspección a la entrada (Evaluación)			
Participante	Salario	Horas	Importe
Importe inspección entrada			
Fuente : elaboración propia			

- Inspección de Salida:

Tabla Nº 6 Costo de inspección a la Salida (Evaluación)			
Participante	Salario	Horas	Importe
Importe inspección entrada			
Fuente: elaboración propia			

Para obtener el importe correspondiente a los costos de evaluación se tomaron en cuenta como participantes, los dos trabajadores que deben realizar la revisión de la mercancía que se recibe en la unidad así como el producto listo para la venta. En ambos casos son los cocineros (2) y la administradora. Para la cantidad de horas, se tomó una muestra durante una semana en la que se definió el tiempo que invierten en esas actividades cada vez que se recibe mercancía, y se entrega el producto, obteniendo el importe multiplicándolas por el salario base de los cargos que intervienen.

Costos por fallas internas

Tabla Nº 7 MERMAS POR ROTURAS O MANIPULACIÓN	
Meses	**Importe**
Enero	
Febrero	
Marzo	
Abril	
Mayo	
Junio	
Julio	
Agosto	
Septiembre	
Octubre	
Noviembre	
Diciembre	
Totales	
Fuente: elaboración:propia	

Tabla Nº 8 Costo de fallas internas

Meses	Descripcion Elemento de Costo	Dias Afectacion	Tipo Costo	Importe

Fuente: elaborción propia

Como ya se conoce, las fallas internas son las que están asociadas a problemas que le corresponden directamente a la unidad. Son precisamente las fallas más importantes, por cuanto son en las que pueden realizarse acciones para resolverlas. En el caso de la presente investigación han sido divididas en dos grandes grupos: las mermas por roturas o manipulación y los problemas de abastecimiento y mantenimiento, para lo cual se han diseñado los modelos que anteceden.

Costos por fallas externas

Tabla Nº 9 MERMAS POR DEVOLUCIÓN DE MERCANCÍAS			
Meses	**Devolución**	**Costos Importe**	**ingresos dejados de recibir**
Enero			
Febrero			
Marzo			
Abril			
Mayo			
Junio			
Julio			
Agosto			
Septiembre			
Octubre			
Noviembre			
Diciembre			
Totales			
Fuente: elaboración propia			

En el caso de las fallas externas y, de acuerdo con su definición, el modelo que antecede recoge la cantidad de devoluciones que han efectuado los clientes, esto es, son fallas que no han podido ser detectadas por los trabajadores de la unidad y llegan al cliente con su afectación correspondiente.

2.6 Bases para el análisis de los Costos de Calidad

En reunión efectuada al efecto, el grupo tuvo en cuenta el análisis realizado de los procesos claves, y sus miembros aportaron los elementos que intervienen en los costos de calidad, los cuales son posible cuantificar en unidades monetarias, definiendo los porcentajes que les debe corresponder a cada uno de los elementos que intervienen en el Costo de Calidad, tomando en cuenta el salario de la administradora y los cocineros de la unidad, el costo a partir de los gastos por mantenimiento no realizado y que provocan pérdida de la calidad en los servicios. De la misma manera se tomaron en cuenta en las Fallas Internas las mermas por devoluciones de platos y roturas en manipulación y las Fallas Externas que no son otra cosa que las fallas por parte del sistema que abastece a la unidad.

Al culminar el análisis y registro de todos los elementos se está en condiciones de clasificar los costos de calidad teniendo en cuenta las categorías que se presentan en el Anexo 4.

2.7 Educación para los Costos de Calidad

Se cree que el mejor método que puede haber para educar a todo el personal de la unidad en lo referente a los Costos de Calidad, es la aplicación y análisis sistemático de los mismos, por lo que resulta imprescindible que el área de Contabilidad de la Unidad Empresarial de Base elabore, al final de cada período (mes) un informe relativo a estos Costos y se haga público a todos los integrantes del equipo de dirección de la Unidad Empresarial de Base y a todos los trabajadores de la unidad objeto de estudio. Sin embargo, la participación de todos los trabajadores es decisiva pues, si se logra que la educación sea efectiva, se estará en condiciones para que se comunique y se elimine la falla que ocurra, al momento que se produzca y no se conozca cuando se analicen los resultados..

Tabla Nº 10 PESO ESPECÍFICO DEL CADA ELEMENTO DEL COSTO DE CALIDAD

INDICADOR	Bien	Mal
Prevención	40 – 50%	**10 %**
Evaluación	40 – 50%	**20 %**
Fallas internas	0 – 10%	**40 %**
Fallas externas	0 – 10%	**30 %**

Fuente de elaboración: (Rosander, La búsqueda de la calidad en los servicios, 1992)

Una vez definido cada elemento del costo de calidad, se procede a resumirlo en un modelo como el que antecede en el cual, de acuerdo con (Rosander, La búsqueda de la calidad en los servicios, 1992) se definen los rangos porcentuales en los que se evalúa cada uno de ellos de Bien o de Mal

Hasta aquí la descripción de cómo deberá ser aplicado el procedimiento, para, en el siguiente capítulo, aplicar el procedimiento seleccionado.

CAPÍTULO III. Aplicación del procedimiento de Jack Campanella, 1992.

El entorno extremadamente competitivo actual exige a las empresas de servicios al cliente un esfuerzo constante en la mejora de sus procesos operativos y de su gestión económica, máxime con el surgimiento de las llamadas "paladares" que están ofreciendo servicio de calidad con precios similares a los que ofrece esta entidad. Para llevar a cabo la misma, es necesario que la unidad implemente un programa de mejora de la calidad o de la calidad total en sus instalaciones. La calidad y la reducción de los costos deben convertirse en un objetivo fundamental de la dirección de la unidad así como de los niveles superiores de dirección.

Para lograr la aplicación de la calidad total, debe lucharse por introducir cambios importantes tanto en patrones de comportamiento de los costos relacionados con los procesos de servicios, como en su medición y control. Esto va a producir una metamorfosis en la gestión de costos, que se traduce en un replanteamiento de los sistemas de costos tradicionales ofrecidos por la contabilidad de gestión. Es por ello que esta parte de la contabilidad debe encontrar y proponer técnicas y procedimientos para implantar, presentar y evaluar los costos de la calidad en la unidad.

Para realizar el cálculo se definieron los componentes del costo de calidad en las áreas seleccionadas, acorde a metodologías empleadas y se valora su comportamiento en un periodo de tres meses. A continuación se presenta el esquema del procedimiento.

3.1 Presentación y concientización a la dirección
3.2 Programa piloto y pasos a seguir para su ejecución
    3.2.1 Selección del área piloto.
    3.2.2 Identificación de los Costos de Calidad
    3.2.3 Determinación o cuantificación de los Costos de Calidad.
    3.2.4 Análisis de resultados y detección de oportunidades para mejoras
    3.2.5 Bases para el análisis de los Costos de Calidad
3.3 Educación para los Costos de Calidad y teoría del Campo de Fuerzas
3.4 Procedimiento Interno de los Costos de Calidad

3.5Mejora del programa del Costo de la Calidad

En el cuatrienio que se analiza en la presente investigación, en la unidad se han originado pérdidas económicas fundamentalmente debido a la desproporción existente entre las ventas y sus costos, tal y como se aprecia en los gráficos 1, 2, 3 y 4, lo que origina la necesidad de realizar los cambios y ajustes que sean necesarios, pues el comportamiento de sus principales indicadores se encuentran afectados, estando lejos de su potencial. Como ya se ha manifestado, la unidad no analiza la incidencia de la calidad en los costos, a pesar de ser esta la causa fundamental de las pérdidas. Estas causas han sido ya abordadas en el epígrafe 2.3 del Capítulo II del presente informe.

Como resultado del análisis del procedimiento y de la metodología que fue abordado en el Capítulo 2, se decidió utilizar para la presente investigación la Metodología de (Campanella, 1992) para la implantación de un programa para reducir los costos de la calidad. Para realizar esta selección se basó en tres aspectos fundamentales:

- El autor, ha trabajado en el desarrollo, investigación, normalización, y aplicación de los costos de calidad en la ASQ (American Society for Quality), de ahí que sea considerado una de las personalidades en este tema en el ámbito mundial.
- Esta metodología en la actualidad tiene una gran vigencia, puesto que su propio autor en las más recientes publicaciones le realiza muy pocas modificaciones.
- Su aplicación se considera que sea factible de acuerdo con las condiciones de la unidad objeto de estudio y que pueda ser aplicada a las empresas MINTUR de la provincia o, tal vez, del país.

3.1 Presentación y concientización a la dirección

1. Programa piloto
2. Análisis del diagrama de proceso claves
3. Ampliación del Programa para toda la organización

3.2 Programa piloto y pasos a seguir para su ejecución

A partir del análisis efectuado a las metodologías estudiadas en el Capítulo II y de las características propias de la entidad objeto de estudio en el propio Capítulo, se procede ahora a la aplicación de un procedimiento para el cálculo de los costos de calidad en la unidad Dinos Pizza, perteneciente a la Unidad Empresarial de Base "Ciudad", Palmares, Cienfuegos. Antes de ir directamente a la aplicación del procedimiento, es conveniente.

Para todo lo relacionado con este trabajo, se ha seleccionado un grupo de especialistas, a partir de su calificación y actitud personal así como de la experiencia que poseen en la actividad. Este grupo quedó integrado por:

Tabla Nº 11 Grupo de Especialistas

CARGO QUE OCUPA	AÑOS EXPERIENCIA
Director Unidad Empresarial de Base	12
Administradora Dinos Pizza	15
Económica Dinos Pizza	15
Especialista RRHH Unidad Empresarial de Base	7
Jefe de almacén empresa	10
Especialista calidad empresa	18

Fuente: elaboración propia

3.2.1 Identificación y cuantificación de los Costos de Calidad.

Para la realización del presente trabajo se han identificado los Costos de Calidad los cuales quedan de la siguiente forma, a través de un sistema de modelaje que también se detalla.

- Costos de prevención.
- Costos de evaluación.
- Costos de fallas internas.
- Costos de fallas externas

Tabla Nº 12 CURSOS DE CAPACITACIÓN (PREVENCIÓN)		
CARGO	**CURSOS**	**IMPORTE**
Cocinero	Satisfacción del cliente	$179.27
Cocinero	Manual procedimiento SST	$358.55
Cocinera	Satisfacción del cliente	$179.27
Cocinera	Manual procedimiento SST	$358.55
Cocinera	Gestión calidad servicios	$143.58
Cocinera	Actualización cocina	$537.82
Administradora	Análisis de calidad	$235.93
Administradora	Actualización en cocina	$589.82
Administradora	Actualización en servicios	$589.82
Administradora	Análisis de costos	$412.88
Administradora	Elaboración fichas de costo	$294.92
T o t a l e s		$2880.41
Fuente: elaboración propia		

Antes de ir directamente a la aplicación del procedimiento, es conveniente dejar definida la clasificación de los costos de calidad por partidas de gasto, para ayudar a la buena comprensión del asunto.

Por tal motivo, se ha tratado de dejar definida esa clasificación con independencia de que sean o no aplicables en esta unidad. (Anexo Nº 6)

Costos de evaluación

En el caso de esta unidad que no cuenta con almacén, solo se aplican los costos relacionados con la inspección que se realiza al ciento por ciento de los productos en el momento de su

entrada para su procesamiento y la salida del producto terminado que se realiza con muestreos fijos cada dos horas. En ambos casos participan el cocinero y la administradora.

Tabla Nº 13 Costo de inspección a la entrada			
Participante	**Salario**	**Horas**	**Importe**
Administradora	$500.00	786	$2059.91
Cocinero(a)	$375.00	786	$1548.87
Importe inspección entrada			**$3608.78**
Fuente: elaboración propia			

Tabla Nº 14 Costo de inspección a la Salida			
Participante	**Salario**	**Horas**	**Importe**
Administradora	$500.00	601	$1576.72
Cocinero(a)	$375.00	322	$ 635.11
Importe inspección entrada			**$2211.83**
Fuente: elaboración propia			

Costos por fallas internas

En este epígrafe se incluyen las fallas ocasionadas por mermas en devoluciones de mercancías y las mermas por roturas en manipulación, que son las más representativas en el caso de esta unidad, además, se toma en cuenta lo que ha incidido la falta de mantenimiento en la unidad, que ha provocado roturas o desperfectos en equipos, aún sin resolverse en el momento de la realización del presente estudio. Se ha estimado que la afectación por este concepto asciende a $3236.24 CUC

Anexo Nº 15 MERMAS POR ROTURAS O MANIPULACIÓN	
Meses	**Importe**
Enero	$9,63
Febrero	$8,40
Marzo	$7,45
Abril	$9,05
Mayo	$10,01
Junio	$8,60
Julio	$7,23
Agosto	$6,42
Septiembre	$7,18
Octubre	$8,27
Noviembre	$9,16
Diciembre	$9,63
Totales	**$101,03**
Fuente: elaboración propia	

Tabla Nº 16 Costo de fallas internas (Problemas con el aseguramiento)				
Meses	**Descripcion Elemento de Costo**	**Dias Afectacion**	**Tipo Costo**	**Importe**
Enero	Falta cervezas nacionales	25	Aseguramiento	$1.022,96
	Falta maltas nacionales	28	Aseguramiento	$607,70
	Fallas en las manzanas	20	Aseguramiento	$303,85
Febrero	Falta de malta Bucanero (lata)	28	Aseguramiento	$1.225,52
	Fallas en la mantequilla	28	Aseguramiento	$57,00
Marzo	Falta cervezas nacionales	15	Aseguramiento	$101,28
	Falta de malta Bucanero (lata)	20	Aseguramiento	$395,00
	Afectacion de calidad por falta de			
	insumos y mercancias p/la Venta			
	Demora en arribo de Pizzas	1	Aseguramiento	$10,13
Abril	Frezzer c/tapa Rota	30	Mtto	$0,00
	Falta de malta Cristal (lata)	6	Aseguramiento	$131,67
Mayo	Falta cerv Nacionales	15	Aseguramiento	$273,46
	falta cerv Mantequilla	30	Aseguramiento	$111,41
Junio	Problemas con la temperatura	1	Mtto	$151,92
	Frezzer C/tapa Rota	30	Mtto	
Julio				
Agosto	Falta cerv Nacionales	25	Aseguramiento	$455,77
	Malta Bucanero	8	Aseguramiento	$70,90
Septiembre				
Octubre				
Noviembre	Falta agua gas 500	30	Aseguramiento	$131,67
	Tupicion	3	Mtto	$182,31
	Frezzer C/tapa Rota	30	Mtto	
Diciembre	Falta de Manzanas	17	Aseguramiento	$425,40
Todo el año	Fallas eventuales en base de piza			$550,70
Total del costo				**$6.208,65**
Fuente: elaboración propia				

Costos por fallas externas

Aquí se recogen los costos ocasionados por las fallas que no guardan relación con la propia unidad, o sea, que dependen de elementos externos a ella. Se toma como muestra el abastecimiento dejado de recibir o recibido con mala calidad. A continuación se muestra la afectación que ha habido durante el período de realización del presente trabajo investigativo.

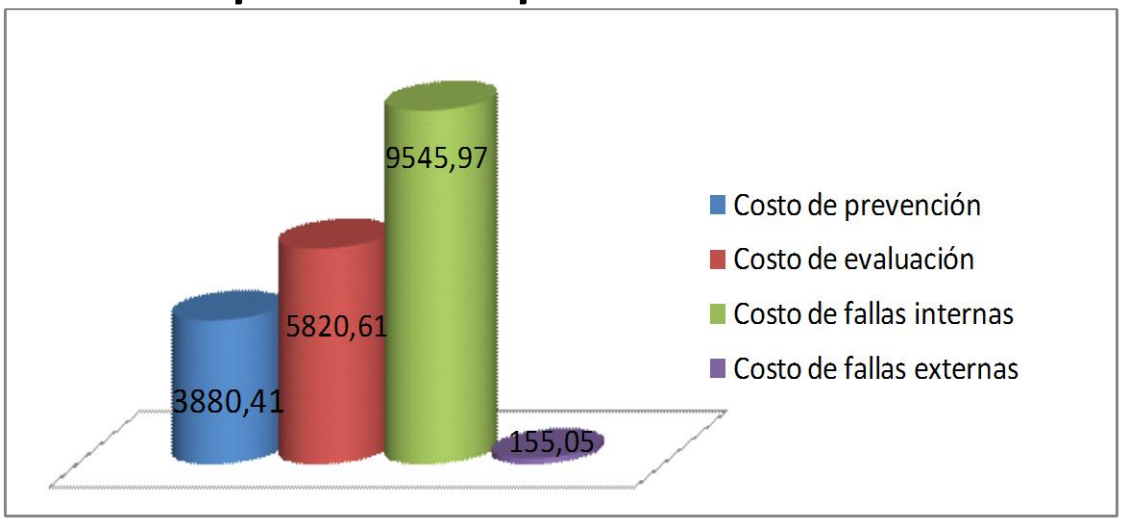
Es conveniente destacar el hecho de que han habido fallas en la calidad de algunos productos los cuales no han sido posible valorar, como es el caso de los útiles y algunos utensilios de

trabajo, los cuales afectan, al menos, la buena imagen de la unidad así como el mejor funcionamiento del área.

Tabla Nº 17 Mermas por devoluciones de clientes			
Meses	**Devolución**	**Costos Importe**	**ingresos dejados de recibir**
Enero	5	$3,83	$16,90
Febrero	6	$2,90	$12,80
Marzo	3	$1,53	$6,75
Abril	15	$4,55	$20,10
Mayo	4	$1,56	$6,85
Junio	6	$2,03	$8,90
Julio	5	$2,78	$12,30
Agosto	8	$4,99	$22,05
Septiembre	10	$3,05	$13,50
Octubre	2	$1,21	$5,40
Noviembre	7	$3,63	$16,00
Diciembre	4	$3,06	$13,50
Totales	**75**	**$35,12**	**$155,05**
Fuente: elaboración propia			

Tabla Nº 18 PESO ESPECÍFICO DE CADA ELEMENTO DEL COSTO DE CALIDAD				
INDICADOR	**COSTO**	**% REAL**	**% ÓPTIMO**	**CALIFIC**
Costo de Prevención	**3880.41**	**20 %**	**40 – 50 %**	**Mal**
Costo de evaluación	**5820.61**	**30 %**	**40 – 50 %**	**Mal**
Costo de fallas internas (*)	**9545.97**	**49%**	**0– 10 %**	**Mal**
Costo de fallas externas	**155.05**	**1%**	**0 – 10 %**	**Bien**
Totales	**19402.04**	**100 %**	**xxxxxxxxxx**	**Mal**
Fuente de elaboración: (Rosander, La búsqueda de la calidad en los servicios, 1992)				

Peso específico de cada tipo de costo con relación al total



Fuente : elaboración Propia

3.2.2 Análisis de resultados y detección de oportunidades para mejoras

En cálculo de los Costos de Calidad, los Costos de Prevención representan un 20 % del total por la asistencia de un grupo de trabajadores que aparecen en la tabla anterior a cursos de capacitación relacionados con su trabajo pero no han sido ni específicos de calidad ni suficientes. Esto quiere decir que está muy por debajo de lo óptimo que se plantea (Rosander, La búsqueda de la calidad en los servicios, 1992) y su calificación, por tanto, es de "Mal". De la misma manera los costos de evaluación se encuentran en un 30%, también están muy por debajo de las cifras óptimas, lo que le da una calificación de "Mal" Los costos por fallas internas se encuentran al 49% lo que las ubica en la calificación de "Mal", siendo estas precisamente en las que la unidad puede incidir para resolverlas. Por su parte las fallas externas se encuentran al 1% por lo que su calificación es de "Bien", aunque es conveniente señalar que estas no han podido ser cuantificadas totalmente, pero son las que no pueden ser amortiguadas en la unidad Todo esto demuestra que no hay una política dirigida a la mejora de la calidad en los servicios en la Unidad "Dinos Pizza" de la Unidad Empresarial de Base "Ciudad".

Es evidente la necesidad de mejora de estos indicadores lo que redundará en mejora de la calidad y, por ende, en la disminución de sus costos. Todo este trabajo debe ir encaminado desde la calificación de todo el personal implicado en los servicios como la eliminación de las fallas tanto internas como externas. Generalmente están asociadas a insuficiencias en la gestión de las administraciones, situaciones imprevistas, descontrol, y en menor grado por carencias de recursos básicos para la prestación del servicio. La falta de independencia relativa de las administraciones es otra de las causas que provocan el resultado negativo de este aspecto. Tómese como ejemplo lo que, en muchas ocasiones, sucede con la calidad de las bases para pizzas. El costo de estas fallas es otra oportunidad que tiene la UEB donde se requiere adoptar medidas para minimizarlos.

CONCLUSIONES

Como resultado del análisis de la unidad, se ha podido llegar a las siguientes conclusiones:

1. No se calculan los costos de calidad ni en la unidad ni en la empresa.
2. El análisis que se realizó a los indicadores económicos arroja que las utilidades han ido decreciendo anualmente.
3. Solamente las fallas externas se encuentran con calificación de "Bien", pues las demás se encuentran con calificación de "Mal", siendo las que mayor peso específico tienen con relación a la calidad.
4. Exceso de consumo de energía eléctrica a causa del mal estado del horno y demora en la prestación de servicio al tener que utilizar la única gaveta que posee en funcionamiento este horno para la elaboración total de la pizza.
5. Ni la administración de la unidad ni de la UEB han definido una política acorde con la necesidad de garantizar el control estricto de los costos de calidad.
6. Se observa que no hay una política para garantizar la calidad de los servicios y con ello poder competir con las nuevas unidades de carácter privado existentes.

RECOMENDACIONES

1. Debe proponerse a quien corresponda el completamiento del equipamiento necesario para la prestación de los servicios, en especial el caso del horno por ser el que más incide en la calidad de los servicios dado su mal estado técnico y, mientras esto sucede, debe garantizarse un buen mantenimiento al mismo.
2. La unidad debe crear las condiciones necesarias para controlar el consumo de energía eléctrica de forma tal que garantice conocer la incidencia de los defectos del equipamiento existente, en especial el horno de pizzas.
3. El análisis de los indicadores económicos que se utilizaron en la presente investigación deberán constituir una herramienta de uso constante, tanto en la unidad como en la UEB.
4. Las fallas internas, por representar el 49 % de los costos totales de calidad, deben ser objeto de constante análisis, tanto por parte de la dirección como de los trabajadores de la unidad, pues son estas las que pueden resolverse de inmediato.
5. De acuerdo al nivel de servicio y el local se podrán ofrecer elaboraciones más complejas con carnes y entre panes bajo la previa evaluación y aprobación de la dirección de marcas y productos a propuesta de las direcciones territoriales para lograr mayor competitividad.

BIBLIOGRAFÍA

Acosta&Fernández. (2009). *Metodología para el cálculo de los costos en las actividades de animación en el Hotel Pinar del Río.* Pinar del Río: Universidad de Pinar del Río.

Aday Camacho, Y. (2011). *Aplicación de un procedimiento para el cálculo de las fichas de costo de los servicios fotográficos de impresión en Photo Service Jagua, Cienfuegos.* Cienfuegos: Universidad "Carlos Rafael Rodríguez".

Amat Salas, J. y. (2008). *La Contabilidad de Gestión como instrumento de dirección.* España: Obsevatorio Iberoamericano.

Balada Ortega, T. (2008). *La reducción de costes a través del análisis de las actividades sin valor añadido.*

Batista Piloto, S. (2010). *Diseño de un procedimiento para el cálculo de los costos en la unidad de cría porcina San Agustín.* Cienfuegos: Universidad "Carlos Rafael Rodríguez".

Cabrera Cardoso, Y. (2011). *Cálculo del costo de producción por órdenes de trabajo en la empreswa Infraewstructura del Ministerio del Interior de Cienfuegos.* Cienfuegos: Universidad de Cienfue3gos.

Calderón Sarría, D. (2006). *Actualización de las fichas de costo en la Granja Urbana Cienfuegos.* Cienfuegos: Universidad de Cienfuegos.

Catacora Carpio, F. (2007). *Tomado del trabajo de diploma de Nancy Rojas Borjas Gort.*

Crosby, P. (1979) La Calidad no Cuesta. México. Mc Graw-Hill.

Fernández Prada, A. M. (2009). *La Contabilidad de Costos.*

Fronti de García, L. &. (2005). *La Contabilidad Verde.* Buenos Aires: Financiera y de Gestión.

BIBLIOGRAFÍA

Harrington, James. (1992). El mejoramiento de los procesos de la empresa, Colombia. Mc Graw-Hill.

Horngren, C. T. (1992). *La contabilidad de costos en la dirección de empresas.*

Iglesias Sánchez, J. L. (2008). *El concepto de relevancia de los costes y su efecto en la Contabilidad de Gestión.* España: Observatorio Iberoamericano.

Lineamiento17. (2011). *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución (17).* La Habana: Partido Comunista de Cuba.

Lineamiento18. (2011). *Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.* La Habana: Partido Comunista de Cuba.

López Rodríguez, M. (2008). *La Contabilidad de Gestión en Cuba.* España: Observatorio Iberoamericano.org.

Mallo, C. (1991). *Contabilidad analítica, costes, rendimientos, precios y resultado.* Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Matos Gonzàlez, H. (2010). *Procedimiento para la determinación del Costo del Kw/h producido en la Central Elétrica Fuell Oil.* Cienfuegos: Universidad de Cienfuegos.

Meigs, R. F. (1988). *Contabilidad, la base para decisiones de negocios.* Canadá: Graw Hill Ryeron Limited.

MINAGRI. (2008). *Resolución 778.* La Habana: Ministerio de la Agricultura.

Polimeni, R. S. (2005). *Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales.* La Habana: Félix Varela.

Ramírez, P. (2010). *La Contabilidad de Costos.* Boletines Bibliográficos de Contabilidad.

Rawlins, K. (2010). *Procedimiento para el cálculo del costo a partir del modelo ABC cxon enfoque de procesos en universidades caso del proceso docente educativo de pregrado.* Cienfuegos: Universidad "Carlos Rafael Rdríguez".

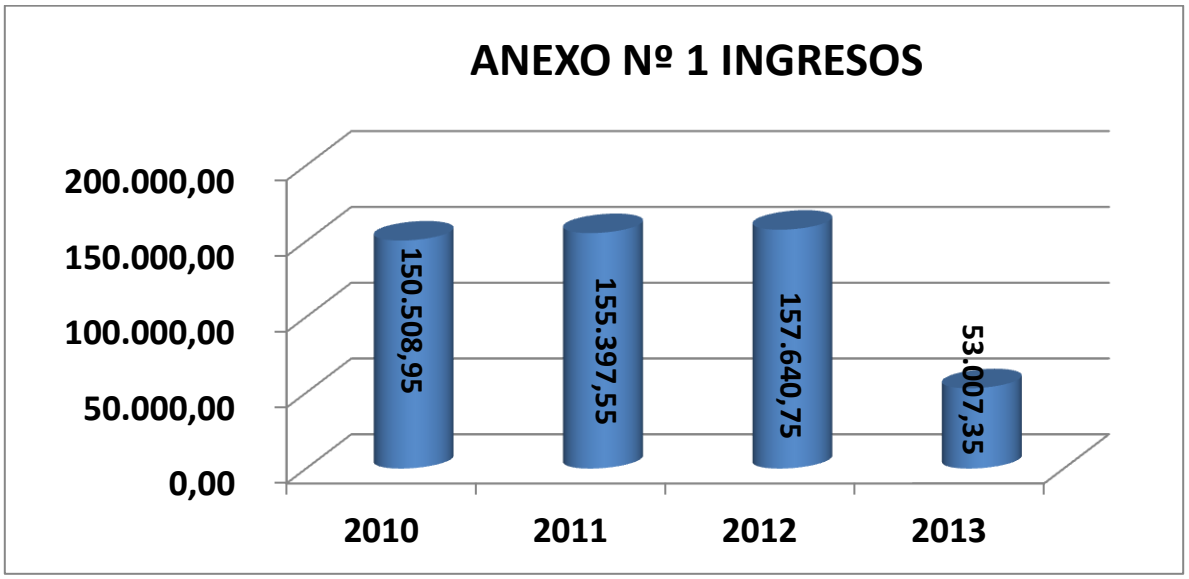
Reyes&Pérez. (2009). *Los fundamentos teóricos respecto a la elaboración de las fichas de costo en Cuba por el método de gastos.* Cienfuegos: Universidad de Cienfuegos.

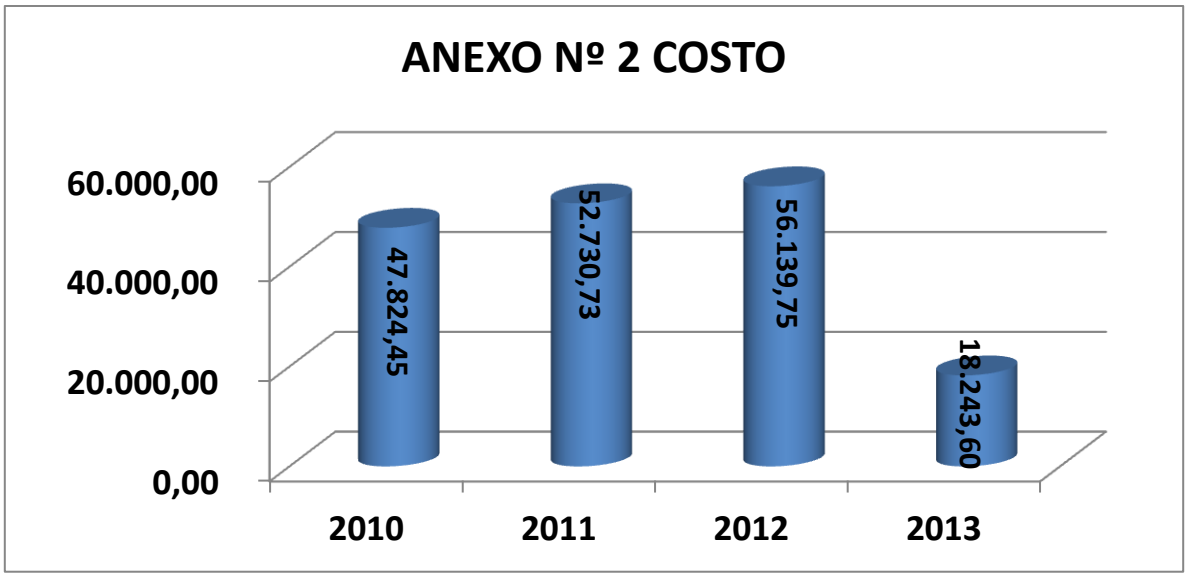
Ursy, A. M. (2006). *Contabilidad de Costos.*

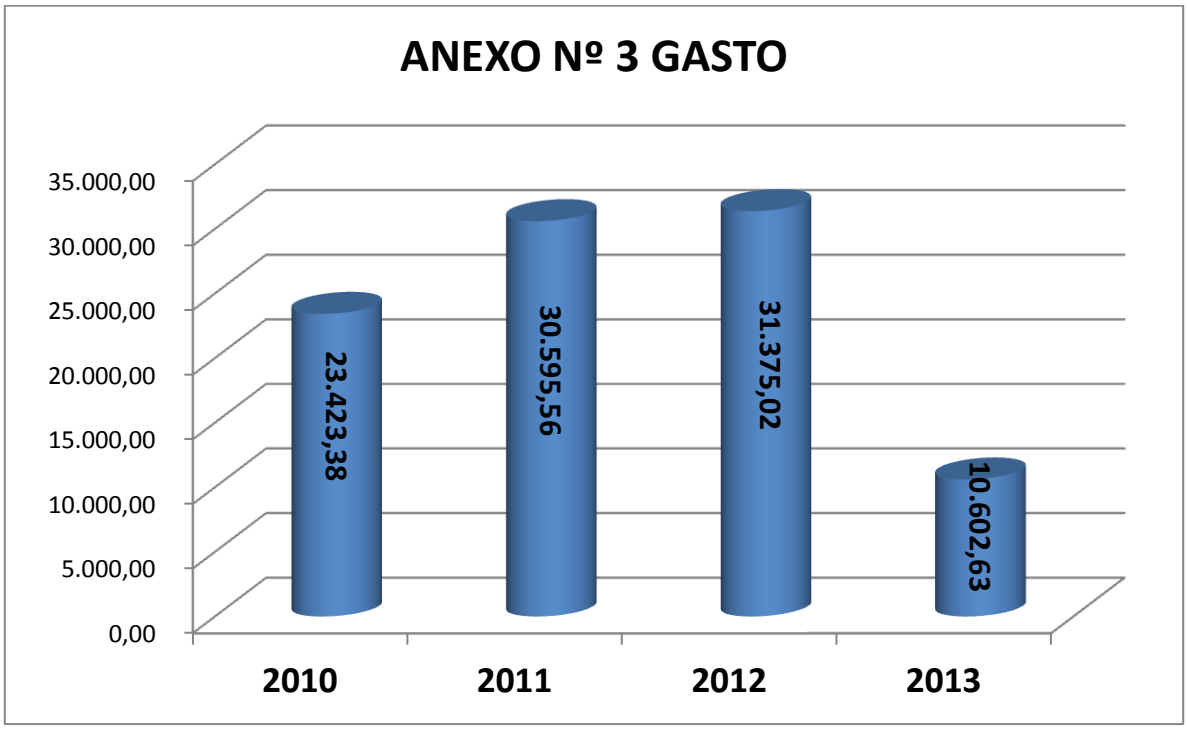
Valenzuela Barros, J. (2006). *Manual de Contabilidad de Costo.* Instituto de Ciencias Política.

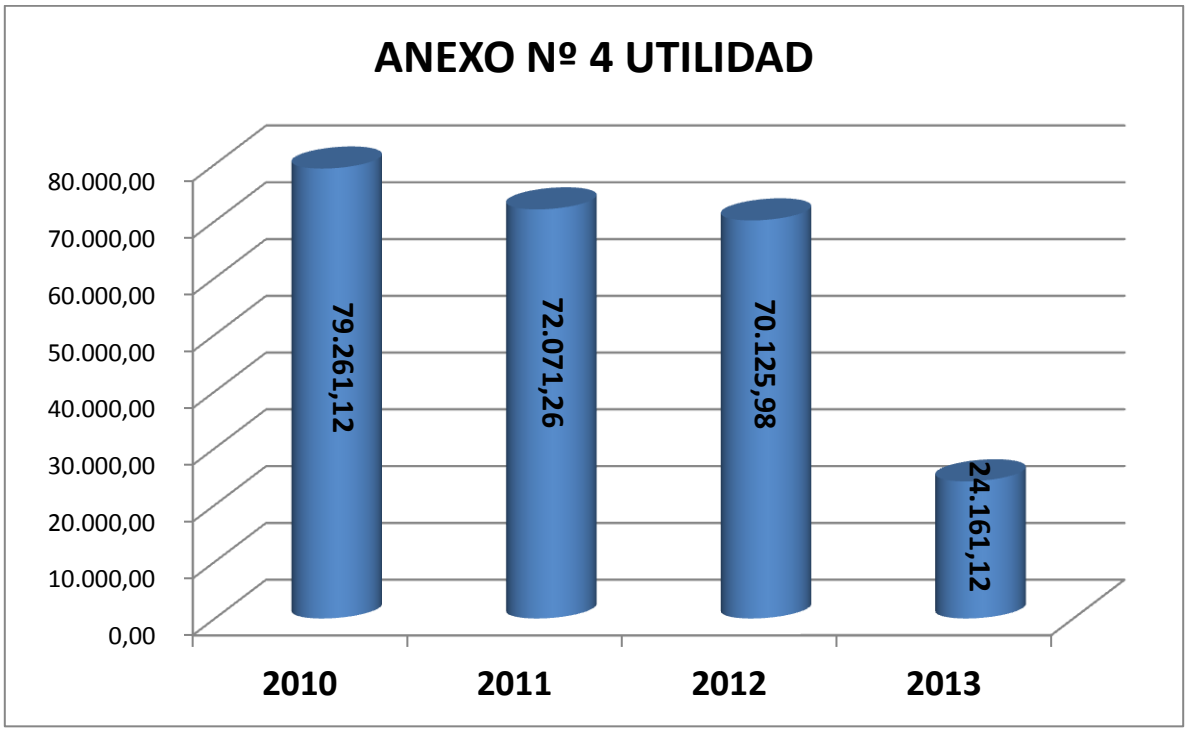
Valladares Gonzàlez, M. (2010). *Procedimiento para el cálculo del Costo de Producción en la procesadora de café "Eladio Machín".* Cienfuegos: Universidad "Carlos Rafael Rodíguez".

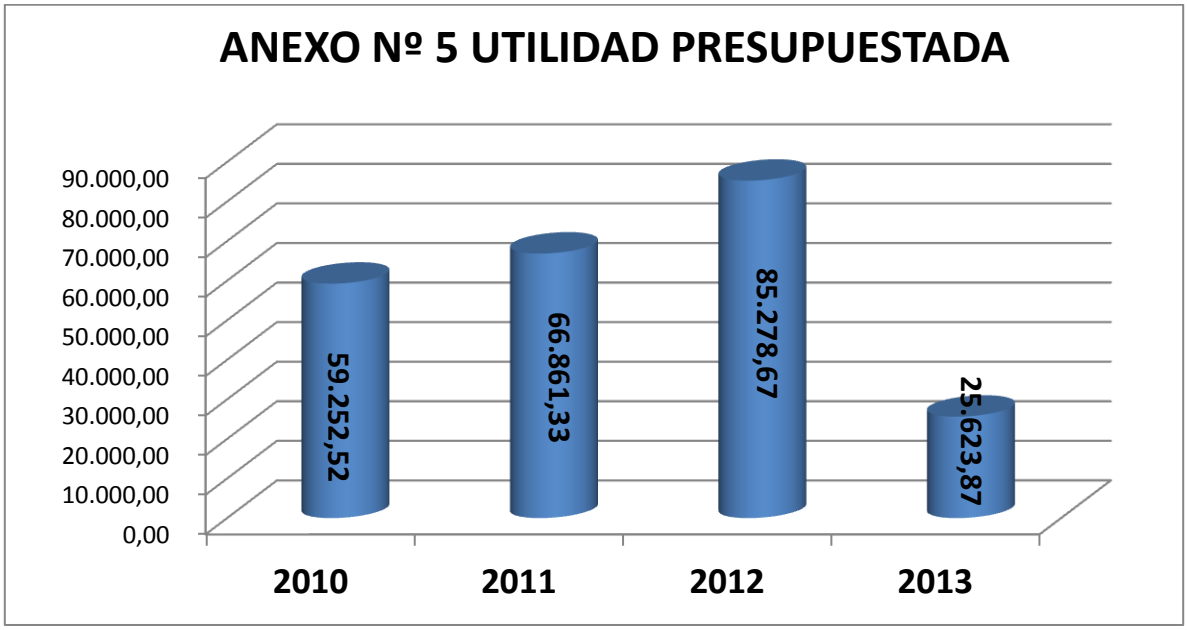
ANEXOS


ANEXO Nº 1 INGRESOS
200.000,00
150.000,00
100.000,00
50.000,00
0,00
150.508,95
155.397,55
157.640,75
53.007,35
2010
2011
2012
2013


ANEXO Nº 2 COSTO
60.000,00
40.000,00
20.000,00
0,00
47.824,45
52.730,73
56.139,75
18.243,60
2010
2011
2012
2013


ANEXO Nº 3 GASTO
35.000,00
30.000,00
25.000,00
20.000,00
15.000,00
10.000,00
5.000,00
0,00
23.423,38
30.595,56
31.375,02
10.602,63
2010
2011
2012
2013


ANEXO Nº 4 UTILIDAD
80.000,00
70.000,00
60.000,00
50.000,00
40.000,00
30.000,00
20.000,00
10.000,00
0,00
79.261,12
72.071,26
70.125,98
24.161,12
2010
2011
2012
2013


ANEXO Nº 5 UTILIDAD PRESUPUESTADA
90.000,00
80.000,00
70.000,00
60.000,00
50.000,00
40.000,00
30.000,00
20.000,00
10.000,00
0,00
59.252,52
66.861,33
85.278,67
25.623,87
2010
2011
2012
2013

Anexo Nº 6 Clasificación de los costos de calidad por partida de gasto			
Prevención	**Evaluación**	**Fallas internas**	**Fallas externas**
Planeación, abastecimiento y mantenimiento del Sistema de calidad	Inspecciones de entrada y salida.	Pérdida (de materiales y insumos, generados por fallos o defectos	Atención aquejas del cliente
Elaboración y revisión de especificaciones, procedimientos e instrumentos de trabajo.	Auditoria de calidad al producto.	Sub utilización de equipos	Servicios de garantía
Control de procesos	Salario de Inspectores	Reprocesos	Pérdidas de ventas.
Planeación de la producción (considera factores inherentes a la generación de productos de calidad)	Inspección y ensayos finales. Inspección y ensayos del proceso.	Rebaja por baja calidad. Cambio de destino por no cumplir con las especificaciones del cliente	Castigos y penalizaciones
Instrucción y capacitación del personal	Evaluación de almacenes (degradación de prod)	Reinspecciones de quejas	Juicios y demandas.
Evaluación de proveedores	Operación del sistema de conformidad metodológica	Consultas técnicas con personal de la empresa	Seguros
Adquisición de equipos medición y por Unidad Empresarial de Base		Consultas técnicas con personal Especializado	Reparaciones gratuitas
Auditorias del sistema de calidad		Degradación (Un elemento que tenga defecto)	Concesiones.
Conservación y calibración de equipos de medición y por Unidad Empresarial de Base		Gasto de salario por hora del personal que tiene que decidir solución	
Informes de calidad		Eliminación derechazos	
Proyectos de mejora		Saneamientos de lotes.	
Programas de motivación			

Anexo Nº 7

Anexo Nº 8

Anexo Nº 9

Anexo Nº 10

Anexo Nº 11