

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

IMPORTANCE OF QUALITY COSTS FOR CUBAN STATE COMPANIES

Matilde Anaya Villalpanda

Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria (GEIA), La Habana, Cuba, matilde.anaya@geia.cu

Oderlaise Valdés Pérez

Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria (GEIA), La Habana, Cuba , oderlaise.valdes@geia.cu

Fecha de recibido: 07/05/2018

Fecha de aceptado: 20/09/2019

Resumen

La calidad de los productos y servicios es uno de los elementos que definen la competitividad de cualquier organización. Por tanto, definir los indicadores de eficacia y eficiencia con sus metas para conocer los costos de la calidad es de vital importancia para el control de su gestión ya que permite la toma de decisiones en los diferentes niveles de dirección. Se plantea que en ocasiones la organización no está segura de que el dinero y el tiempo invertidos en prevención sean totalmente eficaces. Esta realidad no es distinta para las empresas estatales de los países en vía de desarrollo, fundamentalmente los socialistas como Cuba debido a las consecuencias del bloqueo económico impuesto por los EE. UU. Por ese motivo, el objetivo de este trabajo fue reflexionar sobre los aspectos generales de los costos de la calidad con énfasis en la producción industrial de alimentos.

Palabras clave: costos de calidad, control de gestión, competitividad, mercadotecnia, socialismo.

Abstract

The quality of products and services is one of the elements that define the competitiveness of any organization. Therefore, defining the effectiveness and efficiency indicators with their goals in order to know the costs of quality is of vital importance for the control of their management since it allows the decision making at the different management levels. Was stated that sometimes the organization is not sure that the money and time invested in prevention are totally effective. This reality is not different for the state companies of the developing countries, fundamentally the socialists like Cuba due to the consequences of the economic blockade imposed by the USA. For this reason, the aim of this work was to analyze the general aspects of the costs of quality with emphasis on the industrial production of food.

Keywords: quality costs, management control, competitiveness, marketing, socialism.

Introducción

Ernesto Che Guevara fue Ministro de Industrias de Cuba desde el 23 de febrero 1961 hasta el 22 de marzo de 1965. Este organismo agrupaba más del 90% de la producción fabril de esa época en la isla, que entonces aportaba el 75% del valor total de la producción, incluyendo alimentos. Con tal dimensión en el alcance de sus responsabilidades como cuadro del máximo nivel del Estado cubano, el Che consideraba que la calidad de un producto era una obligación moral del obrero socialista, porque

iba a ser consumido por él mismo, su familia y el pueblo. Por tanto, la calidad no estaba desvinculada del socialismo. De ahí la célebre frase “la calidad es el respeto al pueblo” del publicista Humberto del Castillo, a él atribuida.¹ Además, el Che pensaba que era necesario estimular o castigar a las empresas por la calidad¹ algo que a su vez recrea el prestigio del sector estatal como clave de resolución del bien común.²

La pérdida de imagen de los productos por la mala calidad percibida por los consumidores puede ser irreversible incluso cuando existan mejoras.³ De ahí que sea necesario promover la instauración del modelo de gestión de calidad, con el objetivo de que los responsables de la administración pública, sean capaces de generar resultados favorables a través de las distintas acciones contempladas en el ejercicio de su competencia.⁴

En un país socialista el Estado es quien maneja la mayor cantidad de recursos y su mal manejo trae consigo más endeudamiento externo, por lo que está llamado a liderar una Red de la Calidad en la cual estén comprometidas todas las dependencias estatales para identificar, reducir y hasta eliminar las causas de los costos de la mala calidad⁵ como un imperativo estratégico para mejorar la competitividad de las empresas y contribuir al crecimiento del PIB per cápita.⁶

En este sentido, los resultados financieros de una empresa son el resultado de su sistema de calidad por lo que sus costos son una técnica contable y, a la vez, una herramienta administrativa (www.scribd.com). Cuando no hay quien se preocupe por estos costos, simplemente repercuten en toda la cadena (proveedor-productor-distribuidor-intermediario-consumidor), hasta que surge un competidor que ofrece un producto similar con mejor calidad por menor o igual precio.⁷

Por tanto, identificar correctamente los indicadores de eficacia y eficiencia con sus metas, se convierte en un mecanismo para la gestión del cambio, que es una innovación organizacional, para lo que se requiere identificar la estrategia genérica que se va a utilizar.⁸ El Partido Comunista y el país deben tener la misma voluntad, trabajar arduamente y mostrar un elevado espíritu de dicha innovación institucional, con un fundamento teórico basado en la práctica.⁹

Es por ello que el objetivo del artículo es reflexionar sobre la importancia que tiene para las empresas estatales cubanas conocer los costos de la calidad de los productos o servicios que ofertan al consumidor para tomar decisiones a diferentes niveles de dirección que favorezcan la competitividad de la organización, fundamentalmente para la producción de alimentos.

Materiales y métodos

El método de investigación empleado es el análisis y síntesis sobre de los conceptos de costos de calidad, clasificación, referentes normativos, su aplicación en el Socialismo, así como el análisis comparativo de su empleo en la industria cubana. Este análisis se lleva a cabo para evaluar las condiciones de su uso en la industria de alimentos en Cuba y su necesidad.

En Cuba, la implementación del Decreto Ley 252¹⁰ y el Decreto 281¹¹ para el fortalecimiento del sistema de dirección y gestión empresarial cubano (actualizados en 2017 con el Decreto Ley 334 y los Decretos 334 al 336, respectivamente) dispone en el capítulo 6 lo referente a calidad de productos y servicios. Si bien la certificación de los sistemas de calidad no garantiza que los productos fabricados en ese establecimiento se ajusten a las normas, es una herramienta de diferenciación con la

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

competencia y un medio para generar confianza en los clientes, en correspondencia con los cuatro elementos principales de la mercadotecnia.¹²

En la mercadotecnia como sistema de dirección, con su enfoque socialista, dichos elementos son el mercado, las necesidades de la sociedad y los clientes, la integración y la rentabilidad. Para lograr el éxito de la empresa estatal socialista, esta debe ejecutar diferentes acciones entre las que se encuentra garantizar que los productos y servicios que ofrece se distingan en el mercado y sean reconocidos por la sociedad por sus atributos (precio, prestaciones y calidad).¹¹

De todo lo anterior se infiere la influencia de la calidad sobre los aspectos económicos y, por ende, la necesidad de conocer su costo. Sin embargo, no existe uniformidad en el concepto de costos de la calidad¹³ el cual no es solo costos de fallas.¹⁴ Entre los más aceptados están los costos asociados para obtener un producto o servicio teniendo en cuenta la prevención, la evaluación y los fallos, así como los posibles costos intangibles ocasionados por la pérdida de imagen de la organización.¹³ Según ISO 9004¹⁵ para el mejor desempeño de la organización además deben conocerse los costos de no conformidad y costos del ciclo de vida.

Por ese motivo, a los efectos de este estudio se tendrán en cuenta el concepto descrito en el artículo 265 del Decreto 281¹¹: Los costos de calidad son aquellos en que incurre la empresa para asegurar una calidad satisfactoria y dar confianza de ello, así como de las pérdidas sufridas cuando no se obtiene la calidad satisfactoria, que incluye costos operativos de la calidad (prevención, evaluación y fallos internos o externos) y costos del aseguramiento externo (certificación, auditorías externas, ensayos realizados por laboratorios externos y otros costos). Es decir, costo de calidad son los costos de conformidad y no conformidad, lo que algunos autores llaman calidad total.¹⁶

Se plantea que en ocasiones la organización no está segura de que el dinero y el tiempo invertidos en prevención sean totalmente eficaces. La detección de deficiencias en las etapas de prevención y evaluación, evita serios costos futuros por fallos y ayuda al desarrollo de métodos de inspección más efectivos y eficientes. Por su parte, los costos provocados por fallos tanto internos como externos generan pérdidas de calidad en cualquier parte del proceso. Los costos por concepto de fallos son regularmente los mayores y sus efectos (en especial los fallos externos) son muy serios para el prestigio de las empresas. Por lo tanto, todos los esfuerzos deben estar dirigidos a reducirlos¹³ ya que ayudan a disminuir las no conformidades.¹⁷

Además de todo lo referido anteriormente, debe señalarse que los precios de los productos y servicios están determinados por los costos de su producción, entre los que se encuentran los asociados a garantizar su calidad. Las producciones que no cumplen con los requisitos de calidad establecidos en las normas (no conformes) constituyen literalmente una pérdida económica (eficiencia) y de mercado (eficacia). Conceptualmente, estos productos rechazados se clasifican dentro de los costos por fallas internas, que debieran minimizarse con cierto rango de costos de prevención y de evaluación.

Para el Doctor Álvaro Perdomo Burgos, es difícil lograr implementar los costos de calidad en una organización ya que a muchos jefes de calidad les falta la experiencia financiera que les posibilite comunicarse en esos términos con los económicos porque estos no entienden los aspectos de calidad.¹⁸ Por tanto, ambos tipos de especialista deben capacitarse en las respectivas materias. En un estudio sobre costos de calidad en un taller automovilístico de Colombia se planteó que el 15% del costo de la

prevención lo destinaron a la capacitación¹⁹ lo que contrasta con una fábrica de pastas alimenticias en Cienfuegos donde existe desconocimiento sobre costos asociados a la calidad ya que hubo 100 % de los trabajadores desaprobados.²⁰

Según Del Pino²¹ la tendencia número uno que marcaba la pauta en la evolución de la industria de alimentos hace 17 años atrás era las demandas del consumidor que implicaba el desarrollo de productos de mayor valor, incremento de la calidad e inocuidad de los alimentos, así como información y trazabilidad. La legislación en materia de alimentos tenía el quinto lugar entre las seis tendencias, aun cuando en la última década del siglo XX, la seguridad de los alimentos constituyó, en los países desarrollados, la cuestión de política pública de mayor relevancia.²² No obstante, la infraestructura de la calidad en Cuba no fue hasta 2017 que contó con una política de calidad e inocuidad.

La calidad de los productos y servicios en las empresas estatales de países socialistas

Guanche² plantea que los líderes de la Revolución Cubana, el Comandante en Jefe Fidel Castro Ruz y el General de Ejército Raúl Castro Ruz han expresado sistemáticamente la necesidad de identificar los problemas de calidad y la necesidad de mejorar la calidad de las producciones y los servicios.

El estudio de la experiencia de la antigua URSS, permitió conocer que varias fueron las medidas para elevar la calidad de los productos industriales²³, como:

- Se inició el control riguroso de calidad similar a las empresas militares que trabajaban con más eficiencia.
- Se creó un sistema de inspectores estatales para retener los productos que no cumplían con las normas establecidas.
- Se incrementó la responsabilidad individual de las empresas.
- Se crearon nuevos mecanismos y entidades estatales para el mejoramiento y control de la calidad.
- Se afectó el salario de los trabajadores que producían sin calidad.

Sin embargo se reconoce que al incentivar la reducción de los costos unitarios tanto como fuera posible, llevó a violaciones persistentes de los estándares de calidad, lo que se puso de manifiesto en los alimentos. Como resultado, cuando se insertaron en el mercado competitivo, las empresas fueron superadas por importadores y cadenas minoristas extranjeras, que no solo ofrecieron una mayor variedad y calidad de alimentos a los consumidores, sino que también produjeron dichos bienes de una manera más rentable.²⁴

En el caso de China, muchos productores de alimentos para ampliar sus márgenes de beneficio recurrieron a aumentar los ingresos intentado reducir sus costos de fabricación y adquisición, al economizar en la calidad e inocuidad de los productos, por lo que el Estado y Gobierno chinos aumentaron el rigor de sus leyes,²⁴ lo que justifica la influencia positiva de la calidad del producto sobre el rendimiento empresarial en 180 empresas chinas.²⁵ Asimismo, en la República Socialista de Vietnam, en la actualidad se han tomado numerosas medidas para mejorar la calidad, la higiene y la inocuidad de los alimentos.²⁶

Como se aprecia, al decir del Che, la calidad no está separada del socialismo.¹ Por tanto, lo que se impone es su control, como plantearon González y López²⁷ al reflexionar sobre este tema para la Educación Superior dentro del sector de la Administración Pública cubana.

Los costos de la calidad en el control de gestión y su influencia en la función financiera

En el capítulo 15 del Decreto 281¹¹ se dan pautas a seguir para implementar los sistemas de costo como uno de los elementos necesarios en el análisis de la eficiencia. Los artículos 625 y 626 plantean que los costos de calidad facilitan la toma de decisiones a los cuadros de la empresa, sobre aquellos que tienen mayor impacto económico, a fin de que actúe sobre ellas lo antes posible. En las empresas estatales cubanas que aún no se ha implementado, una guía para hacerlo pudiera ser lo ya establecido para el Ministerio de Salud Pública.^{28, 29}

Aunque la mala calidad cuesta a la economía del país³⁰ históricamente las empresas sin un sistema de gestión de calidad, relacionan la mejora de la calidad con altos precios, por lo que hoy se habla de los costos por la baja calidad y su influencia en la rentabilidad de la empresa.³¹ Esto justifica la necesidad de establecer indicadores para el control de la gestión.

El análisis de los indicadores de los estados financieros se limita solo a utilidades y rentabilidad de la organización, relacionados con la eficiencia y la eficacia de algunos, olvidando otros cuyos costos inciden significativamente en los resultados para lo que es necesario adentrarse en los departamentos administrativos y examinarlos de cerca, como es el caso de los costos de la calidad, que son absorbidos por el precio del producto como “costos indirectos”.¹⁸ Esta situación de la no determinación de los costos de calidad, aún no está generalizada en las empresas estatales cubanas.

Sin observar estos criterios expresados por Perdomo,¹⁸ no se logra competitividad ya que sus elementos principales son la productividad, la rentabilidad y la calidad; esta última considerada la clave del éxito.²⁵ Entonces, debe lograrse una relación permanente entre las funciones financieras y la gestión de la calidad a través de indicadores que evalúen el desempeño del sistema.¹⁸ Para Rodríguez y Gómez³² ambos indicadores deben existir para el funcionamiento correcto de la empresa, por lo que según Del Pino²¹ se ven obligadas a una actualización continua para mantener o mejorar su nivel competitivo. En este sentido, una de las líneas más recientes de investigación es la repercusión que las acciones de calidad tienen sobre los resultados empresariales, y numerosos estudios concluyen que son la base para mejorar la posición competitiva a largo plazo.³³

Por tanto, para que una empresa estatal socialista sea competitiva tiene que enfocarse en mejorar continuamente la calidad de sus productos o servicios. Por ello, el Estado cubano ha venido adoptando una serie de regulaciones para lograr una mayor efectividad y control en los sistemas de gestión que propicien el aumento en los niveles de productividad del trabajo y la calidad en los productos y servicios, buscando competitividad en los mercados internos y un crecimiento en los fondos exportables.¹³ En este sentido, en diciembre de 2018 se aprobó la Resolución 935 del Ministerio de Finanzas y Precios estableciéndose que los costos de la calidad forman parte integral del costo de producción o de prestación de los servicios, estando presentes en los resultados que se reflejan en el Estado de Rendimiento Financiero de cada entidad.³⁴

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

No obstante, no puede olvidarse que la calidad también determina los ingresos.³⁵ El beneficio es un indicador económico absoluto y solo muestra un efecto de las decisiones de la gestión de la calidad en una empresa. La eficiencia del proceso de mejora de la calidad es mejor estimarla mediante el cálculo de los costos de calidad en relación a los ingresos por ventas.¹⁷

La medición y análisis de estos costos sirven para apoyar la toma de decisiones relacionadas con el mejoramiento y control, en la adopción de estrategias de contención de costos, que logren garantizar la viabilidad financiera y la obtención de excedentes operativos.³⁰

Propuesta de indicadores de costo de la calidad para empresas productoras de alimentos

Varios estudios señalan que los costos de la calidad representan alrededor del 5 al 25% sobre las ventas anuales.⁵ Este indicador para las empresas europeas es el 8% aunque en España es del 14,7% y en Cataluña se considera aceptable una industria de alimentos con 2,9 % en costo de la calidad y 1,3 % el de la no calidad.³⁶ Sin embargo, los valores extremos deberían ser analizados con precaución, ya que valores reales muy bajos (1 %) o muy altos, como los informados por Serrano³⁷ que en tres años logró reducirlo de 54% a 20% para leche fresca en una granja lechera de Argentina, pueden indicar una administración y/o sistema de costo de calidad deficientes.⁵ La tabla 1 resume los criterios para su evaluación.

Tabla 1. Evaluación de los costos de calidad respecto a las ventas totales anuales.

Evaluación	Rango (% vs Venta)	Evaluación	Rango (% vs Venta)
deficiente	< 1 a 1,9	muy alto	6,1 a 10
satisfactorio	2 a 4,4	deficiente	10,1 a 25
aceptable	4,5 a 6,0	-	-

Fuente: Elaboración propia con datos tomados de otros autores.^{17, 36, 37}

Los costos de calidad no son fáciles de determinar a partir de los informes rutinarios de la contabilidad.³⁸ Deben ser identificados primero y registrados en forma separada, en un libro contable auxiliar o en una cuenta acumulativa. Usualmente son analizados siguiendo el principio de Pareto: pocos factores responden por la mayor proporción de los costos y son sobre los que se realizan acciones de mejora.^{39, 40}

Según Zugarramurdi³⁹ cuando aumenta la calidad de un producto o servicio, respecto al costo total, exponencialmente crecen el costo de prevención y el de evaluación y disminuye el de fallas. En este sentido, la proporción considerada operativa en 1984 para industrias de alimentos de EEUU respecto al costo total era 5: 25: 70 y para la empresa Uncle Ben's de Australia era 20:20:60 para prevención, evaluación y fallas, respectivamente.³⁸ La tabla 2 muestra la comparación entre sectores diferentes en la última década, que dista mucho de la consideración en 1984 de las dos empresas citadas.

En la tabla 2 puede apreciarse la diversidad de empresas que emplean los costos de calidad en su control de gestión. Por eso, la gestión de la calidad total (TQM siglas en inglés) constituye un importante sistema de dirección de las empresas, que le da ventaja competitiva y rentabilidad. Para ello

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

se requiere la participación de todos los miembros de la organización en esfuerzos cooperativos, incluyendo el uso de técnicas científicas de resolución de problemas como el control estadístico del proceso.^{25,43}

Tabla 2. Comparación de los costos de calidad entre sectores y países diferentes.

País	Objeto del estudio	Periodo de evaluación	Categoría del costo de la calidad (% del total)			
			prevención	evaluación	fallas internas	fallas externas
1.Cuba	Termoeléctrica	1 semestre	65 a 70	11 a 25	19 a 9	1
2.Cuba	Audita S.A	3 años	3 a 4,5	4 a 7	49 a 39	51 a 43
3.Colombia	Taller de autos	3 años	21 a 42	32 a 36	64 a 36	SD
4.Argentina	Granja lechera	3 años	1 a 15	4 a 27	24 a 17	77 a 33
5. Perú	Panadería	4 años	0,99 a 1,56	0,09 a 0,21	3,8 a 1,4	SD

Fuente: elaboración propia a partir de ^{41,13,19,37,42} SD: sin datos.

El TQM mejora los resultados empresariales en el más amplio sentido (rentabilidad, cuota de mercado, calidad de los productos, satisfacción de clientes y trabajadores, etc.). Sin embargo, las experiencias en empresas de diferentes países han puesto de manifiesto que las expectativas de algunas de ellas no siempre se han visto cumplidas.^{25,43} Tales fracasos se han justificado, fundamentalmente, por una débil implantación debida a la ausencia o la inadecuada atención sobre cualquiera de sus elementos (liderazgo de la calidad, participación y trabajo en equipo de los trabajadores, formación, etc.).²³

Situación en las empresas estatales cubanas productoras de alimentos y bebidas

No aparecen publicaciones sobre los costos de calidad de las empresas productoras de alimentos y bebidas en Cuba. Debido a las consecuencias del bloqueo económico, comercial y financiero impuesto por los EEUU a Cuba, conocer este indicador no financiero sería de vital importancia para el control de su gestión, ya que permitirán el análisis de los elementos y facilitar la toma de decisiones de sus cuadros en los diferentes niveles de dirección.

La mayoría de la producción de alimentos y bebidas en Cuba está concentrada en el Grupo Empresarial de la Industria Alimentaria (GEIA), que constituye una Organización Superior de Dirección Empresarial (OSDE) integrada por 92 empresas estatales, que en la actualidad no tienen centros de costo para la calidad. Los datos se reciben mensualmente en su Dirección de Calidad desde los establecimientos productores o de servicios a través de las empresas correspondientes, y se logró en la informatización de esta información para su inclusión en los indicadores principales de la organización.

En este sentido, Zaviezo⁴⁴ plantea que el cuadro de mando integral con los costos de calidad como parte de sus indicadores, es un sistema de control estratégico de gestión. En tanto, Ponce⁴⁵ considera a los costos de calidad como un elemento fundamental de dicho sistema para los que debe contarse con

centros de costo y usar las Tecnologías de Información y las Comunicaciones (TICs) proponiendo el uso de los sistemas ERP (Enterprise Resource Planning), aspecto este con el que coincide con Barros.⁴⁶

Para implementar los costos de la calidad dentro del control de gestión de una organización debe realizarse una innovación organizacional del tipo de desarrollo experimental como sugiere Delgado⁸ para lo que Portuondo⁴⁷ y Garrigó⁴⁸ proponen trazar una estrategia del tipo competitiva.

En tanto se realizan dichos cambios innovadores en el GEIA, se redactó un procedimiento y, para avanzar en su implementación, los funcionarios que atienden la actividad de calidad en este OSDE recibieron la capacitación sobre el tema que se imparte en el Centro de Gestión y Desarrollo de la Calidad (CGDC) perteneciente a la Oficina Nacional de Normalización (ONN) y se orientó lo mismo al resto del sistema en las filiales territoriales (OTN) de ese organismo regulador.

De igual forma, se preparó una guía para seleccionar áreas de prueba para implementar los sistemas de costos de la calidad que conlleva la realización de siete pasos a seguir, para su aplicación en el GEIA⁴⁹ donde se desea implementar una estrategia competitiva a mediano plazo como innovación organizacional.⁵⁰

Conclusiones

En la literatura consultada no existe uniformidad en el concepto de costos de la calidad y algunas organizaciones no están seguras de que el dinero y el tiempo invertidos en la prevención sean totalmente eficaces. No obstante, sí hay consenso en la mayoría sobre las ventajas competitivas que ofrece, por lo que su implementación es vital para las empresas estatales de países socialistas.

En el caso de Cuba, no se reporta información sobre los resultados positivos o negativos de su implementación, lo cual se debe lograr a partir de la puesta en vigor de la Resolución 935 de 2018 del Ministerio de Finanzas y Precio. En la medida que se tengan más publicaciones al respecto, podrá demostrarse su eficacia bajo las condiciones económicas impuestas por el bloqueo norteamericano.

Referencias Bibliográficas

1. Arcos A. Evocando al Che. 2a ed. La Habana: Editorial Ciencias Sociales; 2009.
2. Guanache JC. La verdad no se ensaya. Cuba: el socialismo y la democracia. 2a ed. La Habana: Editorial Caminos; 2016.
3. Parker R. Inside the collapsing soviet economy. [Internet] 1990. Disponible en: <https://www.theatlantic.com/magazine/archive/1990/06/inside-the-collapsing-soviet-economy/303870/>.
4. Mijares MR. Política y administración: regímenes; parlamentario, senatorial y presidencial; gestión de calidad. EEUU: Palibrio; 2017.
5. García M, Quispe C, Ráez L. Costo de la calidad y la mala calidad. *Industrial Data*. 2002; 5(1):15–21.
6. Buitrago MP. Teoría de la estrategia y la competitividad: estado del arte desde la perspectiva de Michael E. Porter y su aplicación en Colombia. [Tesis de Master en Administrador de Empresas] Colombia: Facultad de Administración de Empresas, Universidad de la Salle; 2008.
7. Costo de la calidad. [Internet] Disponible en: www.scribd.com/document/.../8ac52887-2bbd-4e45-a64c-500f2954f3a3-pps.

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

8. Delgado M. Innovación Empresarial. En: Delgado M. Coordinador. Temas de Gestión Empresarial. Vol. II. La Habana: Editorial Universitaria Félix Varela, 2017. 117 p.
9. Jinping X. La gobernación y la administración de China. 2a ed. Beijing: Ediciones en lenguas extranjeras; 2015.
10. Decreto-Ley 252. Continuidad y fortalecimiento del sistema de dirección y gestión empresarial cubano. 2007.
11. Decreto 281. Reglamento para la implantación y consolidación del sistema de dirección y gestión empresarial estatal. 2007.
12. Hernández AR. Metodología del diagnóstico de marcas (pág. 221 a 278). En “Planeación de mercadotecnia en la empresa cubana”. La Habana: Asociación Cubana de Comunicaciones Sociales páginas; 2009. p. 221-278.
13. Fraga L. Propuesta de procedimiento de costos de la calidad en Audita S.A sucursal Cienfuegos. [Tesis de Master en Administración de Negocios]. Cienfuegos: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Estudios Económicos. Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez; 2012.
14. Buthmann A. Cost of quality: not only failure costs. [Internet]. 2018. Disponible en: <https://www.isixsigma.com/implementation/financial-analysis/cost-quality-not-only-failure-costs/>
15. ISO 9004. Sistemas de gestión de la calidad. Directrices para la mejora del desempeño. 2012.
16. Auvert E. Calidad total: Nueva doctrina económica y ética. 2a ed. Colección Economía y sociedad. Institución para el Desarrollo de Economías Abiertas. Editorial Maracaibo; 1993.
17. Vilija A, Povilas V. Limitation of quality cost models in agricultura. Economics and Rural Development. 2006; 2(1):7-12.
18. Perdomo A. Administración de los costos de la calidad. Normalización y Certificación Electrónica AC. DF, México; 2004.
19. Monsalve MB, Preciado CA. Análisis de costos de calidad y no calidad en la empresa Duque Hermanos LTDA Los Camperos. [Tesis de Especialista en Gestión de la Calidad y Normalización Técnica]. Colombia: Facultad de Ingeniería Industrial, Universidad Tecnológica de Pereira; 2007.
20. Berovides M, Michelena E. La gestión de la calidad en una empresa de pastas alimenticias. Ingeniería Industrial. 2013; 3:252-266.
21. Del Pino A. Tendencias tecnológicas en el sector agroalimentario. Economía Industrial. 2001; 342(6):39-46.
22. Lacaze V. La calidad de los alimentos y la implementación de estrategias de regulación: Reflexiones a partir de un caso de estudio. [Internet]. 2011. Disponible en: <https://www.researchgate.net/publication/279662211>
23. Keeran R, Kenny T. Socialismo traicionado: tras el colapso de la Unión Soviética, 1917-1991. La Habana: Editorial Ciencias Sociales; 2015.
24. Hamm P. Food production during the transition to capitalism: a comparative political economy of Russia and China. [Tesis Doctoral]. Harvard University; 2012.
25. Gómez J. Sistemas contables de gestión y factores clave de éxito: una aproximación empírica en la industria agroalimentaria. [Tesis Doctoral]. España: Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Facultad de Ciencias Empresariales y Turismo. Universidad de Vigo; 2012.
26. Manage. Demand analysis report Socialist Republic of Vietnam. Programme Management Unit (FTF-ITT) National Institute of Agricultural Extension Management. Hyderabad, India. [Internet]. 2017. Disponible en: www.manage.gov.in.

IMPORTANCIA DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD PARA LAS EMPRESAS ESTATALES CUBANAS

27. González M, López M. El costo en la administración pública y sus particularidades en la Educación Superior. *Revista Cubana de Administración Pública y Empresarial*. 2017; 1(2):157–169.
28. Minsap. Carta Circular No. 04. 2012. Información de Análisis de los Costos en Salud. Ministerio de Salud Pública. [Internet]. 2012. Disponible en: <http://instituciones.sld.cu/polmachaco/files/2016/07/Carta-Circular-sobre-Costos-en-Salud.pdf>
29. Minsap. Manual de instrucción y procedimientos de costos en salud. Dirección de Economía, Ministerio de Salud Pública. Cuba. [Internet]. 2012. <http://instituciones.sld.cu/polmachaco/files/2016/07/Manual-de-Costos-Actualizados-2013.pdf>
30. Arango LJ. Importancia de los costos de la calidad y no calidad en las empresas de salud como herramienta de gestión para la competitividad. *Revista EAN*. 2009; 67:75-94.
31. Thomasson M, Wallin J. Cost of por quality: difinition and development of a process-based framework. [Tesis de Maestría]. Gothenburg, Sweden Division of Quality Sciences, Department of Thecnology Management and Economics. Chalmers University of Thecnology; 2013.
32. Rodríguez FJ, Gómez L. Indicadores de calidad y productividad en la empresa. Corporación Andina de Fomento; 1991.
33. Cruz S. Relación entre el enfoque de gestión de la calidad y el desempeño organizativo. Una aproximación desde la perspectiva basada en los recursos. [Tesis Doctoral]. España: Departamento de Dirección de Empresas, Facultad de Economía. Universidad de Valencia; 2001.
34. Unnevehr L. The economics of HACCP: costs and benefits. *Food technology in New Zealand*. Eagan Press; 2000.
35. Resolución 935:2018. Norma Específica de Contabilidad No. 12 “Contabilidad de Gestión” (NEC No. 12).
36. Amat O. Costes de calidad y de no calidad. 2a ed. España: Ediciones Gestión; 2000.
37. Serrano PM. Evaluación de los costos de calidad en un tambo bovino, como resultado de la implementación de un sistema de aseguramiento de la calidad, SAC, higiénico-sanitaria de la leche. [Tesis de Master en Calidad Industrial]. Argentina: Instituto de la Calidad Industrial, Universidad Nacional de San Martín; 2013.
38. Zugarramurdi A, Parin MA, Gadaleta L, Lupin HM. A quality cost model for food processing plants. *Journal of food engineering*. 2007; 83:414-421.
39. Zugarramurdi A. Ingeniería económica aplicada a la industria pesquera. Vol. 351 de FAO documento técnico de pesca; 1998.
40. Zhang Z. Implementation of total quality management: an empirical study of chinese manufacturing firms. [Tesis Doctoral]. Holanda: Universidad de Groninga; 2001.
41. Gómez E, Castillo A. Cálculo de los costos de calidad en la Empresa Termoeléctrica (ETE) “Carlos Manuel de Céspedes” de Cienfuegos. Universidad Carlos Rafael Rodríguez. Cienfuegos; 2008.
42. García JA. Diseño de un sistema de gestión de calidad basado en un enfoque de costos de calidad para la empresa panificadora Bimbo Perú S.A. [Tesis de Master en Administración]. Perú: Universidad del Pacífico; 2006.
43. Fuentes MM. La estructura sectorial y la gestión de la calidad total. Impacto en el resultado de las empresas. *Economía industrial*. 2002; 345(3):135-146.
44. Zaviezo L. Diseño de un sistema de control de gestión para una empresa de servicios de ingeniería de consulta en minería. [Tesis de Ingeniero Civil Industrial]. Universidad de Chile: Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas, Departamento de Ingeniería Industrial; 2010.

45. Ponce M. ¿Qué es un sistema de control de gestión? [Internet]. 2016. Disponible en: www.partnerconsulting.com.pe.
46. Barros A. Modelo de análisis costos-beneficio para sistemas Integrados de administración financiera. Documento de debate IDB-DP-194. Sector de Capacidad Institucional y Finanzas. Banco Interamericano de Desarrollo. 2012.
47. Portuondo AL, Dirección empresarial y prospectiva estratégica. En: Delgado M, Coordinador académico. Temas de Gestión Empresarial. Vol. I. La Habana: Editorial Universitaria Félix Varela; 2017. p. 3-156.
48. Garrigó LM. Dirección empresarial y prospectiva estratégica. En: Delgado M, Coordinador académico. Temas de Gestión Empresarial. Vol. I. La Habana: Editorial Universitaria Félix Varela; 2017. p. 157-195.
49. Anaya M, Delgado M, Valdés O. Guía para la selección de áreas de prueba para implementar sistemas de costos de la calidad en empresas estatales cubanas. Revista cubana de Administración Pública y Empresarial. mayo-agosto, 2019; III(2): 199-213.
50. Anaya M, Delgado M, Garrigó L. Estrategia competitiva para el grupo empresarial de la industria alimentaria de Cuba. Revista cubana de Administración Pública y Empresarial. enero-abril, 2018; II(1):82-97.