

INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN, ESTRATEGIA PARA EL ESTUDIO DE LOS COSTOS DE CALIDAD EN LAS ORGANIZACIONES

Sandra De Freitas Díaz ¹
ULA

Resumen:

La calidad es un factor importante para la competitividad y el éxito empresarial, por ello resulta una necesidad casi imprescindible para cualquier organización que apunte a la obtención de beneficios financieros y a la permanencia en el mercado. Éste es el caso en que cobra vida la investigación empírica en contabilidad de gestión, ya que la misma toma datos de la realidad que son transformados con base en ciertas teorías contables de la contabilidad de gestión.

El objetivo de este artículo es realizar un análisis sobre las investigaciones empíricas en contabilidad de gestión asociados a las organizaciones, con miras a utilizar ésta como una herramienta que permita la obtención de datos ciertos tomados de la realidad palpable y aplicable al análisis de costos de obtención de calidad.

Palabras claves: Investigación empírica, contabilidad de gestión, costos de calidad.

I.- INTRODUCCIÓN

Actualmente, y debido a la innovación tecnológica y la globalización de los mercados, se ha presentado un cambio importante en las organizaciones. Este cambio se ha caracterizado por la toma de conciencia sobre la necesidad de brindar cada día productos y servicios de optima calidad que vayan en procura de satisfacer las necesidades y expectativas de los clientes, lo que se traduce en la aplicación de sistemas de gestión de la calidad que ofrecen, entre otras cosas, la posibilidad de disminuir los costos totales de las organizaciones a través de la óptima implementación, administración y análisis de los costos de calidad.

La investigación empírica en contabilidad de gestión es una tarea que se encuentra actualmente direccionada a visualizar la realidad de las organizaciones con el objetivo primordial de respaldar las evidencias teóricas razonables sobre la correspondiente base real estudiada. Por ello, se afirma que la investigación empírica en contabilidad de gestión es un proceso en el que se puede diferen-

¹ sandradfreitas@cantv.net

ciar la descripción de la realidad y la formulación de las hipótesis que luego son contrastadas con la realidad.

Este trabajo se centra en uno de los tópicos básicos de las ciencias sociales, el cual es la contabilidad de gestión enfocada en el análisis de los costos de calidad. La razón entonces, es la disputa que recientemente se ha planteado sobre la investigación empírica en esta rama, ya que con ello se demuestra que la contabilidad de gestión se ha ido instaurando y consolidando a lo largo del siglo XX, pese a que es una disciplina relativamente nueva. En concreto, en lo que a la investigación empírica se refiere, se cuenta con interesantes resultados de gran utilidad para valorar su evolución y sus deficiencias, con el fin de establecer mejoras y líneas de actuación para el futuro.

El objetivo principal de este artículo es realizar un análisis sobre el aporte que la investigación empírica en contabilidad de gestión ha brindado al estudio de los costos de calidad de las organizaciones; particularmente, analizar algunos resultados de dichas investigaciones que han servido de base para el estudio de los costos de calidad.

Para ello, se plantean cinco apartados básicos que incluyen los resultados de las investigaciones y análisis detallados de la conceptualización; desde éstos se pretendió ir de lo particular a lo general, indagando en conceptos elementales como: investigación empírica, investigación empírica en contabilidad de gestión y costo de calidad, para crear una base cierta sobre la contribución que han brindado a la contabilidad de gestión, el análisis, la aplicación y el procesamiento de los costos de calidad.

II.- LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA

Al analizar la historia de la humanidad es posible visualizar una sucesión de cambios en todos los aspectos de la vida. Tanto es así, que dentro de la investigación se vislumbran grandes cambios que han hecho necesario direccionar las teorías hacia lugares no imaginados. La investigación empírica no escapa a esta aseveración, ya que el auge de la misma nace como muchos autores lo han referido, de la necesidad de conectar la teoría con la realidad; es así que para comienzos de los años sesenta se asienta el nacimiento de la investigación empírica.

Comencemos entonces por definir la investigación empírica, visualizada inicialmente desde la perspectiva de Bunge (1993), en la cual considera a la investigación empírica como aquella que parte de los hechos, los respeta hasta cierto punto y vuelve a ellos. Los datos empíricos o reales confirmados se obtienen con ayuda de teorías y son, a su vez, materia prima de la elaboración teórica. De

allí, que el proceso de investigación empírica sigue una secuencia notable en el que se identifica como la base esencial de la investigación los objetivos de la investigación, para luego formular las hipótesis, las cuales serán experimentadas y contrastadas.

Con ello, se pudiese describir a la investigación empírica como un proceso en el que en primer lugar se describe la realidad para luego formular hipótesis que posteriormente son comprobadas empíricamente.

Es bajo esta premisa que un sin número de autores se ha atrevido a conceptualizar la investigación empírica desde una óptica totalmente amplia; por ello, López (1995: 1039) indica lo siguiente: "al calificar la investigación como empírica damos a entender que se basa en información factual, esto es, en datos tomados de la realidad, básicamente, como oposición a la investigación que se deriva del conocimiento teórico".

La investigación empírica es aquella que tiene como objeto de estudio un hecho o fenómeno de la calidad empresarial que es sometido a observación y análisis con el fin de entenderlo, y por esa vía poder contribuir a mejorar la gestión y desempeño de las organizaciones, según Malaver et. al (2000).

La investigación empírica, según Tua (1992), intenta validar hipótesis distinguiendo con la realidad o el ambiente que los rodea. Esta idea nos permite pensar entonces en que la investigación empírica intenta conectar las ideas a la realidad.

Por lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que la importancia de la investigación empírica radica en el hecho de que toda ciencia, para nutrir su reflexión teórica, tiene necesidad de investigaciones empíricas, sin las cuales se quedaría sólo en la especulación intelectual y analítica.

Los grandes descubrimientos científicos se basan en buena parte en los resultados de investigaciones empíricas, resultados que nacen de un determinado procedimiento de recopilación y análisis de datos. Los métodos y las técnicas de la investigación científica son instrumentos por medio de los cuales se pueden obtener valores exactos de medición respecto a los correspondientes objetivos de investigación para, así, solucionar problemas científicos.

Los aportes básicos de la investigación empírica permitieron a las ciencias contables intentar adaptar este tipo de investigación a la realidad contable; de allí el surgimiento de la investigación empírica en contabilidad.

III.- LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD

La investigación empírica en contabilidad se remonta a principios de los años sesenta, cuando para aquella época se apreciaba la saturación de la investigación *a priori*. Este tipo de investigación consistía en formular teorías e hipótesis tratando de explicar de manera rigurosa el conocimiento contable por medio de una capacidad explicativa y predictiva, en la que el concepto de investigación como tal se asocia al desarrollo de las teorías normativas. Las hipótesis planteadas dentro de la investigación *a priori* pretendían realizar combinaciones de observaciones empíricas utilizadas en las prácticas contables.

Al respecto, Elchaime (2002) manifiesta que la investigación en el área contable muestra, en el presente siglo, dos etapas bien diferenciadas, que en cierto momento tendieron a suplantarse y que actualmente se complementan. La primera se refiere a la investigación *a priori* y está vinculada al desarrollo de teorías normativas. La segunda, se inicia en los años sesenta y se conoce como investigación empírica.

Pero antes de tratar el tema de la investigación empírica en contabilidad comencemos por definir lo que se entiende por contabilidad, para así entender hacia dónde apunta la investigación empírica en contabilidad.

La contabilidad es el proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gerentes puedan planificar, evaluar y controlar su situación (Homgren y Harrison, 1997). Dentro de ella se engloban varias ramas: la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión, ramas que son abordadas por la investigación empírica en particular.

Partiendo del hecho de que la contabilidad es un proceso que permite, entre otras cosas, analizar sus fases en un todo, se implanta y desarrolla la investigación empírica en contabilidad. Para comienzos de los sesenta, utilizar el término de investigación en contabilidad era sinónimo de la investigación *a priori*, ya que se relacionaba al desarrollo de teorías normativas, donde su objetivo primordial era verificar el grado de implantación de una práctica, la reacción que pudiesen presentar los usuarios ante normas o prácticas específicas y, por ende, los alcances de los estados financieros en concordancia con hipótesis normativas.

Las investigaciones en contabilidad no son de vieja data, ya que primero hizo su aparición la contabilidad financiera como actividad profesional. Posteriormente, las prácticas contables obtuvieron más importancia debido a la influencia de los profesionales y del surgimiento del estudio de la contabilidad por

parte de los académicos contables que se han dedicado al estudio de la contabilidad e influenciado notablemente en el proceso de elaboración de la investigación, donde se seguía un proceso de tipo inductivo.

Muchos han sido los planteamientos sobre la razón fundamental del surgimiento de la investigación empírica en contabilidad, pero el despertar de la misma vino de la mano del cambio en el enfoque de los propósitos y objetivos de los estados financieros, al integrarse el objetivo "medición del beneficio" por el de "suministro de información útil al usuario". Por ello, la razón básicamente sería el intento de contrastar positivamente la utilidad.

Tua (1991: 3) indica que esta sustitución de la búsqueda de una verdad única por una verdad orientada al usuario, que pretende y persigue proporcionar la mayor utilidad posible en la toma de decisiones, pudo estar implícita en algunas formulaciones previas. Es así que la investigación empírica en contabilidad "se orienta hacia el usuario de la información financiera".

Bajo esta premisa se puede afirmar que es el paradigma de la utilidad el que abre el camino de la investigación empírica en contabilidad, sin dejar a un lado el hecho de que la saturación de hipótesis es otro de los motivos que contribuyeron al nacimiento de la investigación empírica; aunado a ello ha ido en aumento la importancia y consecuente utilización del argumento de los efectos económicos de la norma contable. De allí que Tua (1991) indica que el descubrimiento de la norma contable puede tener efectos económicos; es decir, puede constituir un elemento de distribución de la riqueza, dado que impone costos a unos grupos sociales y es causa de beneficios para otros; ha supuesto también un motivo adicional de auge de la investigación empírica y, a la vez, una nueva línea de investigación.

De allí que Lorca (2003) plantee que los factores que han determinado los avances de la investigación empírica en contabilidad son: la expansión de la tecnología informática, la disponibilidad de datos y el creciente desarrollo de la actividad académica con una fuerte base en instrumentos analíticos y cuantitativos propios de la teoría económica. Así, en muchos ámbitos de la contabilidad financiera la disponibilidad de bases de datos, de un marco teórico adecuado y de técnicas de computación avanzadas, ha impulsado el desarrollo de la investigación empírica. Para ello, se ha utilizado un enfoque multidisciplinar, proveyéndose de modelos y herramientas de trabajo procedentes de áreas como el análisis económico, las matemáticas, la estadística o la investigación operativa.

En la actualidad la investigación empírica en contabilidad ha adquirido una gran importancia debido a que se ha dejado de lado el interés profesional de esta disciplina; también los investigadores se orientan a desarrollar grandes

estudios direccionados básicamente a las organizaciones, a fin de brindar información financiera de calidad.

López (1995) apunta hacia el hecho que la investigación empírica en contabilidad se encuentra muy vinculada a disciplinas básicas como el análisis económico, las matemáticas y la estadística. Por ello, buena parte de los modelos y herramientas de trabajo que emplea se extraen de estas disciplinas básicas. Se asume adicionalmente que los estados financieros son la base primordial de la investigación empírica contable, debido a que estos se elaboran basados en normas y principios que provienen de un territorio corporativo bien definido.

Partiendo del hecho que la investigación empírica en contabilidad estudia todas las ramas de esta profesión, es que la presente investigación se enfoca en el desarrollo de la investigación empírica en contabilidad de gestión. Esto debido a que es dentro de esta área que se encuentra inmerso el estudio de la contabilidad de costos y, por ende, de los costos de calidad.

IV.- LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La contabilidad es evidentemente una ciencia fáctica, empírica o aplicada, que tiene distintos campos de estudio. Estos campos, en particular para las organizaciones, pueden resumirse en dos áreas: la contabilidad externa, financiera o patrimonial y la contabilidad interna o de gestión. Las teorías propias de una y otra deberán ajustarse a lo que la epistemología establece como necesidades o condiciones para su calificación como teorías científicas.

Los investigadores de las ciencias contables concuerdan en que la contabilidad de gestión es la rama de la contabilidad que capta, registra, valora, analiza y transmite información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, con el objeto de facilitar la toma de decisiones de los diferentes niveles de la organización, relacionada directamente con el seguimiento y cumplimiento de los objetivos estratégicos y generales definidos por éstas, y enfocados en particular en la planificación, control y desarrollo de las actividades de la organización tanto internas como externas, con el apoyo imprescindible de las áreas funcionales y con la participación activa de los responsables de su ejecución y la gerencia general en la toma de decisiones.

Por ende, la contabilidad de dirección o gestión diseña su campo de aplicación en la asignación eficiente de los recursos (materiales, humanos y financieros), analizando tanto las funciones de producción como los de los costos y el comportamiento de los mercados. Su objetivo principal radica en la "maximización del beneficio".

Sobre este particular, Escobar et al (2005) alega que en la actualidad existe un importante consentimiento al enmarcar la contabilidad de gestión desde una perspectiva amplia, como un sistema de información capaz de suministrar cualquier información relevante para la gestión empresarial.

Lukka y Kasanen (1996) afirman que los trabajos empíricos están fundados en datos no extraídos de bibliografías específica, sino que han sido obtenidos evidentemente para el estudio en cuestión, empleando una variedad de técnicas de recogida de datos como lo son: cuestionarios, asuntos, ensayos de laboratorio y estudios de campo. En esta misma línea, Luft y Shields (2003: 172) indican que las fuentes de evidencia empírica engloban datos cuantitativos y cualitativos, experimentos de laboratorio, estudios de campo/caso, encuestas por correo.

La evolución de la investigación empírica en contabilidad de gestión se remonta a los años cincuenta. Para aquella época el punto de vista del investigador estaba concentrado en la determinación del costo y en el control financiero, realizado mediante los presupuestos y la contabilidad de costos. Para mediados de los años sesenta, el principal objetivo era proporcionar información para la planificación y el control de gestión, a través del uso de tecnología como el análisis de decisión y la contabilidad de responsabilidad. Luego del año 1985, la atención se centró en la reducción del despilfarro de recursos, utilizando para ello el análisis de procesos y tecnologías de gestión de costos. Una década después, se sitúa el énfasis en la creación de valor por medio del uso eficiente de los recursos, analizando los determinantes del valor para los clientes y los accionistas, así como la innovación organizacional.

La investigación empírica de la contabilidad de gestión parte básicamente del hecho de brindar la maximización del beneficio financiero, por ello, Lorca (2003) manifiesta que la meta de la investigación en contabilidad de gestión debería ser determinar qué técnicas, existentes o emergente, son usadas por las empresas en la actualidad; lo que permitiría posteriormente avanzar en la elaboración de teorías.

En la actualidad no cabe duda de que la investigación en contabilidad de gestión se apoya en un gran número de disciplinas tales como la Psicología, la Sociología, o la investigación operativa, y no exclusivamente en la Economía. Ello hace que se sirva de una rica variedad de marcos teóricos procedentes de diversas ciencias y esto, lejos de ser un inconveniente, resulta muy beneficioso (Luft y Shields, 2003).

Los estudios realizados dentro de estas investigaciones muestran algunas áreas de especial interés. Tal es el caso de las investigaciones efectuadas en Cuba sobre los sistemas de gestión y de los costos basados en las actividades,

costos de calidad, costos medioambientales, teoría de las limitaciones y el capital intelectual (Armenteros y Vega, 2003). En otros países, como Portugal, la investigación sobre contabilidad de gestión se centra en la contabilidad medioambiental, gestión estratégica de costos, cuadro de mando y sistemas de información para la gestión (Carvalho et al., 2002). En España los temas centrales de investigación están relacionados con los sistemas de gestión y de costes basados en las actividades, costes de calidad, contabilidad de dirección estratégica y costos medioambientales (Ripoll, 1996; Escobar et al., 2002).

En este sentido, y analizando la importancia que tiene para la contabilidad de gestión las investigaciones empíricas, es que nos sumergimos ampliamente en estudiar las investigaciones empíricas en la contabilidad de gestión basadas en los costos de calidad de las organizaciones.

V.- LOS COSTOS DE CALIDAD EN LAS ORGANIZACIONES

Antes de poder definir los costos de calidad, las implicaciones que tienen en el desarrollo de las organizaciones y cómo se relacionan con el éxito empresarial, se debe definir el concepto de calidad y su contribución particular en el incremento de la satisfacción de los clientes y en el logro de los objetivos de las empresas.

Para Deming (1989), la calidad es el grado predecible de uniformidad y fiabilidad a bajo costo y adecuado a las necesidades del mercado, mientras que para Juran (1993), la calidad es la ausencia de deficiencias que pueden presentarse como: retraso en la entrega, fallos durante los servicios, facturas incorrectas, cancelación de contratos de ventas, entre otros. Calidad es adecuarse al uso, aceptación que se extiende tanto para el cliente interno como el externo.

Bajo esta perspectiva la calidad significa aportar valor al cliente, esto no es más que ofrecer unas condiciones de uso del producto o servicio superiores a los que el cliente espera recibir a un precio razonable y accesible. También, la calidad se refiere a minimizar las pérdidas que un producto o servicio pueda causar mostrando cierto interés por parte de la empresa en mantener la satisfacción del cliente.

El avance en la calidad tiene dos objetivos que podríamos llamarlos complementarios. De un lado se logra la satisfacción del cliente, tanto interno como externo; por otro, aumenta la productividad y competitividad de la organización. Con el incremento de la calidad se mejora la gestión de los procesos, consiguiendo con ello una reducción de desperdicios y una disminución o eliminación de los reprocesos, incidiendo directamente en los costos de unidad de obra. Obteniendo un producto de óptima calidad se consigue disminuir el costo de

garantía que se le ofrece al cliente, disminuyen los gastos de revisión y mantenimiento, permitiendo el incremento de la confianza y fidelidad del cliente, a través de la satisfacción de sus necesidades.

Es interesante mencionar que, en la mayoría de los casos, cuando una empresa inicia su actividad económica para elaborar productos o brindar servicios establece dentro de sus objetivos más importantes: ganar dinero con la actividad económica seleccionada y tener clientes satisfechos a fin de que el balance calidad-precio sea altamente atractivo para el consumidor, y así intentar que el comprador casual se convierta en un cliente leal y permanente.

Con miras a obtener un sistema eficaz para determinar el balance de calidad-precio es recomendable aplicar análisis de costos de obtención de la calidad. El uso e implementación de este sistema permite a las organizaciones buscar la calidad a costos racionales y asumibles, ya que no sólo se trata de eliminar los desperdicios, sino de eliminar todas aquellas mejoras de calidad que no agregan valor alguno a productos o servicios.

En este sentido, resulta imprescindible desarrollar y analizar el concepto de costos de calidad en un todo, para así comprender la importancia que tienen los mismos en las organizaciones. Los costos de calidad son los costos totales asociados al sistema de gestión de la calidad, y pueden utilizarse como medida del desempeño del sistema de calidad. Por un lado, se encuentran los costos originados en la empresa para asegurar que los productos tengan calidad; por el otro, están los costos por no tener calidad que resultan de las diferencias en productos y procesos. A estos últimos se les conoce como costos de no calidad o de mala calidad (Gutiérrez, 1997).

Los costos de calidad, o los costos relacionados con la calidad, son aquellos asociados con todas las actividades llevadas a cabo cuando los productos y/o servicios no salieron bien desde la primera vez; son los costos por corregir errores, desviaciones o anomalías; los retrabajos, reprocesos, desperdicios. Pero también son los costos asociados con las tareas de inspección y prueba, aquellas con las que nos cercioramos o verificamos que un producto o servicio cumple su requisito de calidad. Y, por último, son todas las actividades que realizamos para prevenir que un producto o servicio no cumpla con sus requisitos de calidad, lo que hace que se acumulen costos de calidad (Campanella, 1992)

El costo de calidad es un método para determinar cuánto tiempo y dinero se emplea en asegurarse que el producto es adecuado para el uso y se encuentre conforme a los requisitos. Es también un potente instrumento de gestión que ayuda a identificar áreas de problemas y a priorizar cuál abordar primero (Berlinches, 2006).

Los costos de calidad se clasifican en costos directos y costos indirectos. Los primeros están asociados a los costos de conformidad o costos de calidad; los segundos, también denominados costos ocultos, están asociados con los costos de no conformidad o de no calidad; estos últimos son los más difíciles de identificar, medir y controlar. Los costos directos incluyen a los costos de prevención y los costos de evaluación; los costos indirectos o de no calidad incluyen los costos de fallas internas y los de fallas externas.

La contabilidad de gestión, y particularmente el estudio de los costos de calidad en sus principales unidades de medición: costos de prevención y evaluación y los costos de fallos o de no calidad, deben ser base de información para los integrantes del departamento o unidad de calidad, de forma tal que puedan ser utilizados en la toma de decisiones y permitan, igualmente, comprobar los avances que se estén dando en el incremento de la calidad, o como instrumento de formación y culturización para la totalidad de los miembros de la organización y así involucrarlos dentro de los programas de calidad que se desarrollen en la empresa.

La implantación de un sistema de gestión y aseguramiento de la calidad induce el incremento de algunos costos, pero igualmente permite disminuir otros. En su mayoría, los costos relacionados con la implantación de los sistemas de gestión de la calidad se incluyen dentro de los costos relacionados con la calidad; por ello, los costos en que incurre la empresa al adaptar un modelo de gestión de la calidad son inferiores a los ahorros que produce.

Tal afirmación se fundamenta en los resultados obtenidos por las investigaciones empíricas a través de los años realizadas por investigadores de contabilidad de gestión, específicamente la que estudia la aplicación de sistemas de análisis de los costos de calidad en las organizaciones. Éstos han brindado la oportunidad a las organizaciones de tener datos incuestionables de sus estructuras de costos, permitiéndole tomar decisiones sobre bases ciertas y permitiéndoles adicionalmente abrir sus posibilidades de crecimiento y, por ende, la obtención de óptimos beneficios apuntando hacia la satisfacción de sus clientes.

VI.- INVESTIGACIÓN EMPÍRICA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN BASADA EN COSTOS DE CALIDAD DE LAS ORGANIZACIONES

Utilizar la investigación empírica en contabilidad de gestión para conocer e indagar sobre las ventajas competitivas que aporta la implantación y análisis de los costos de calidad en las organizaciones, permite recoger los datos directamente de las fuentes o de la realidad empresarial con miras a contribuir con la mejora de la gestión y del desempeño de las organizaciones.

Las investigaciones empíricas en contabilidad de gestión basadas en análisis de los costos de calidad han adquirido en los últimos años una relevancia sin precedente, debido al cambio del objetivo primordial de las organizaciones en el largo plazo. Anteriormente las organizaciones no consideraban la calidad de los productos y servicios dentro de sus objetivos organizacionales más importantes y, por ende, no les parecía atractivo evaluar los costos implícitos en la calidad de los productos y servicios; actualmente, motivado a la globalización de la economía y de los negocios y a la exigencia cada día más pronunciada de los clientes, se han visto en la necesidad de implantar sistemas de gestión de calidad que se orienten a la satisfacción de las expectativas de los clientes y al logro de los objetivos organizacionales en un todo, lo que conduce de forma automática hacia la garantía de permanencia en los mercados que sirven.

Las principales investigaciones empíricas están enmarcadas en los diseños y aplicación del sistema de costos de calidad en las organizaciones, particularmente las investigaciones en esta área se centran en países como Cuba y España, donde han profundizado sus investigaciones empíricas en la importancia que las empresas dan a los costos de calidad, así como la disposición y utilización de informes de costos de calidad suministrados por los departamentos de contabilidad. Estas investigaciones se están desarrollando en algunas empresas industriales y de servicios.

Específicamente, dentro del campo de la gestión de los costos de calidad, la investigación empírica se ha centrado en analizar tres puntos principales. En primer lugar, analizar las relaciones de intercambio propuestas por el modelo tradicional; luego, analizar la situación de los costos de calidad en una empresa o sector; y por último, estudiar la influencia que ejerce la implantación de un programa de costos de calidad total en el beneficio empresarial. El primer punto de investigación se centra en trabajos que pretenden comprobar si se cumplen o no las relaciones de intercambio entre las distintas categorías que conforman los costos de calidad, tales como los costos de prevención, evaluación, costos de fallos internos y externos, se encuentra aquí estudios como los de Plunkett y Dale, 1988; Carr y Ponemon, 1992, entre otros.

Las investigaciones empíricas enfocadas por estudios aplicados a una empresa o industria concreta se ubican dentro del segundo punto de investigación, en esta área destacan los trabajos de De Fuentes, 1994; Keogh y Brown, 1996; Goulden y Rawlins, 1997, entre otros, con objetivos diversos tales como: medir la importancia relativa de las distintas categorías que conforman el costo total de la calidad; analizar las causas principales que provocan los costos de no conformidad; cuantificar el costo total de la calidad; identificar el sistema de registro y medición de los costos de calidad existentes en la empresa y otros tantos que

se desarrollan dentro de los estudios aplicados de manera particular a una organización o empresa.

El tercer punto de investigación se centra en analizar la influencia que ejerce la gestión de la calidad total en los distintos indicadores de rendimiento y resultado empresarial; dentro de esta línea destacan los trabajos de Hendricks y Singhal 1996 -97, Lemak y Reed, 1997 y Augus y Adbullah, 2000. Trabajos que aportan resultados verdaderamente positivos para el estudio de los costos de calidad como es el caso en el que se afirma que la implantación de programas de gestión de la calidad total ejercen una influencia positiva en los indicadores cuantitativos de rendimiento empresarial.

Por ende, es común encontrar investigaciones empíricas sobre costos de calidad como la fundamentada por Miñarro (2003), llamada "Gestión de los costos de calidad y rendimiento de las pequeñas y medianas empresas", donde estableció como objetivo de investigación, analizar la relación entre el rendimiento empresarial (cuantitativo y cualitativo) de las pequeñas y medianas empresas y la percepción sobre su posición competitiva con respecto a los costos totales de calidad. Esta investigación aportó, entre otras cosas: cómo la situación de la empresa sobre sus costos totales de calidad ejercen una influencia positiva y significativa en los indicadores cualitativos del rendimiento de la Pyme, no encontrando relaciones significativas en los indicadores cuantitativos; así mismo, indica que la adecuada y correcta implantación de un sistema de gestión y medición de los costos de calidad empieza a ejercer influencia sobre el rendimiento empresarial una vez que ha transcurrido un determinado plazo de tiempo.

Por otro lado, Climent (2003) desarrolló una investigación basada en determinar los costos de calidad y estrategias en las organizaciones. Así, determinó que las empresas que más se certifican pertenecen a la industria manufacturera, motivadas por las exigencias de sus clientes realizándolo en mayor proporción a través de las metodologías 5S, TPM, Círculos de Deming, entre otros. Así mismo, logró determinar que mientras mayor es la experiencia que tienen las empresas en la implantación de los sistemas de calidad más son las que logran disminuir sus costos de calidad, la categoría de costos de calidad que se evalúa en mayor proporción son los costos de fallos internos y las empresas que tienen menor tiempo de certificadas son las que en menor proporción miden costos de calidad. Adicionalmente, la investigación permitió determinar que las empresas una vez que deducen los gastos de implantación de sistema de gestión de calidad no reducen los costos totales al aplicar el sistema de calidad.

Respecto a otras investigaciones empíricas en contabilidad de gestión enfocadas a la contabilidad de costos de calidad, se encuentra el trabajo de Sansalvador y Cavero (2005), quienes elaboraron una investigación relacionada con el

costo total de la calidad en organizaciones ISO 9000. Estos autores determinan que un porcentaje importante de empresas no conocen lo que es el costo total de la calidad; las empresas analizadas en esta investigación se les presuponen cierta cultura sobre gestión de la calidad, al disponer todas ellas de un sistema de calidad ISO 9001, implantado y certificado. Ello indica que no todas las organizaciones con sistemas de gestión de calidad ISO 9001 tienen un interés real por la gestión de la calidad. En ocasiones simplemente se busca la obtención de una prestigiosa certificación para utilizarla como una herramienta de *marketing*.

Así mismo, indican los autores referidos que los resultados del estudio realizado ponen de manifiesto la importancia cuantitativa de los costos totales de la calidad. De esta forma, aun obviando en la mayor parte de los casos la existencia de los costos intangibles, y teniendo presente que el marco muestral estaba integrado por organizaciones con sistemas de calidad implantados, la investigación concluyó la existencia de un costo total de la calidad que oscila entre el 15 y el 20% de las ventas para el 33% de las organizaciones que efectúan mediciones del mismo, y entre el 10% y 15% de las ventas en el 17% de los casos.

El análisis de costos de calidad ha adquirido notoria presencia gracias a los resultados obtenidos de la investigación empírica; por ello, con todo lo expuesto anteriormente, se reafirma la importancia que tiene la medición de los costos de calidad en las organizaciones a través de los aportes brindados por las investigaciones empíricas, lo que nos permite indicar que la investigación empírica en contabilidad de gestión es una óptima estrategia para el estudio de los costos totales de la calidad.

CONCLUSIONES

Al estudiar la importancia que tiene la implantación, administración y medición de los costos de calidad en las organizaciones modernas, se hace necesario hablar sobre la implementación de los sistemas de gestión de la calidad que entre otras cosas busca mejorar los procesos y direccionar sus esfuerzos hacia cubrir las necesidades y expectativas cada día más creciente de los clientes de las organizaciones. La creciente incertidumbre, competencia y perturbación de los mercados son otros de los factores que inciden directamente en las organizaciones obligándolas a dotarse de recursos para la búsqueda de ventajas competitivas con el objeto de crecer y mantenerse activos en los mercados que sirven.

Debido, particularmente, a la búsqueda de ventajas competitivas que permiten a las organizaciones perdurar en el tiempo con rendimientos, expansión y reconocimientos, es donde se apoya la investigación empírica, la cual no es más que el estudio de un hecho o fenómeno de la realidad organizacional que poste-

normamente son sometidos a observación y análisis, con el fin de deducirlo y por esa vía poder contribuir a mejorar la gestión y desempeño de las organizaciones.

La investigación empírica puede ser desarrollada en cualquier rama de las ciencias; por ello, en la actualidad las ciencias sociales han abierto el campo de la investigación empírica en contabilidad, que abarca todas las ramas de la contabilidad, dentro de las cuales se encuentra la contabilidad de gestión.

La contabilidad de gestión es una disciplina dinámica que ofrece continuos desarrollos en las prácticas de gestión de la empresa. Así, avances en la contabilidad de gestión como sistema de información han permitido la eliminación de actividades improductivas, una mejor utilización de los recursos y, en definitiva, un incremento de la eficiencia. Esto pone de manifiesto el gran interés para que esta rama del saber continúe progresando; un aspecto importante para el avance de las ciencias es la investigación empírica.

La investigación empírica en contabilidad de Gestión parte primordialmente del hecho de apoyar la maximización del beneficio financiero, por ello, es común encontrar autores que indican que la meta de la investigación en contabilidad de gestión debería ser fijar qué técnicas, existentes o nacientes, son usadas por las empresas en la actualidad, para luego crear una base cierta de sustentación teórica. Hecho que ha permitido que en la actualidad existan grandes investigaciones en contabilidad de gestión y, en particular, en el análisis, aplicabilidad y verificación de los costos de calidad en las organizaciones.

De allí, que revisar los estudios que hasta los momentos se han efectuado en las investigaciones empíricas de contabilidad de gestión basada en el análisis de los costos de calidad es que se asienta el propósito de la presente investigación.

Los costos de calidad constituyen el costo incurrido por la empresa para determinar la cantidad de dinero que se utiliza o se invierte para obtener productos y servicios de calidad que cumplan con las exigencias o expectativas del cliente y que permitan a las empresas, entre otras cosas, mantenerse vigentes en los mercados que sirven.

Los costos de calidad constituyen un significativo porcentaje en la estructura de costos de las organizaciones; por ello, la importancia de ser medidos y analizados de forma eficiente, con miras a identificar los costos que implican mayores erogaciones de dinero y que de alguna forma pueden ser controlados o eliminados, a fin de incrementar la rentabilidad de las organizaciones. Evidentemente, los costos de calidad representan el medio por el cual se pueden detectar oportunidades que permitan implantar mejoras de calidad a través de la especificación de prioridades.

Las investigaciones empíricas en contabilidad de gestión basadas en análisis de los costos de calidad han adquirido en los últimos años una gran importancia, debido al cambio de los objetivos de las organizaciones en el largo plazo. Anteriormente las organizaciones no consideraban la calidad de los productos y servicios dentro de sus objetivos organizacionales más importantes y, por ende, no les parecía atractivo evaluar los costos implícitos en la calidad de los productos y servicios; actualmente, motivado a la globalización de la economía y de los negocios, la creciente competencia y a la exigencia marcada de los clientes, las organizaciones se han visto en la necesidad de implantar sistemas de gestión de la calidad que se orienten a la satisfacción de las expectativas de los clientes y al logro de los objetivos organizacionales en un todo, lo que conduce de forma automática hacia la garantía de permanencia en los mercados que sirven.

Las principales investigaciones empíricas están enmarcadas en los diseños y aplicación del sistema de costos de calidad en las organizaciones, particularmente las investigaciones en esta área se centran en países como Cuba y España, donde han profundizado sus investigaciones empíricas en la importancia que las empresas dan a los costos de calidad, así como la disposición y utilización de informes de costos de calidad suministrados por los departamentos de contabilidad. Estas investigaciones se están desarrollando en algunas empresas industriales y de servicios

Finalmente, se lograron exponer trabajos empíricos llevados a cabo por importantes investigadores de las ciencias contables que permitieron adentrarse en la realidad de las organizaciones extrayendo base cierta que ha concedido la asertiva toma de decisiones sobre el conocimiento, implantación y análisis de costos de calidad, adquiriendo notoria presencia gracias a los resultados obtenidos de la investigación empírica. Por ello, con todo lo expuesto anteriormente, se puede indicar que la investigación empírica en contabilidad de gestión es una óptima estrategia para el estudio de los costos totales de la calidad en cualquier organización que desee implantarlos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Augus, A.; Abdullah, M (2000), "The mediating effect of customer satisfaction on TQM practices and financial performance", *Singapore Management Review*, Vol. 22, Issue 2.
- Armenteros, M.; Vega, V. (2003), "Evolución y perspectivas de la contabilidad de gestión en Cuba", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. 1, No. 1, Madrid.
- Berlinches, A. (2006), *Calidad*, Thomson-Paraninfo, Madrid.
- Bunge, M. (1993), *La ciencia: sus métodos y filosofía*, Siglo XX, Buenos Aires.

- Campanella, J. (1992), *Principios de los Costes de la Calidad*, Díaz de Santos S. A., Madrid.
- Carr, L.; Ponemon, L. (1992), "Managers perceptions about quality costs", *Journal of Cost Management*, Spring, Vol. 6, Issue 1.
- Carvalho, J.; Carvalho, C.; Cardoso, E. (2002), "A Investigação de Contabilidade de Gestão em Portugal: um Estudo Empírico", *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, No. 443, Portugal.
- Climent, S. (2003), *Los Costos de Calidad como Estrategia Empresarial: Evidencia Empírica en la Comunidad Valenciana*, Tesis Doctoral, Facultad de Economía de la Universidad de Valencia, España.
- De Fuentes, R. (1994), *Calidad y gestión de costes. Una evidencia empírica*, Tesis Doctoral, Universidad de Sevilla, España.
- Deming, W. (1989), *Calidad, Productividad y Competitividad. La Salida de la Crisis*, Díaz de Santos S. A. Madrid.
- Elchaimi, M. (2002), "La Investigación empírica en la Contabilidad y su estrecha vinculación con la Estadística", Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad, *Séptimas Jornadas "Investigaciones en la Facultad"* de Ciencias Económicas y Estadística, noviembre de 2002.
- Escobar, B.; Lobo, A. (2002), "Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de Gestión", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 111, Madrid.
- Escobar, B.; Pérez, A; Lobo, G.; Rocha, C. (2005), "La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: Análisis de las publicaciones españolas", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, No. 124, enero-marzo, Madrid.
- Goulden, C.; Rawlins, L. (1997), "Quality costing: The application of process model within a manufacturing environment", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17, Issue 1-2.
- Gutiérrez, H. (1997), *Calidad Total y Productividad*, McGraw Hill, 2da. Edición, México.
- Hendrick, K.; Singhal, V. (1996), "Quality awards and the market value of the firm: an empirical investigation", *Management Science*, Vol. 42, Issue 3.
- Hendrick, K : Singhal, V. (1997), "Does implementing an effective TQM program actually improve operating performance? Empirical evidence from firms that have won quality awards", *Management Science*, Vol. 43, Issue 9.
- Homgren, Ch.; Harrison, W. (1997), *Contabilidad*, Prentice Hall Hispanoamericana S. A., 3ra. Edición, México.

- Juran, J. (1993), *Manual de control de calidad*, Mc Graw-Hill, Madrid.
- Keogh, W.; Brown, A. (1996), "A pilot study of quality costs at Sun Microsystems", *Total Quality Management*, Feb. Vol. 7, Issue 1.
- Lemak, D.; Reed, R. (1997), "Commitment to quality management: Is there a relationship with firm performance?", *Journal of Quality Management*, Vol. 2, Issue 1.
- López, J. (1995), "Aspectos metodológicos de la investigación empírica en contabilidad", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXI, No. 70, enero-marzo, Madrid.
- Lorca, P.; García Díaz, J. (2003), "¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión?", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, ISSN 1696-294X, No. 2, Madrid.
- Luft, J.; Shields, M. (2003), "Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 2/3.
- Lukka, K.; Kasanen, E. (1996), "Is Accounting a Global or a Local Discipline? Evidence from Major Research Journals", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 7/8.
- Malaver, F.; Romero L; Cortes, M.; Ruiz, J.; Perdomo, J; Peralta, G. (2000), *Investigación en Gestión Empresarial: ¿Proceso naciente?*, Colombia 1965-1998, Corporación Calidad, Bogotá.
- Miñarro, D. (2003), "Gestión de los Costes de Calidad y Rendimiento de las Pequeñas y Medianas Empresas", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, [www.observatorio-iberoamericano.org/RevistaIberoamericana de contabilidad de gestión](http://www.observatorio-iberoamericano.org/RevistaIberoamericana%20de%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n)
- Plunkett, J.; Dale, G. (1988), "Quality costs: a critique of some economic set of quality models", *International Journal of Production Research*, Vol. 20, No. 1.
- Ripoll, V. (1996), "La Contabilidad de Gestión en España", *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, AECA, Madrid.
- Sansalvador, M.; Cavero, J. (2005), "El Coste Total de la Calidad en Organizaciones ISO 9000: un estudio empírico", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXXIV, No. 127, Madrid.
- Tua, J. (1991), "La investigación Empírica en Contabilidad. Los Enfoques en presencia", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, No. 66, Madrid.
- (1992), "La investigación en Contabilidad: una reflexión personal", *Técnica Contable*, Tomo XLIV.