



UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

# **EL ANÁLISIS Y CONTROL DE COSTOS OCULTOS COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS ORGANIZACIONES**

**Yeimy Carolina Peña González**

Universidad Nacional de Colombia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Maestría en Administración  
Bogotá, Colombia  
2014



# **EL ANÁLISIS Y CONTROL DE COSTOS OCULTOS COMO HERRAMIENTA PARA LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LAS ORGANIZACIONES**

**YEIMY CAROLINA PEÑA GONZÁLEZ**

Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de:

**Magister en Administración**

Director:

MSc. Gerardo Ernesto Mejía Alfaro

Línea de Investigación:

Estrategia

Universidad Nacional de Colombia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Escuela de Administración y Contaduría Pública  
Maestría en Administración  
Bogotá, Colombia

2014

*A mis padres, mi abuelita, mis hermanos, y mi novio.*

## **Agradecimientos**

A mis padres y hermanos por todo lo que hacen por mí, por su esfuerzo, amor y apoyo incondicional en los momentos difíciles.

A mi abuela, porque a ella debo mucho de lo que soy hoy y de las metas alcanzadas.

A mi novio, por caminar a mi lado durante este proceso.

A mi director, profesor Gerardo Mejía, por sus enseñanzas, su guía y su paciencia.

A mis amigos y compañeros, quienes de alguna forma apoyaron este proceso.

A la Universidad Nacional, porque no pude haber estudiado en un lugar mejor.

Y por supuesto a Dios.

## Resumen

La teoría de los Costos Ocultos, planteada por un grupo de profesores en la Universidad de Lyon-Francia, señala que los disfuncionamientos o diferencias presentadas entre el funcionamiento deseado y el real al interior de una organización, generados por la interacción entre las estructuras organizacionales y el comportamiento humano, afectan el resultado económico de las organizaciones y presentan un control muy pobre ya que no son plenamente identificados por los sistemas contables tradicionales. El presente documento busca evidenciar la importancia que la teoría de los costos ocultos debe tener en el proceso estratégico, partiendo de algunas nociones de estrategia, para posteriormente centrarse en la contabilidad de gestión, enfatizando en la información útil que la misma genera para la toma de decisiones estratégicas. Finalmente, el documento realiza una aproximación a la teoría de los Costos Ocultos indicando los aportes que desde la misma se puede hacer a la estrategia organizacional, rescatando siempre la necesidad de un enfoque social.

**Palabras clave:** Estrategia, Costos, Contabilidad de Gestión, Costos Ocultos, Desempeños Ocultos, Disfuncionamientos

## Abstract

The Theory of Hidden Costs, started for a group of teachers of Lyon University in France, it says that the dysfunctions or the difference between desired operating and real operating of the organization, generated by the interaction between organizational structures and human behavior, affect the economic result in the enterprises and have a very poor control because they are not fully identified in the traditional accountant systems. This document, search show the importance of Theory of Hidden Costs should have in the strategic process, for this objective begins with some notions about strategy. Next the text focus in management accounting, emphasizing in the useful information that this generates for the strategic decisions. Finally, the document approaches at Theory of Hidden costs pointing the contributions that it could do at organizational strategy, rescuing always the need of social focus.

**Keywords:** Strategy, Costs, Management Accounting, Hidden Costs, Hidden Performance, Dysfunctions

# Contenido

	Pág.
<b>Resumen</b> .....	<b>VI</b>
<b>Lista de Ilustraciones</b> .....	<b>VIII</b>
<b>Introducción</b> .....	<b>1</b>
<b>ENFOQUE METODOLÓGICO</b> .....	<b>2</b>
<b>1. Capítulo - LA ESTRATEGIA EN LAS ORGANIZACIONES</b> .....	<b>5</b>
1.1 <b>MODELO DOFA O LCAG</b> .....	<b>8</b>
1.2 <b>LAS CINCO FUERZAS DE LA COMPETENCIA DE PORTER</b> .....	<b>9</b>
1.3 <b>VENTAJA COMPETITIVA</b> .....	<b>11</b>
1.3.1 <b>ESTRATEGIA DE LIDERAZGO EN COSTO</b> .....	<b>11</b>
1.3.2 <b>ESTRATEGIA DE DIFERENCIACIÓN</b> .....	<b>11</b>
1.3.3 <b>ESTRATEGIA DE ENFOQUE</b> .....	<b>12</b>
1.4 <b>MATRICES PARA GESTIÓN DE PORTAFOLIO DE ACTIVIDADES</b> .....	<b>12</b>
<b>2. Capítulo - CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES ORGANIZACIONALES</b> .....	<b>13</b>
2.1 <b>EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN</b> .....	<b>14</b>
2.2 <b>CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA</b> .....	<b>17</b>
2.2.1 <b>COSTEO ABC</b> .....	<b>18</b>
2.2.2 <b>TARGET COSTING</b> .....	<b>19</b>
2.2.3 <b>GESTIÓN ESTRATÉGICA DEL COSTE</b> .....	<b>21</b>
<b>3. Capítulo - LOS COSTOS OCULTOS EN LAS ORGANIZACIONES</b> .....	<b>27</b>
3.1 <b>MODELO DE GESTIÓN SOCIOECONÓMICA</b> .....	<b>35</b>
3.1.1 <b>EJE DE HERRAMIENTAS DE CONTROL DE GESTIÓN</b> .....	<b>36</b>
3.1.2 <b>EJE DE PROCESOS DE CAMBIO</b> .....	<b>38</b>
3.1.3 <b>EJE POLÍTICO Y ESTRATÉGICO</b> .....	<b>39</b>
3.2 <b>MODELO HORIVERT</b> .....	<b>40</b>
<b>4. Capítulo - LOS COSTOS OCULTOS DENTRO DE LA ESTRATEGIA ORGANIZACIONAL</b> .....	<b>44</b>
4.1 <b>DECISIONES ESTRATÉGICAS Y COSTOS OCULTOS</b> .....	<b>46</b>
4.1.1 <b>JUST IN TIME - JIT</b> .....	<b>46</b>
4.1.2 <b>LIDERAZGO EN COSTOS</b> .....	<b>46</b>
4.1.3 <b>COSTOS DE CALIDAD</b> .....	<b>47</b>
4.1.4 <b>SUBCONTRATACIÓN</b> .....	<b>48</b>
4.1.5 <b>EFEECTO APRENDIZAJE</b> .....	<b>48</b>
4.1.6 <b>TEORÍA DE LAS RESTRICCIONES – TOC</b> .....	<b>48</b>
4.2 <b>EVALUACIÓN DE DECISIONES ESTRATÉGICAS</b> .....	<b>49</b>
<b>5. Conclusiones</b> .....	<b>50</b>
<b>Bibliografía</b> .....	<b>55</b>

## Lista de Ilustraciones

	<b>Pág.</b>
<b>Ilustración 1:</b> Esquema Metodológico.....	3
<b>Ilustración 1-1:</b> Evolución de la Estrategia.....	6
<b>Ilustración 1-2:</b> Modelo DOFA .....	9
<b>Ilustración 1-3:</b> Cinco fuerzas de Porter .....	10
<b>Ilustración 2-1:</b> Étapas del Proceso de Gestión Estratégica .....	16
<b>Ilustración 2-2:</b> Instrumentos Empleados en la Contabilidad de Dirección Estratégica ..	18
<b>Ilustración 2-3:</b> El Triángulo del Target Costing.....	20
<b>Ilustración 2-4:</b> La Cadena de Valor Genérica.....	22
<b>Ilustración 2-5:</b> Diferencias en gerencia de costos causadas por diferencias en estrategia .....	23
<b>Ilustración 2-6:</b> Causales estructurales de los costos .....	24
<b>Ilustración 2-7:</b> Causales de ejecución de los costos .....	25
<b>Ilustración 3-1:</b> Ejemplo de «hilera» de disfuncionamientos .....	28
<b>Ilustración 3-2:</b> La hipótesis fundamental del análisis y de la estrategia socioeconómica	29
<b>Ilustración 3-3:</b> Campos de Acción del Método de los Costos Ocultos .....	30
<b>Ilustración 3-4:</b> Indicadores para agrupar los costos ocultos .....	31
<b>Ilustración 3-5:</b> Diagnóstico de los costos ocultos .....	32
<b>Ilustración 3-6:</b> Modelo de gestión socioeconómica o modelo Horivert .....	34
<b>Ilustración 3-7:</b> Modelo de Control de la Gestión Socio-económica.....	36
<b>Ilustración 3-8:</b> Construcción del plan estratégico .....	37
<b>Ilustración 3-9:</b> Ciclo PHVA .....	38
<b>Ilustración 3-10:</b> La descentralización .....	40
<b>Ilustración 3-11:</b> Arquitectura HORIVERT .....	41
<b>Ilustración 3-12:</b> Balance Económico .....	42
<b>Ilustración 3-13:</b> Modelo HORIVERT esperado .....	43
<b>Ilustración 4-1:</b> Costos Visibles Vs. Costos Ocultos .....	47

# Introducción

Desde el último cuarto del siglo XIX, se encuentra evidencia de asignaciones de costos indirectos a los productos, así como cálculo de indicadores de gestión (Gutiérrez Hidalgo, 2005). A partir de entonces la contabilidad de gestión ha mantenido una constante evolución que le ha permitido convertirse en una herramienta de suma importancia para la toma de decisiones en las organizaciones.

Gutiérrez (2005) señala los primeros años del siglo XX como un período de alto avance en el tema gracias a la aparición del Movimiento de la Dirección Científica del Trabajo de Taylor. De otro lado, Cuervo y Osorio (2007), afirman que a partir de 1950 la contabilidad de gestión se ha preocupado por brindar información que sea útil para la planeación y el control, en pro de este objetivo investigadores han desarrollado nuevos sistemas de costeo que proveen información relevante para la toma de decisiones estratégicas, como es el caso del Costeo ABC y del Lean Accounting; sin embargo la información generada sigue sin ser suficiente para la gerencia estratégica y para que las organizaciones puedan avanzar hacia una contabilidad estratégica.

La gerencia estratégica en las organizaciones, requiere de un proceso que aborde diferentes etapas tales como el diagnóstico, formulación, implementación, ejecución y evaluación de la estrategia. Previo a la formulación de la estrategia es necesario para los administradores, un conocimiento pleno de la organización; para ello se usa información proveniente de diferentes fuentes y herramientas que han sido diseñadas para alimentar la toma de decisiones a nivel estratégico (Porter, 1996).

Dentro de estas herramientas encontramos los indicadores de gestión, el Balance Scorecard, la metodología de espina de pescado, los círculos de calidad, entre otros. Como ya se mencionó, la contabilidad también se constituye como una herramienta para la toma de decisiones a nivel estratégico, especialmente la contabilidad administrativa; sin embargo, hay elementos que hasta el momento no han sido tomados en cuenta dentro del proceso estratégico, ya que no son controlados por las organizaciones y en algunos casos se ignora su existencia, dentro de estos encontramos los costos-desempeños ocultos, entendidos como los disfuncionamientos generados por la interacción entre las estructuras de la organización y las acciones humanas (Zardet & Krief, 2006).

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, este trabajo, busca indagar sobre la pregunta:

**¿Es importante dentro del proceso estratégico de una organización el modelo de la gestión de costos ocultos?**

A partir de la pregunta de estudio planteada, se propone el siguiente objetivo para el presente documento:

**Determinar la importancia que la gestión de costos ocultos tiene para la formulación de las estrategias de una organización.**

Para el cumplimiento del objetivo general se proponen los siguientes cuatro objetivos específicos:

- Caracterizar el papel que ha tenido, a lo largo de su historia, la contabilidad de gestión para la toma de decisiones en las organizaciones.
- Analizar el concepto de los costos ocultos determinando la importancia que el control de estos podría tener para mejorar los resultados organizacionales desde el punto de vista social y económico.
- Analizar los aspectos fundamentales que implica la estrategia al interior de las organizaciones
- Describir como a partir de los resultados del control de los costos ocultos, se modifica el proceso de definición de la estrategia organizacional.

## **ENFOQUE METODOLÓGICO**

El desarrollo metodológico del documento estará enmarcado en los pasos generales de la propuesta metodológica presentada por Quivy y Campenhoudt.

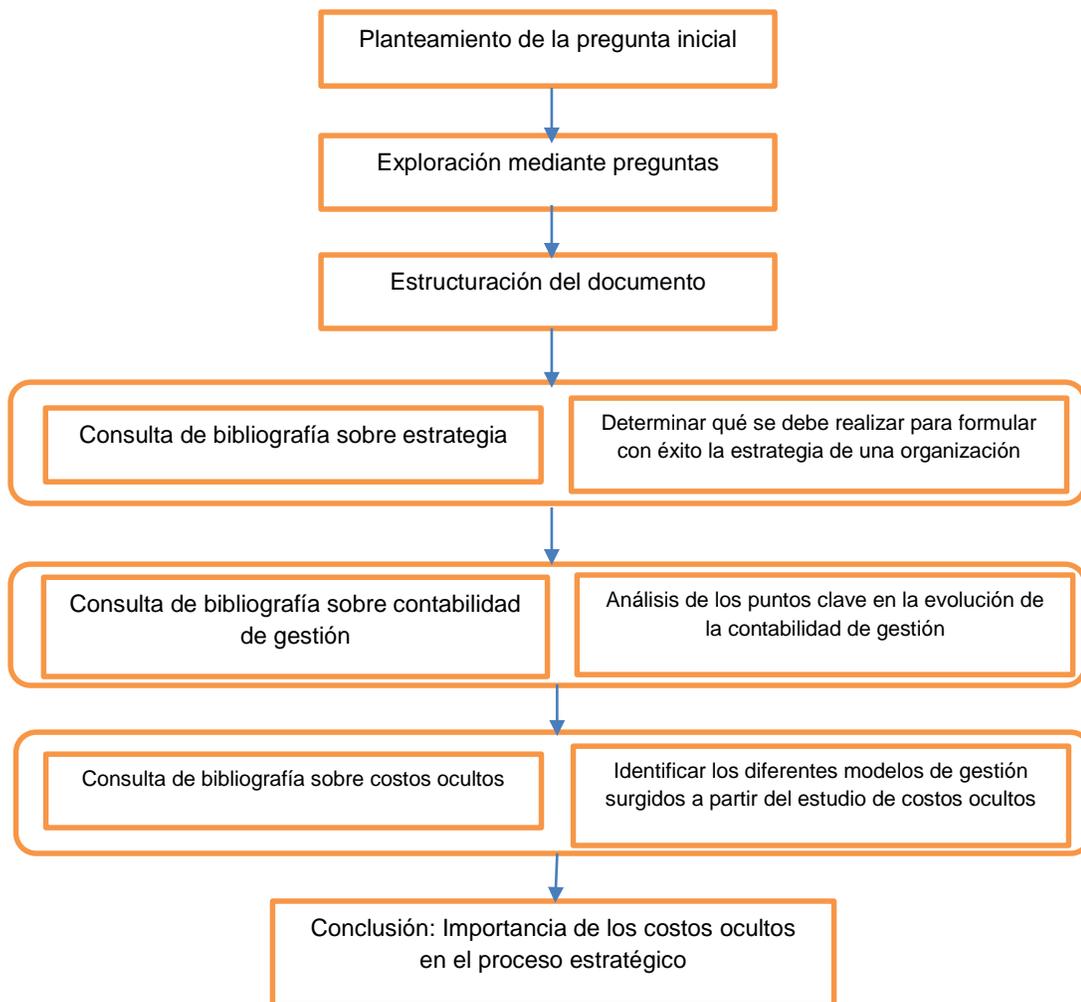
Para el desarrollo del presente trabajo de tipo descriptivo, se utilizará un enfoque metodológico cualitativo, y un método deductivo para el análisis de información bibliográfica relacionada con estrategia, costos y costos ocultos, obtenida principalmente de artículos y libros relacionados con el tema.

En primer lugar se hará una revisión bibliográfica de antecedentes y corrientes actuales predominantes respecto a la estrategia y la contabilidad de gestión, que permita identificar factores claves para la toma de decisiones a nivel gerencia y estratégico de la organización, así como de las estrategias organizacionales, en diferentes tipos de empresas.

Una vez sea establecida con claridad la importancia de los costos para la determinación de la estrategia en las organizaciones, se seguirá con un análisis teórico de aquellos costos que no han sido tenidos en cuenta ya que en la mayoría de las organizaciones no son reconocidos formalmente, o no han sido clasificados de forma correcta, es decir se revisará lo concerniente a los costos-desempeños ocultos.

Finalmente se identificará y mostrará la importancia que tienen para las organizaciones el conocimiento de los costos ocultos y su impacto dentro de la empresa, y como se podrían ver afectadas las decisiones que se tomen al interior de la misma.

### Ilustración 1: Esquema Metodológico



Fuente: el autor



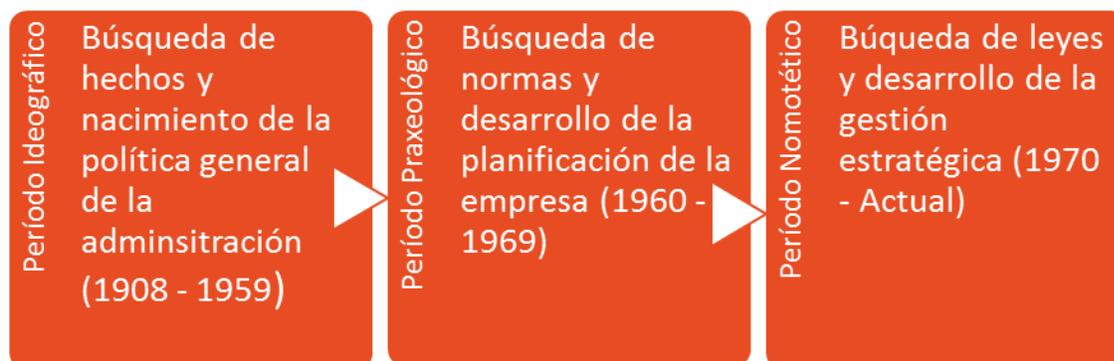
# 1.Capítulo - LA ESTRATEGIA EN LAS ORGANIZACIONES

Este documento pretende evidenciar la necesidad de contar con información relativa a contabilidad de gestión para hacer más eficiente la toma de decisiones a nivel estratégico en las organizaciones, el trabajo da especial relevancia al papel de los costos ocultos y de la información derivada de su gestión en la definición de estrategias. Sin embargo, para poder llegar a estos puntos, es preciso hacer algunas aclaraciones que permitan determinar el porqué de la importancia de la estrategia en las organizaciones, de la inclinación por un determinado tipo de ellas, y como las mismas se ven nutridas con la información proveniente de la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad de Dirección Estratégica.

Es por ello que en el presente capítulo, el trabajo aborda conceptos y nociones acerca de estrategia, de manera que permitirá hacer más fácil la lectura del último capítulo en el que se concluye sobre el objetivo planteado inicialmente.

Se puede afirmar que las organizaciones humanas de diversa índole han trazado diferentes tipos de tácticas o caminos a seguir que les permiten alcanzar sus objetivos en diferentes ámbitos; de esta forma, es posible decir que el concepto de estrategia ha ido evolucionando a la par con los hombres, hasta convertirse en un factor clave para el crecimiento empresarial.

Las primeras concepciones documentadas referentes a la estrategia las encontramos en el libro El Arte de la Guerra, este es un documento escrito por el general chino Sun – Tzu, en el cual se compilan una serie de principios estratégicos que a lo largo de la historia han inspirado a diferentes personajes como Napoleón. Es de resaltar que las enseñanzas del libro no se limitan al campo militar, sino que por el contrario se pueden aplicar en cualquier terreno en el que se esté llevando a cabo un conflicto del que se espere salir triunfante; por ejemplo el libro enseña la importancia de construir el futuro para obtener los resultados que se buscan o quieren, más no los que sucedan como resultado del azar (SunZi, 2001). Posteriormente con el pasar de los años, se han generado diferentes conceptos de lo que es la estrategia y el papel que juega al interior de las organizaciones, para ello ha sido preciso atravesar por varios periodos evolutivos, como se muestra en la siguiente ilustración:

**Ilustración 1-1: Evolución de la Estrategia**

Fuente: Elaboración propia a partir de Rodríguez y Garzón (2009)

A partir del período Nomotético, importantes revistas académicas han publicado artículos referentes a estrategia; este auge en bibliografía sobre el tema ha propiciado que algunas sean dedicadas exclusivamente al análisis estratégico como *Strategic Management* y *Journal of Business Strategy*, así mismo importantes revistas de temas gerenciales frecuentemente incluyen escritos sobre estrategia, este es el caso de *Harvard Business Review*, *Sloan Management Review*, entre otras (Shank & Govindarajan, 1998)

La abundante bibliografía sobre estrategia, ha permitido, también, el surgimiento de muy variadas definiciones para la misma, es por ello que a continuación se presenta una compilación de diferentes nociones de estrategia realizada por Desreumaux, Lecocq, y Warnier citados por Mejía (2011):

- El concepto de estrategia es de origen militar. Proviene del griego *strategos* (general) y designa el arte de comandar la armada en presencia del enemigo.
- La estrategia es el conjunto de acciones decididas por una empresa en función de una situación particular (Von Neuman y Morgenstern).
- La estrategia es el análisis de la situación actual y de su cambio si este fuese necesario. Esto incluye el inventario de los recursos disponibles y cómo estos deberían ser (Drucker).
- La estrategia es la determinación de objetivos a largo plazo de la empresa y la elección de las acciones, junto a la asignación de recursos necesarios para alcanzarlos (Chandler).
- La estrategia es una regla para alcanzar las decisiones, determinadas para la función producto/mercado, el vector de crecimiento, la ventaja competitiva y la sinergia (Ansoff).
- La estrategia es el conjunto de proyectos, de metas y objetivos de una organización, así como las principales políticas y los planes para alcanzar esas metas,

establecidas de manera que definan lo que significan los dominios estratégicos de actividad de la empresa o lo que deberían ser y el tipo de empresa que ella es o que debería ser (Learned, Christensen, Andrews y Guth).

- La estrategia otorga a la vez dirección y cohesión a la empresa y está compuesta de múltiples etapas: establecimiento de su beneficio, su previsión, su auditoria de recursos, su explotación de alternativas, su test de coherencia, y finalmente su selección. (Uyterhoeven, Ackerman y Rosenblum)
- Elaborar la estrategia de la empresa, es seleccionar los campos de actividad en los cuales la empresa espera preservarse y asignar los recursos de manera tal que ella se mantenga y desarrolle (Strategor).
- Las estrategias son las principales acciones o conjunto de acciones para alcanzar los objetivos de la empresa (Paines y Naumes).
- La estrategia es el arte de “disparar” para hacer creer al enemigo que uno aún tiene cartuchos (Jean-Charles).

El presente documento tomará como principal referencia los conceptos desarrollados en el libro *Strategor* de Détrie, y por el autor Henry Mintzberg en el libro *Safari a la Estrategia*, para este último la estrategia es un plan, o un camino para llegar desde un punto hasta otro; Mintzberg también afirma que la estrategia debe ser un patrón, es decir que la conducta empresarial debe tener coherencia a través del tiempo (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2008).

Tal como señala Mintzberg, es importante que las organizaciones definan cual es el enfoque que se le desea dar a la misma, a partir de la determinación de los movimientos que se espera realizar para posicionarse en el mercado; de esta forma queda claro que las empresas no deberían moverse constantemente desde un tipo de estrategia hacia otro o de una decisión a otra, ya que se pierde el aprendizaje y la experiencia adquirida, por lo que es importante definir con claridad cuáles son las estrategias a ejecutar en las diferentes áreas de negocio. En este mismo sentido, Mintzberg (1995), citado por Rodríguez y Garzón (2009), afirma que existe una estrategia deliberada (reflexión a priori) y una estrategia emergente (construida a posteriori).

Sin embargo, es importante señalar que las organizaciones no son sistemas invariantes, es decir que no permanecen sin modificaciones estructurales a través del tiempo; como sistemas autopoiéticos son capaces de reproducirse a sí mismas a partir del orden y desorden presentes en el entorno en donde operan, de manera tal que se generan constantemente dinámicas de producción y transformación (Maturana & Varela, 1995) o como señala *Strategor* (1995) “La empresa es un sistema abierto que debe vivir en simbiosis con su entorno”. De igual forma, como señalan Etkin y Schvartein (1995), las entidades tienen capacidad de auto-organización, que les permite adaptar nuevos comportamientos en el marco de su identidad y autonomía, adaptándose a las modificaciones que se presentan en el entorno.

De lo anteriormente expuesto, es posible afirmar que la estrategia debe tener un componente invariante, es decir un patrón que permanezca y oriente las decisiones a tomar, a la vez que debe ser permeada por los cambios que se presentan en el entorno, de manera tal que la entidad pueda adaptarse a los mismos y tomar acciones correctivas en caso de ser necesario con base en las experiencias pasadas, de allí se pueden generar las denominadas estrategias emergentes (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2008).

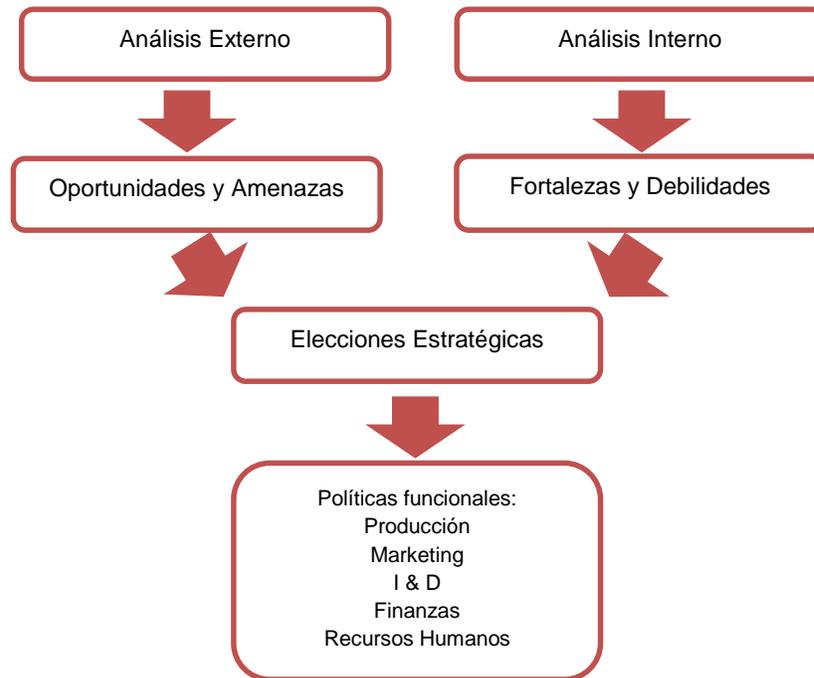
Mintzberg (1994, 1999), señala que las organizaciones tienen tres tipos de estrategia: Intencional (como resultado de los procesos de negociación internos), Realizada (Solo una parte de las estrategias deseada o intencional), Emergente (vincula la estrategia intencional con las circunstancias del entorno) (Rodríguez & Garzón, 2009). De otro lado, además de los tipos de estrategia señalados por Henri Mintzberg, Strategor (1995) afirma que se deben definir dos niveles de estrategia, la estrategia corporativa o global (relacionada con las áreas de negocio de la empresa) y la estrategia competitiva (que define los movimientos que la empresa debe realizar para posicionarse favorablemente frente a sus competidores), de la definición de estos dos niveles de estrategia surgirá la construcción de lo que conocemos como ventaja competitiva.

Para la elaboración de la ventaja competitiva, es necesario el conocimiento del terreno en el que se va a operar y la apreciación o conocimiento de las propias fuerzas de la organización; es decir es necesario realizar un análisis competitivo (Strategor, 1995).

Para la elaboración del análisis competitivo, se han diseñado diferentes herramientas, que permiten conocer a las empresas sus fortalezas y su posición respecto al mercado en el que se encuentran, a continuación se presentan algunas de ellas.

## **1.1 MODELO DOFA O LCAG**

Este modelo es una herramienta de diagnóstico y análisis, que se caracteriza por evaluar de forma simultánea las fortalezas y debilidades internas de la empresa frente a lo que pasa en el medio en donde ella se ubica. De esta forma se revisa la capacidad de adaptación de las competencias y recursos de la empresa a las limitaciones que le pone el entorno, para generar posibles estrategias a partir de la situación actual y del contexto (Strategor, 1995) (Learned, Christensen, Andrews, & Guth, 1965).

**Ilustración 1-2: Modelo DOFA**

Fuente: Strategor (1995, pág. 4)

## 1.2 LAS CINCO FUERZAS DE LA COMPETENCIA DE PORTER

Posterior a la aparición de modelos como el DOFA que, como ya se dijo, permite medir las capacidades de la empresa, han surgido herramientas que permiten medir el contexto competitivo, este es el caso de las cinco fuerzas de la competencia de Porter. Este modelo fue creado por Michael Porter en 1979, en éste plantea que existen cinco fuerzas que influyen en la estrategia competitiva que determinan las organizaciones, en un determinado segmento de negocio, en este esquema se analizan las barreras de entrada para nuevos competidores y productos sustitutos, así como la organización existente entre los proveedores y los clientes (1979).

1. Rivalidad entre los competidores: Para una organización es más difícil competir en un mercado en donde los competidores están muy bien posicionados, sean muy numerosos y los costos fijos sean altos, pues constantemente estarán enfrentados a guerras de precios, campañas de publicidad agresivas, promociones y entradas de nuevos productos.
2. Amenaza de entrada de nuevos competidores: El atractivo del mercado o segmento depende de qué tan fáciles de franquear son las barreras para los nuevos participantes que puedan llegar con nuevos recursos y capacidades para apoderarse de una porción del mercado.

3. Poder de negociación de los proveedores: un mercado o segmento del mercado no es atractivo cuando los proveedores están muy bien organizados gremialmente, tienen fuentes recursos y pueden imponer sus condiciones.
4. Poder de negociación de los clientes: Un mercado no es atractivo cuando los clientes están muy bien organizados, el producto tiene bastantes sustitutos, no es diferenciado o es de bajo costo para el cliente. A mayor organización de los compradores, mayores serán sus exigencias en materia de reducción de costos, mayor calidad y servicios.
5. Amenaza de ingreso de productos sustitutos: un mercado no es atractivo si existen productos sustitutos reales o potenciales, peor aún si los sustitutos están más avanzados tecnológicamente o pueden tener precios más bajos.

**Ilustración 1-3: Cinco fuerzas de Porter**



Fuente: Porter, M. (1979, pág. 141)

A estas cinco fuerzas, posteriormente, se le ha sumado una sexta relacionada con la regulación pública asegurada por el estado. De otro lado Strategor, ha desglosado la categoría de proveedores en tres: materias primas y mercancías, tecnología y servicios. Así mismo, respecto a las relaciones con los clientes se ha introducido al consumidor final y se hace distinción entre las relaciones con este y con los canales de distribución (Rodríguez & Garzón, 2009).

## **1.3 VENTAJA COMPETITIVA**

Una vez realizado el análisis competitivo, es preciso identificar en que grupo estratégico se encuentra la empresa, para ello se deben tener en cuenta aspectos como: grado de especialización, imagen de marca, política de precios, modo de distribución, entre otros (Strategor, 1995).

Identificado el grupo estratégico en el que se ubica la entidad, se debe buscar generar la ventaja competitiva, que distinguirá a la organización de las demás que se encuentran en el mismo grupo. De acuerdo con Porter la ventaja competitiva es la posición que una compañía tiene dentro de otras competidoras a partir del valor que crea para sus clientes, esta debe tomar una posición ofensiva y defensiva para la empresa, que sea defendible en la industria, con el fin de hacer frente a las fuerzas competitivas y generar retorno sobre la inversión (Porter, 1980).

Se destaca la importancia del Benchmarking, en el proceso de definición de la ventaja competitiva, éste consiste en analizar los resultados de la empresa para un factor crítico del éxito, y compararlo con la empresa que se considere mejor en su grupo estratégico a través de cinco etapas: Identificar las variables que hay que contrastar, identificar las empresas a contrastar, recopilar datos, determinar la diferencia de rendimiento actual y definir un nivel de rendimiento meta, definir objetivos y planes de acción y medir el avance (Strategor, 1995).

Para generar una ventaja competitiva duradera, es preciso sustentarla en uno de las siguientes estrategias:

- Liderazgo en costos
- Diferenciación
- Enfoque

### **1.3.1 ESTRATEGIA DE LIDERAZGO EN COSTO**

Para Porter, esta es la más clara de las tres estrategias, en este caso la empresa busca ser el productor con el más bajo costo en el mercado. Estas estrategias, están encaminadas a concentrar todos los esfuerzos organizacionales para lograr la minimización de los costos: directos de fabricación, costos de diseño, de marketing, de distribución, administrativos y financieros. Para ello la empresa puede usar producción a escala, tecnología propia, acceso preferencial a materias primas (Porter M. , 1987).

### **1.3.2 ESTRATEGIA DE DIFERENCIACIÓN**

Esta estrategia busca generar ventaja competitiva para la empresa a partir de las características diferenciales y la especificidad de sus productos o servicios, esto implica que la empresa sea única en la industria. Es de aclarar que es de suma importancia que

esta diferencia sea perceptible por el consumidor, de lo contrario no estará dispuesto a pagar un mayor precio (Porter M. , 1987).

### 1.3.3 ESTRATEGIA DE ENFOQUE

Finalmente la estrategia de enfoque o concentración, se basa en el enfoque por costos y por diferenciación para lograr ser la mejor en un segmento de negocio (Porter M. , 1987).

El enfoque definido por la organización, impactará sustancialmente las decisiones tomadas por la contabilidad de gestión, tal como se verá en el capítulo dos.

## 1.4 MATRICES PARA GESTIÓN DE PORTAFOLIO DE ACTIVIDADES

Rodríguez y Garzón (2009), señalan que cuando la organización participa en varios dominios de actividad estratégica<sup>1</sup>, es posible el uso de diferentes modelos que permiten la gestión de diversas actividades, entre estos encontramos las siguientes:

- **Matriz BCG (Boston Consulting Group):** Es la más antigua de estas tres matrices, se basa en dos variables: la tasa de crecimiento del segmento de negocio analizado y la cuota de mercado relativa de la empresa en este segmento. Constituye un indicador de la posición de la empresa sobre la escala de costos y de su situación competitiva. De su análisis se derivan cuatro prescripciones estratégicas: Rentabilizar las vacas lecheras, abandonar o mantener sin inversiones los puntos muertos, mantener la posición dominante en las estrellas, y doblar la apuesta, resegmentar o abandonar los dilemas (Strategor, 1995).
- **Matriz McKinsey:** Está construida a partir de dos variables: la posición competitiva y el valor del sector. Presenta tres estrategias fundamentales: Desarrollarse, Mantenerse rentabilizando o Retirarse (Strategor, 1995).
- **Matriz D. Little:** Parte también de dos variables: grado de madurez del negocio, posición competitiva de la empresa en el área de negocio. De ella se derivan tres posibles estrategias: desarrollo natural, desarrollo selectivo y abandono (Strategor, 1995).

---

<sup>11</sup> Es la unidad de análisis sobre la cual se apoya el razonamiento estratégico (Rodríguez & Garzón, 2009).

## **2. Capítulo - CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES ORGANIZACIONALES**

La contabilidad desde sus inicios ha tenido un papel muy importante como herramienta para el control y la toma de decisiones en las organizaciones; sin embargo la contabilidad financiera al estar estandarizada y poseer características que la hacen útil para los terceros, no genera información apropiada a la hora de apoyar el control y la toma de decisiones a nivel gerencial en un entorno cambiante, es por esto que surge la contabilidad administrativa o de gestión, la cual ha evolucionado constantemente para adaptarse a las necesidades de las empresas.

Si bien se suele afirmar que la contabilidad es tan antigua como las transacciones comerciales, teniendo un importante punto de quiebre a partir del trabajo de Pacioli respecto a la partida doble, es de aclarar que esto es relevante dentro de la evolución de la contabilidad financiera pero no para la de gestión, que ha evolucionado por un camino diferente (Gutiérrez Hidalgo, 2005) respondiendo a la necesidad imperante de las empresas de contar con información para la dirección, que conlleve al desarrollo eficiente de la gestión y al alcance de sus objetivos (Ripoll & Aparisi, 1989). Tal como señala Johnson (1987, pág. 5): *“la contabilidad de costes ha hecho fracasar a la dirección de muchas empresas porque los estados de costes elaborados para obtener informes meramente financieros, raras veces se pueden utilizar para fundamentar racionalmente el proceso de adopción de decisiones”*.

Tal como señala Hopwood (1987), la contabilidad no es un sistema estático, por lo cual durante su estudio, es necesario revisar las fuentes generadoras del cambio y los efectos que esto tiene en las organizaciones, que constantemente requieren de sistemas de información que le permitan alcanzar sus fines y objetivos mediante la toma de decisiones (Ripoll & Aparisi, 1989).

Teniendo en cuenta estos constantes cambios presentados por la contabilidad de gestión y la importancia de la misma en la dirección empresarial, el presente documento parte de una breve revisión de lo que ha sido la evolución de la misma, hasta llegar a ser una herramienta clave para el control y la toma de decisiones.

## 2.1 EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Para iniciar, es importante definir claramente que es la contabilidad de costos, para ello se toma el concepto dado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas - AECA (1990):

*...“La contabilidad de costes suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios generados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, para transmitir esta información a los administradores o gerentes a fin de que se pueda proceder a la confección de los estados contables.”...*

Iniciando con la revisión histórica, es de aclarar que el origen de la contabilidad de costos ha sido atribuido a diferentes hechos en diferentes momentos. Por ejemplo Johnson y Kaplan (1988), señalan que los inicios de la contabilidad de gestión están relacionados con el origen de las empresas gestionadas jerárquicamente y con sistemas de producción multietapas, en el siglo XIX, como las armerías y las fábricas textiles, es de aclarar que en esta época, también se da el desarrollo de disciplinas fuertemente conectadas con la contabilidad de costos, como lo son la economía y la ingeniería (Ripoll & Aparisi, 1989). Sin embargo, autores como Hoskin, Macve y Tyson manifiestan que en Springfield, Estados Unidos, se han hallado registros detallados de consumos de materiales y mano de obra que datan de 1819, así como técnicas de control interno de 1840 (Gutiérrez Hidalgo, 2005). También otros autores como Fleischman y Parker afirman que los orígenes de la contabilidad de costos, se ubican de forma previa a la Revolución Industrial (Gutiérrez Hidalgo, 2005).

Fernando Gutiérrez (2005), se apoya en las etapas presentadas por, Horngren (1982), Kaplan (1984) y Johnson y Kaplan (1988); de esta forma divide la evolución de la contabilidad de costos en las siguientes etapas:

- Inicio de la asignación de costos indirectos (1885 y 1900) Las industrias del acero y el ferrocarril requerían el ratio de los gastos operativos con relación a los ingresos para evaluar la eficacia de los procesos operativos.
- La administración científica de W. Frederick Taylor, paso del siglo XIX al XX. Durante esta época surgió la primera versión de los costos por órdenes de trabajo. Se señala por algunos autores que Taylor fue uno de los pioneros en control de gestión y en contabilidad analítica, con temas como: la asignación de costos indirectos, el seguimiento a los tiempos de la mano de obra directa (MOD), la remuneración por rendimiento entre otros (Lorino, 1993).
- La creación de las primeras empresas multidivisionales a principios del siglo XX y el nacimiento de los primeros indicadores de gestión. Durante esta época el avance más significativo en la contabilidad de gestión fue el desarrollo del ROI (return on

investment). En esta misma época, se empieza el uso del término Contabilidad de Costes, por autores como Harrison, Burton o Plantin.

- La depresión de los treinta y la preponderancia de la contabilidad financiera. Para Johnson y Kaplan este período no fue productivo en cuanto a contabilidad de gestión debido a la proliferación de mercados de capitales y mayor demanda de información referente a valoración de inventarios. Los autores señalan que durante este período la información útil para los informes financieros era irrelevante e inclusive engañosa para la toma de decisiones a nivel administrativo.
- Etapa del costo verdadero años previos a 1960. Durante esta etapa el objetivo primordial era determinar con rigor el costo del producto, este período se caracterizó por el alto nivel de detalle en el análisis del costo y la utilización de estrictas normas de medida.
- Etapa de la verdad condicionada década de los setenta. En este período el desarrollo del método del costo variable, llevar a afirmar que no hay un costo único, verdadero y útil para todo tipo de decisiones.
- Etapa de la verdad costosa, finales de los setenta. Se consideró a los sistemas de contabilidad de gestión como una parte más de los sistemas de información de la empresa. Surge la necesidad de comparar los beneficios y costos de cualquier proyecto.
- Década de los ochenta o década de crisis (Kaplan & Cooper, 1998). Para Kaplan y Cooper, los cambios en el entorno resaltaron la necesidad de generar cambios en la contabilidad de costos y los sistemas de control de gestión, ya que las técnicas hasta entonces empleadas habían sido concebidas en 1925, la información sobre la actuación y los costos sólo está disponible para preparar cuentas anuales, por lo que se generaron cambios en:
  - La calidad
  - La gestión de inventarios
  - Los sistemas de producción
  - Organización de la producción
  - Sistemas para medir costes organizativos

Los profesores Cuervo y Osorio (2007) destacan que la contabilidad de gestión siempre ha presentado tardanzas para adaptarse al entorno, debido entre otros factores a la debilidad en los sistemas contables, al énfasis en la contabilidad financiera y a la falta de interés por parte de la dirección e inclusive de la academia.

Como ejemplo de lo anterior, Antes la participación del costo de mano de obra directa (MOD) sobre el costo total de producción era muy importante, superando el 50% del total, y los costos indirectos de fabricación eran bastante bajos, la eficiencia de la contabilidad administrativa de la empresa radicaba en brindar herramientas que permitieran minimizar el costo del factor dominante (Lorino, 1993). Sin embargo este comportamiento de los costos cambio rápidamente, pero la contabilidad de costos tardó un largo período de tiempo antes de adaptarse a estos nuevos cambios.

Hoy por hoy se considera en las organizaciones la importancia de implementar herramientas de gestión estratégicas. Cuervo y Osorio (2007) destacan, también, que uno de los retos para los contables es generar innovaciones en contabilidad a la par con las innovaciones en producción, de manera tal que la contabilidad de gestión suministre información que permita una orientación estratégica de las operaciones en la organización, tales como el costeo basado en actividades (ABC) o la gestión basada en actividades (ABM).

Simon afirmó que la esencia de la gerencia contable está en el mantenimiento de registros, solución de problemas, y administración (1954). Posteriormente Phillippe Lorino (1993) plantea que son necesarios sistemas de costos que:

- No administren solamente el costo, sino también el valor a través de indicadores de eficiencia
- Administren el cambio y no la estabilidad, ejerciendo una función de diagnóstico permanente
- Adecuen de manera continua las acciones a los objetivos de la empresa
- Sean apropiados y utilizados por todos

Por esto, se plantea que un análisis estratégico de los costos debe ser una labor de examen de los costos partiendo del enfoque estratégico de la empresa, de manera que permita identificar los factores que conduzca a la obtención de una ventaja competitiva sostenible (Requena & Vera, 2008). En este mismo sentido, los profesores Shank y Govindarajan (1998), señalan que la contabilidad de gestión convencional genera datos absolutamente irrelevantes para la toma de decisiones gerenciales. Por el contrario, afirman que la contabilidad administrativa debería proporcionar apoyo en las diferentes etapas del proceso de gestión estratégica.

### Ilustración 2-1: Étapas del Proceso de Gestión Estratégica



Fuente: el autor a partir de Shank y Govindarajan (1998)

## 2.2 CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA

El entorno competitivo cambiante en el que desarrollan sus actividades las empresas, y la necesidad de ajustar el negocio a estos cambios para permanecer vigentes en el mercado, ha generado que las empresas adopten un enfoque denominado dirección estratégica, como mencionan Requena y Vera (2008), que va desde el análisis interno y externo de la organización, hasta la evaluación de la eficacia organizacional, pasando por la fijación de objetivos, así como la formación e implantación de la estrategia.

De acuerdo con Shank y Govindarajan la contabilidad debe servir para lograr un objetivo de negocios claramente distinguible, debe aumentar las posibilidades de alcanzar ese objetivo, debe velar porque el objetivo encaje estratégicamente con la finalidad global de la empresa (Shank & Govindarajan, 1998).

A partir de las necesidades de información de la dirección estratégica, surge la Contabilidad de Dirección Estratégica como *“una especialización de la contabilidad de gestión para apoyar la toma de decisiones estratégicas, abarcando en consecuencia la información relativa a la situación y evolución de todas aquellas variables de la realidad económica interna y externa que puedan coadyuvar en ese cometido”* (Requena & Vera, 2008, pág. 741).

De igual forma, Ripoll y Aparisi (1989), la definen como el sistema de información que pretende superar las deficiencias y limitaciones evidenciadas por la contabilidad de gestión, analiza informes financieros o no financieros generados al interior de la organización y en su entorno con el fin de obtener información estratégica para apoyar la toma de decisiones, la adopción de estrategias, la implementación de las mismas. En la contabilidad de dirección estratégica se evidencian claramente tres enfoques diferentes:

- Enfoque externo de la contabilidad de dirección estratégica, cuyo máximo representante es Simmonds, considera importante prestar mayor atención hacia el exterior de la organización que es el mercado en donde se consiguen los beneficios, de esta manera se podrá evaluar constantemente la posición competitiva de la organización en relación con los competidores.
- Enfoque interno de la contabilidad de dirección estratégica, encabezado por Shank y Govindarajan, esta propuesta se fundamenta en el análisis de la cadena de valor determinado todas las actividades que generan valor para los clientes.
- Enfoque mixto de la contabilidad de dirección estratégica, cuyos máximos representantes son Bromwich y Bhimani, este enfoque considera que la empresa para crecer y sobrevivir debe considerar diferentes variables estratégicas, relacionadas, por un lado, con la parte interna de la empresa y por el otro con su entorno.

Requena & Vera (2008) resumen los instrumentos empleados en la Contabilidad de Dirección Estratégica, así como su utilidad para la gestión estratégica en la siguiente tabla:

**Ilustración 2-2:** Instrumentos Empleados en la Contabilidad de Dirección Estratégica

<b>Instrumentos Empleados en la Contabilidad de Dirección Estratégica</b>	<b>Uso Real</b>	<b>Utilidad Percibida</b>
Vigilancia de la posición competitiva de la competencia	4,93	5,79
Benchmarking	4,59	5,49
Evaluación del desempeño de la competencia	4,50	5,44
Fijación estratégica de precios	4,36	5,75
Estimación de los costes de la competencia	4,09	5,41
Medidas de los factores para la satisfacción de los clientes	4,00	5,37
Modelo de costes basado en las actividades – ABC	3,54	5,03
Gestión estratégica del coste	3,43	5,05
Target costing	3,19	4,81
Análisis de la cadena de valor	3,15	4,67
Costes relacionados con la calidad	3,07	4,59
Vigilancia del valor de la marca	2,88	3,97
Costes del ciclo de vida del producto	2,73	4,44
Análisis del coste de los atributos	2,63	3,83
Presupuestos del sostenimiento de la marca	2,35	3,94

\* Calificado en escala de 1 a 7, donde 1 es bajo y 7 alto.

Fuente: Requena & Vera (2008, pág. 742)

Como se observa, los tres primeros están enfocados en la competencia, como es el caso del Benchmarking, que fue mencionado brevemente en el capítulo anterior, resaltando la importancia del mismo para definir el estado actual de la empresa a partir del conocimiento del mejor competidor en el mercado. Sin embargo, llaman la atención cinco herramientas que se enfocan en los costos, estas son: Modelos de costos basados en las actividades, Gestión estratégica del costo, Target Costing, Análisis de la cadena de valor, Costos relacionados con la calidad, los cuales se abordarán brevemente a continuación.

### 2.2.1 COSTEO ABC

La contabilidad de gestión, recientemente ha empezado a sentar las bases para hablar de “Contabilidad de Dirección Estratégica”. Motivado por estos cambios en los 90 surgen los costos basados en actividades – ABC y la gestión basada en actividades - ABM de la mano de Robert Kaplan y Robin Cooper, quienes consideraron que no solamente es importante reportar información de costos de producción, sino que es importante el análisis en los diferentes niveles organizacionales (Kaplan & Cooper, 1998). Con el costeo ABC se sostiene que la producción no consume recursos sino actividades.

Shank y Govindarajan (1998) al respecto, destacan que los métodos de costeo que asignan los costos indirectos tomando como base la mano de obra o las horas maquina son imprecisos, ya que tienden a sobrevalorar o presentar márgenes bajos para los productos de alto volumen, mientras que en los productos de bajo volumen son subvalorados o presentan falsos márgenes alto, es decir que los primeros subsidian a los segundos, esto hace a estos sistemas de costeo inviables estratégicamente.

De acuerdo con Lorino (1993), la gestión por actividades surge a partir de la necesidad en las empresas de dominar y contralar las actividades, ya que es a partir de ese control que se alcanza la eficiencia, no centrándose en el producto final.

Este sistema permitió otros avances importantes como resolver los inconvenientes antes presentados con la asignación de costos indirectos, y la utilización de la contabilidad por áreas de responsabilidad, la cual es un sistema que mide los resultados de cada centro de responsabilidad y compara esos resultados con la medida de productos finales esperados o presupuestados. Los cuatro principales tipos de centros de responsabilidad son los siguientes (Hansen & Mowen, 2007):

1. **Centro de costos:** Un centro de responsabilidad en el cual un administrador es responsable sólo de los costos.
2. **Centro de ingresos:** Un centro de responsabilidad en el cual un administrador es responsable sólo de los ingresos.
3. **Centro de utilidades:** Un centro de responsabilidad en el cual un administrador es responsable tanto de los ingresos como de los costos.
4. **Centro de inversión:** Un centro de responsabilidad en el cual un administrador es responsable de los ingresos, los costos y las inversiones.

Posteriormente, Kaplan & Anderson (2004) conscientes de las debilidades del ABC, escribieron un nuevo documento en el que se plantea el costeo ABC con inductores de tiempo (Activity Based Costing, Time Driving) atendiendo a que muchas empresas abandonaban el costeo basado en actividades, ya que este no capturaba la complejidad de sus operaciones, tomaba demasiado tiempo para su puesta en práctica, y era demasiado caro de implementar y mantener.

### 2.2.2 TARGET COSTING

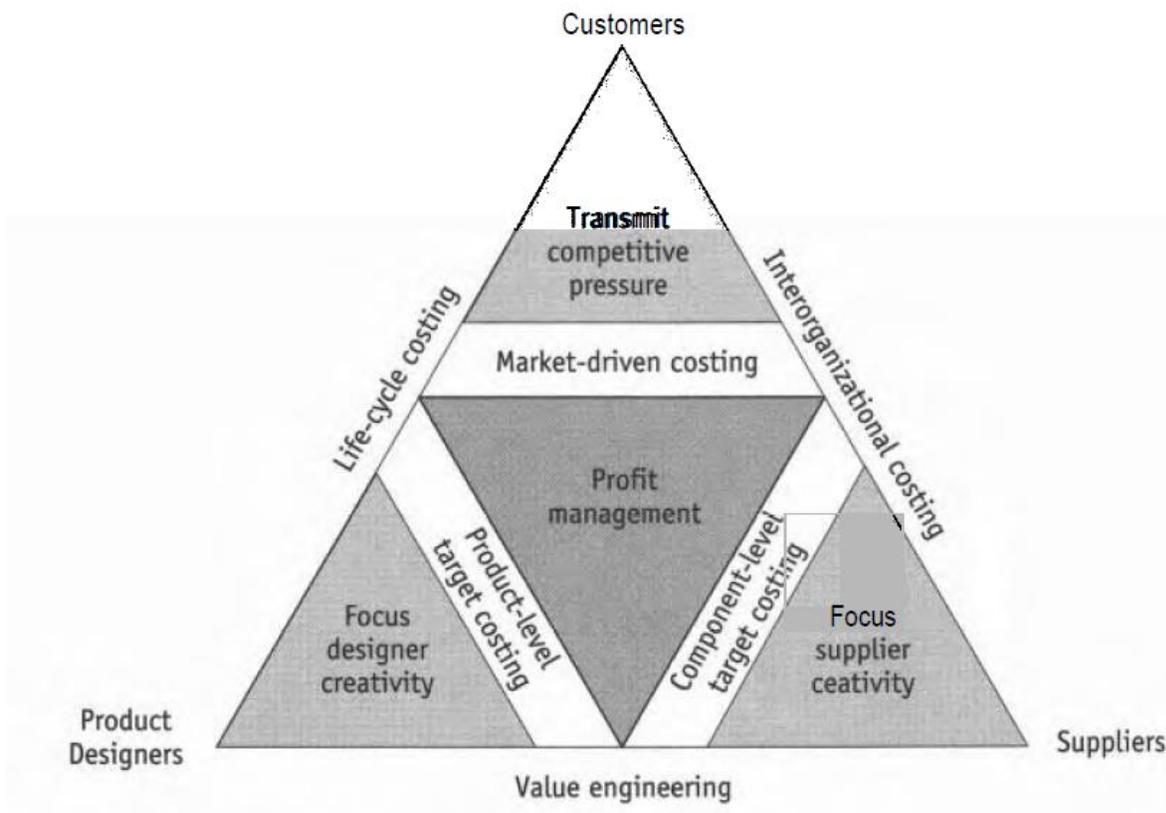
De acuerdo con Monden y Hamada (1991), el Target Costing o Costo Objetivo, es un sistema de apoyo para los procesos de reducción de costos en las fases de desarrollo y diseño de un nuevo modelo, un cambio completo del modelo, o un cambio pequeño del modelo. Ellos señalan que el Target Costing tiene las siguientes propiedades:

- El Target Costing es aplicado en las etapas de desarrollo y diseño (como ya se indicó) y es diferente de los costos estándar que se aplican en la fase de producción.
- El Target Costing no es un método administrativo para el control de costos en el sentido tradicional, pero está direccionado a reducir los costos.
- En los procesos de target costing, muchos métodos de administración científica son usados, porque los objetivos administrativos del target costing incluyen las técnicas de desarrollo y diseño del producto.
- La cooperación de varios departamentos de la organización, es necesaria en la ejecución del Target Costing.

- El Target Costing es más adecuado en la producción a escala de bienes pequeños, que en la producción de pequeños productos grandes.

Es importante que antes de usar esta herramienta, los administradores tengan claramente definido el enfoque estratégico de la organización, ya que en el caso de que la organización se ubique en una estrategia de liderazgo en costos va a ser muy importante fijar un costo objetivo que permita a la empresa diferenciarse por ofrecer el precio más bajo en el mercado. Caso contrario si la empresa se ha inclinado por una estrategia de diferenciación lo realmente importante será ofrecer un producto único en el mercado así que el Target Costing se vuelve inútil porque se sabe de antemano que los clientes estarán dispuestos a pagar un elevado precio a cambio de las características ofrecidas por el producto, esta afirmación está relacionada con la última de las propiedades señaladas anteriormente.

**Ilustración 2-3:** El Triángulo del Target Costing



Fuente: Cooper & Slagmulder (1997, pág. 9)

### 2.2.3 GESTIÓN ESTRATÉGICA DEL COSTE

Los precursores en el estudio de este tema son los profesores Shank y Govindarajan, ellos afirman que la contabilidad debería ser un medio para alcanzar el éxito empresarial, pero la información generada tradicionalmente desde la contabilidad es completamente irrelevante para la toma de decisiones estratégicas (afirmación que es recurrente en el marco del presente documento), y en esta misma vía, dicen que la contabilidad de gestión debería generar información suficiente en las diferentes etapas del proceso de gestión estratégica como se muestra en la ilustración No. 5 (Shank & Govindarajan, 1998).

Requena & Vera (2008, pág. 752) señalan que para Shank y Govindarajan, la gestión estratégica de los costos – GEC es *“el uso gerencial de información sobre los costos explícitamente orientada a una o varias de las etapas de gestión estratégica”*.

Tener claramente definido que parte del costo es variable y que parte es fija, o identificar los costos directos e indirectos no tiene relevancia para tomar decisiones estratégicas de las organizaciones, Shank y Govindarajan afirman que gestión estratégica de costos, consiste en un análisis de costos, pero en un contexto más amplio, teniendo en cuenta elementos estratégicos.

Los dos profesores señalan la importancia del análisis de costos en la planificación estratégica para determinar el enfoque estratégico organizacional, al respecto ponen el siguiente ejemplo *“un concepto como el de rendimiento en el análisis de inversiones puede tener poca importancia para evaluar el desempeño de gerentes de nivel medio en situaciones en las cuales las decisiones de inversión se toman de manera centralizada. Sin embargo, este concepto puede ser crucialmente importante si lo utilizamos para evaluar la conveniencia de cada una de las opciones estratégicas de inversión”* (Shank & Govindarajan, 1998, págs. 6-7).

La GEC se da como resultado de tres temas fundamentales:

- Análisis de la cadena de valor
- Análisis de posicionamiento estratégico
- Análisis de causales de costos

#### ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALOR

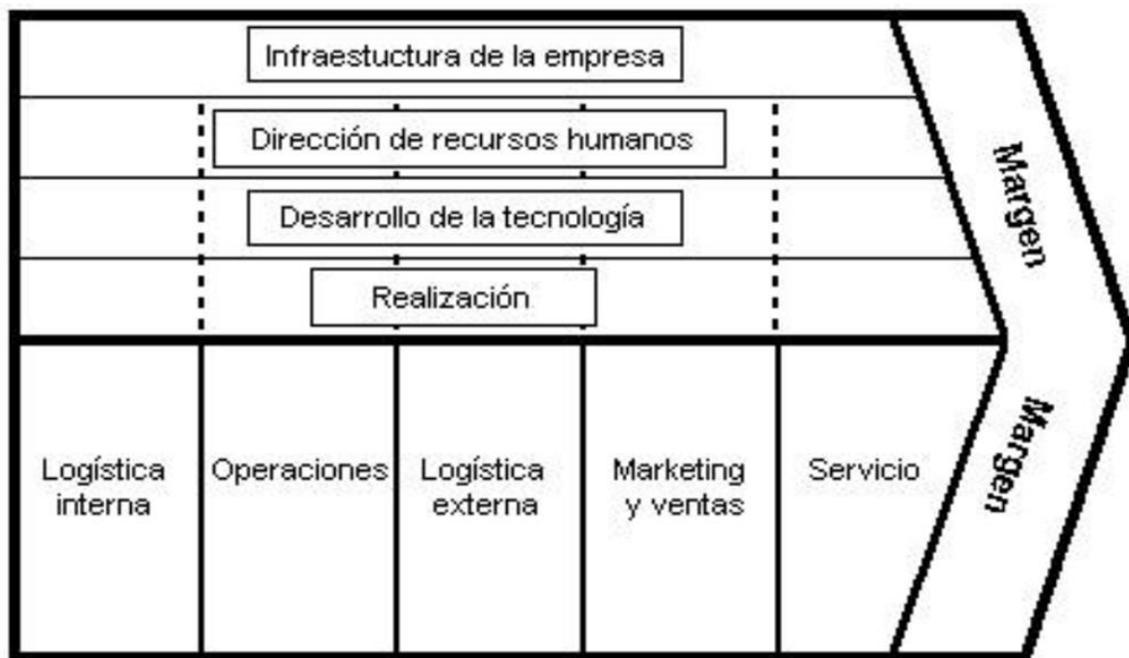
Entre las actividades en las que poco a poco ha intervenido la contabilidad de gestión en pro del proceso estratégico están aquellas relacionadas con la definición de la cadena de valor y la asignación de costos a cada una de las actividades que la conforman, así como los costos de las cadenas de valor de la competencia, de manera tal que la empresa pueda determinar si el valor generado por determinada actividad tiene una relación costo beneficio positiva; ésta se configura como una herramienta clave para la construcción de una ventaja competitiva organizacional, ya que no se puede definir una ventaja competitiva viendo a la empresa como un todo, se debe desglosar por actividades (Porter M. , 1998).

Michael Porter propuso la Cadena de Valor como una herramienta para el análisis interno de cada una de las unidades estratégicas de la organización de forma sistemática y para determinar su aporte al cumplimiento de los objetivos organizacionales, ya que el análisis de ésta como un todo impide ver las fortalezas y debilidades de cada unidad; sin embargo, es de aclarar que no se trata de actividades independientes, sino relacionadas por diferentes eslabones (Strategor, 1995).

La cadena de valor es el conjunto de actividades interrelacionadas, que va desde la consecución de fuentes de materias primas, hasta el producto final que se entrega a los clientes, esto hace que la cadena de valor tenga un enfoque externo, contrario al enfoque interno usualmente adoptado que desconoce las relaciones con los proveedores y las potenciales oportunidades derivadas de estas, para la adopción de por ejemplo un sistema Just in Time para la administración de inventarios, de igual forma sucede con las relaciones con los clientes (Shank & Govindarajan, 1998).

Las actividades que generan valor se pueden dividir en dos grandes grupos: las primarias y las de apoyo. Dentro de las actividades primarias, es posible ubicar cinco grupos: Logística interna, operaciones, logística externa, mercadeo y ventas y servicio post venta; dentro de las actividades de apoyo se ubican cuatro categorías: desarrollo de tecnología, recursos humanos, recursos financieros, dirección y administración (Porter M. , 1987)

#### Ilustración 2-4: La Cadena de Valor Genérica



Fuente: Porter (1998, pág. 37)

En el marco de la Cadena de Valor, Porter propuso seis etapas para el desarrollo del análisis estratégico de los costos (Requena & Vera, 2008):

1. Establecer la cadena de valor de la empresa y asignar a las actividades sus costos y activos
2. Diagnosticar los inductores de costo de cada actividad de valor y el modo en que interactúan
3. Identificar las cadenas de valor de los competidores, determinando sus costos y el origen de las diferencias observadas
4. Desarrollar una estrategia para alcanzar una posición relativa de menos costo mediante el control de los inductores de costo o reconfigurando la cadena de valor
5. Asegurarse de que los esfuerzos para la reducción de los costos no perjudican la diferenciación
6. Probar que la estrategia de reducción de costos es sostenible.

### ANÁLISIS DE POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Como ya se mencionó, a partir del enfoque estratégico seleccionado por la empresa para competir el análisis de costos varía sustancialmente. En una empresa ubicada bajo la estrategia de liderazgo en costos en donde se ha fijado un costo objetivo, el cuidado y análisis de los costos de ingeniería será riguroso y muy importante para la toma de decisiones; en el caso de una empresa que seleccione una estrategia de diferenciación, con un producto rápidamente cambiante el cuidado de los costos de ingeniería puede ser menos importante (Shank & Govindarajan, 1998).

Los autores presentan el siguiente cuadro en el que se relaciona la gerencia de costos con la estrategia adoptada.

**Ilustración 2-5:** Diferencias en gerencia de costos causadas por diferencias en estrategia

	Énfasis básico de la estrategia	
	Diferenciación	Liderazgo en Costos
Papel desempeñado por costos de ingeniería del producto al evaluar el desempeño	No muy importante	Muy importante
Importancia de conceptos tales como presupuesto flexible para el control de costos de fabricación	De moderada a baja	De alta a muy alta
Importancia dada al cumplimiento de presupuestos	De moderada a baja	De alta a muy alta
Importancia del análisis de costos de marketing	Definitiva para el éxito	Hecho con frecuencia sobre bases informales
Importancia del costeo de producto en calidad de elemento para tomar decisiones de precios	Baja	Alta
Importancia del análisis de costos de la competencia	Baja	Alta

Fuente: Shank & Govindarajan (1998, pág. 23)

El anterior cuadro pone en evidencia que así como no hay una única estrategia a seguir por parte de las organizaciones, tampoco hay un solo estilo de contabilidad gerencial, está siempre estará en capacidad de adaptarse a las necesidades de información para el proceso estratégico.

## ANÁLISIS DE CAUSALES DE COSTOS

Shank y Govindarajan manifiestan que los costos son causados por muchos factores, los cuales están interrelacionados, usualmente se afirma que el comportamiento de los costos está asociado con el volumen de producción (costos decrecientes a escala), y en algunos casos se relacionan con la curva de aprendizaje. Sin embargo la CGE identifica dos grandes causales de costos propuestas por Riley: causales estructurales y causales de ejecución (Riley, 1987):

**CAUSALES ESTRUCTURALES:** Relacionadas con la estructura económica de la empresa, se dividen en cinco causales que generan diferentes opciones para la ubicar el costo del producto (Riley, 1987).

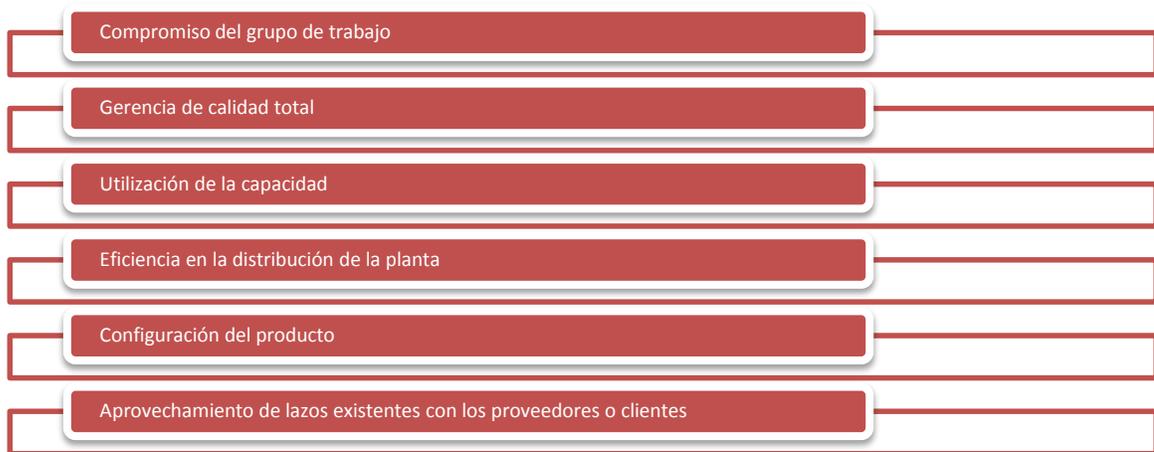
### Ilustración 2-6: Causales estructurales de los costos



Fuente: el autor a partir de Riley (1987)

Los expertos en estrategia consideran las causales de escala, extensión y experiencia muy importantes para su análisis, sin embargo los contadores gerenciales solo han desarrollado interés por trabajar la causal de experiencia (por su relación con la curva de experiencia) (Shank & Govindarajan, 1998).

**CAUSALES DE EJECUCIÓN:** Estas son decisivas para establecer la posición de los costos de la organización y están relacionadas con su habilidad para ejecutar las labores con éxito (Riley, 1987).

**Ilustración 2-7: Causales de ejecución de los costos**

Fuente: el autor a partir de Riley (1987)

**COSTOS DE CALIDAD**

De las causas de ejecución mencionadas se encuentra amplia bibliografía en cuanto a costos de calidad. Costo de Calidad (en su acepción tradicional) es el resultado de todos los gastos que se hacen para prevenir que el producto o servicio no llegue a cumplir con los estándares requeridos; representa la diferencia entre el costo real de un producto o servicio y cuál sería su costo reducido si no existieran ningún tipo de fallas o defectos en su producción o servicio (Hansen & Mowen, 2007; Horngren, Datar, & Rajan, 2012).

Sin embargo, los cambios paradigmáticos a este concepto, desde la década de los sesenta, hacen que algunos autores distingan dos tipos de costos de calidad: 1) Los propiamente dichos que vienen a ser los esfuerzos para fabricar un producto con calidad, y 2) Los generados por no hacer las cosas correctamente llamados “precio del incumplimiento” o “costo de no calidad”.

Los autores revisados a lo largo del capítulo, ponen en evidencia la necesidad de que la contabilidad de gestión esté al servicio de la estrategia organizacional (en sus diferentes etapas desde la planeación hasta la evaluación), lo cual la obliga a despegarse del papel que tradicionalmente ha jugado, en especial en países como Colombia en donde las compañías cuentan con sistemas de costos incompletos. Tal como señala Mejía, en el país no hay un control estratégico de los costos, y los informes generados por la contabilidad de gestión son inadecuados, consecuencia derivada de la falta de calidad de los datos (2011), lo que impide el uso de la información generada por la contabilidad de gestión durante el proceso estratégico.



### 3. Capítulo - LOS COSTOS OCULTOS EN LAS ORGANIZACIONES

Como se mencionó en el capítulo anterior, el entorno globalizado y cambiante en el que operan las organizaciones obliga a los sistemas de información a adaptarse a estos cambios de manera tal que los datos generados por los mismo continúen siendo útiles para la administración. Atendiendo a esta necesidad, los avances en contabilidad de gestión se han dado por diferentes líneas, en varios países del mundo los académicos en costos realizan estudios con el fin de propiciar una mayor relevancia de los mismos y de la contabilidad de gestión en la toma de decisiones estratégicas organizacionales. Uno de los exponentes de nuevos enfoques en estudios de costos es el profesor Henry Savall de la Universidad de Lyon en Francia.

Henry Savall con su grupo de estudios ISEOR (Instituto de socio-economía de las empresas y de las organizaciones) ha realizado investigaciones constantemente en torno a la teoría de Costos – Desempeños Ocultos, la cual viene trabajando desde 1973 y de la que ha contagiado el interés de otros profesores especialmente franceses como Veronique Zardet y Laurent Capelletti, los dos también profesores de la Universidad de Lyon; aunque debido al peso y la relevancia que ha tomado su teoría, en otros países se ha empezado a escribir al respecto, como es el caso de Estados Unidos, inclusive en Colombia algunos académicos ya empiezan a hablar del tema como es el caso de Mary Luz Ordoñez Santos, quien escribió el artículo: “Concepciones paradigmáticas de los costos ocultos” (2010) en donde se recogen algunos conceptos básicos relativos a la teoría de costos ocultos, sin embargo es importante dejar claro que el trabajo en el país sobre este tema es aún incipiente.

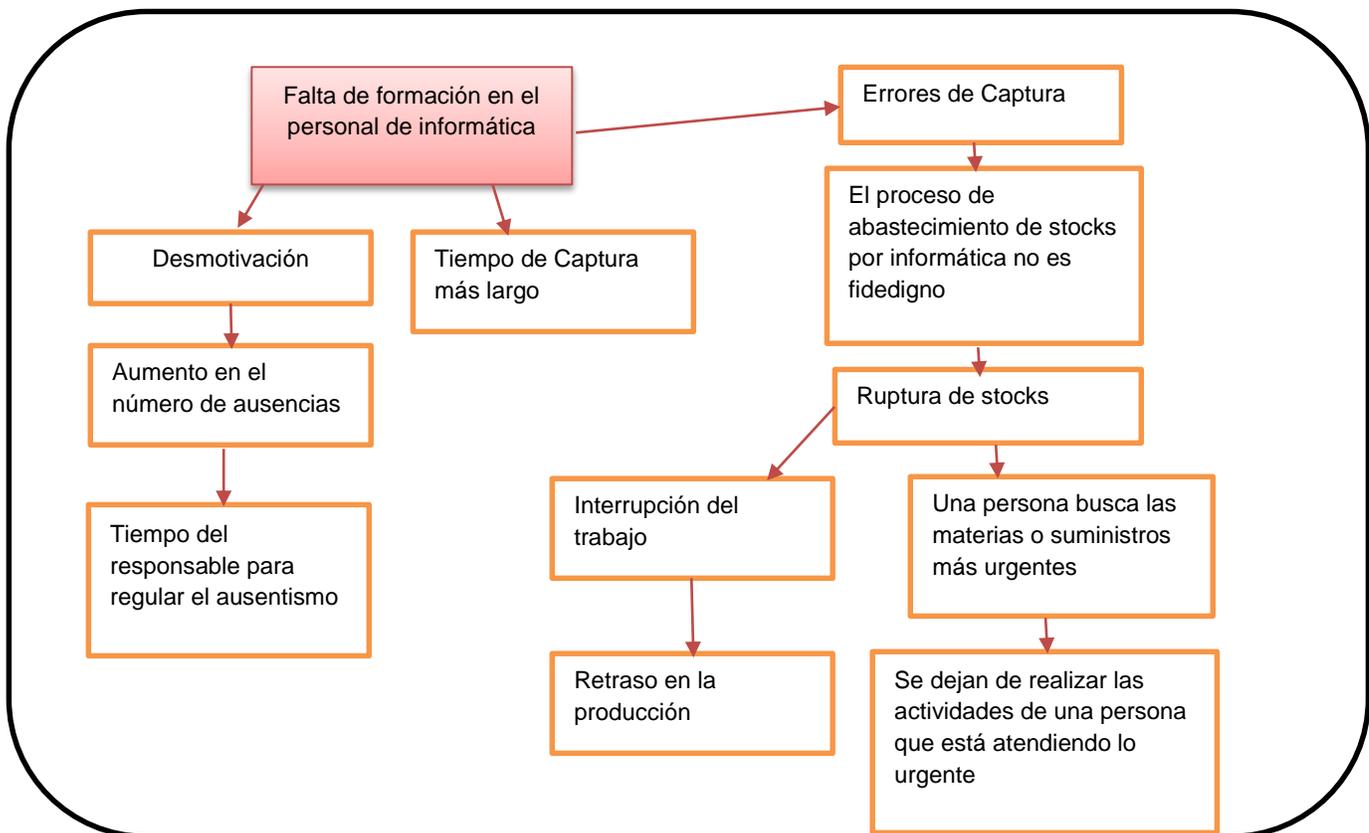
Para ocuparse de la teoría propuesta por Savall es importante empezar por aclarar que ésta se centra en evidenciar cómo algunas actividades que se presentan al interior de la organización (ya sean voluntarias o involuntarias) generan impactos socioeconómicos que necesariamente involucran o afectan el resultado financiero y por ende el logro de los objetivos estratégicos de la entidad generando “*disfuncionamientos*”, así denomina Savall a la diferencia resultante entre el funcionamiento deseado y el real de la organización. De acuerdo con el método, los Costos Ocultos son resultado de los disfuncionamientos y de las acciones que se deben poner en marcha para contrarrestar los efectos de dichos disfuncionamientos (Zardet & Krief, 2006).

Muchas veces estos disfuncionamientos no alcanzan a ser capturados por los sistemas de información de la organización ni por los sistemas contables tradicionales; esto sucede

porque los mayores gastos o menores ingresos que acarrear los disfuncionamientos no logran ser registrados contablemente, no hay una cuenta o partida contable creada para su registro. Tal como indican Savall y Zardet (2006), los costos ocultos, no están ocultos por casualidad, sino porque no existe una herramienta apropiada para la medición de los mismos.

Para aclarar un poco el concepto de disfuncionamiento así como las posibles causas que lo pueden originar, Zardet y Krief mediante los siguientes esquemas ejemplifican como se puede generar una cadena de disfuncionamientos a partir de un solo error en la planeación organizacional.

**Ilustración 3-1:** Ejemplo de «hilera» de disfuncionamientos

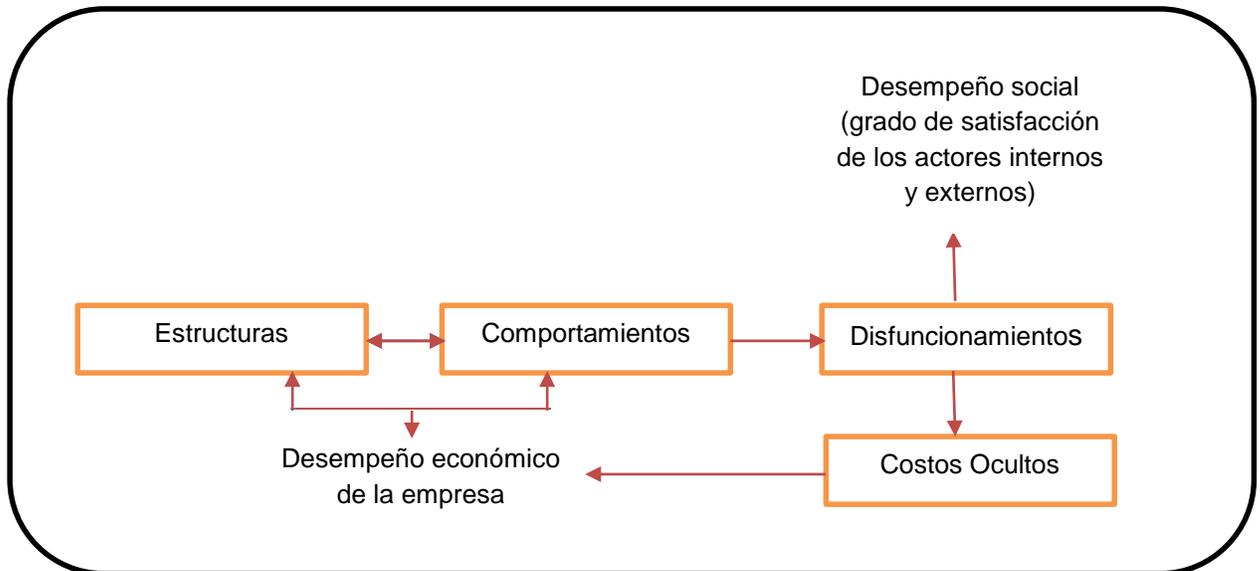


Fuente: Zardet y Krief (2006, pág. 3).

El anterior esquema evidencia como un solo hecho ocurrido al interior de una organización desencadena una serie de disfuncionamientos de índole social como la desmotivación, y otros económicos como el retraso en la producción, los cuales no se reflejan en su totalidad en los sistemas de contabilidad financiera y de gestión tradicional, ya que, como se mencionó, no existe una cuenta contable que permita registrar por ejemplo la desmotivación, o en algunos casos estos costos ocultos se registran de forma indirecta dentro de un costo visible sin reflejar claramente lo ocurrido en la compañía, como es el caso de las ausencias laborales o el retraso en la producción, en estos casos la

contabilidad registra los mayores gastos generados pero no hay claridad respecto al porque se originan estas mayores erogaciones. Es decir, cuando aumentan los costos porque los tiempos de captura son más largos, un informe contable tradicional no permitirá ver a los administradores que ese incremento se debe a la falta de formación del personal empleado en la labor, será preciso recurrir a entrevistas con los funcionarios o con un jefe de grupo para intentar detectar la causa del cambio en el comportamiento de los costos.

**Ilustración 3-2:** La hipótesis fundamental del análisis y de la estrategia socioeconómica



Fuente: Savall (1978)

Mediante el anterior esquema Savall explica que los disfuncionamientos son originados en las interacciones entre las estructuras de la organización y los comportamientos humanos, tales como las competencias insuficientes para realizar la labor que la empresa requiere, excesiva especialización del trabajo, entre otras (Savall & Zardet, 2006).

Como se mencionó antes, Savall ha dirigido el ISEOR (grupo de estudios en Costos Ocultos creado por Savall en la Universidad de Lyon, Francia), mediante el cual ha involucrado otros académicos al estudio de los costos ocultos como Véronique Zardet quien ha producido una parte importante del material bibliográfico relativo al tema, y ha trabajado junto a él en la definición de un modelo que permita medir y controlar estos disfuncionamientos ocurrientes todo el tiempo en organizaciones de diferentes tipos, ubicadas en diferentes lugares del mundo.

El ISEOR ha planteado que todo gasto visible tiene tres características: un nombre, una medida y un sistema de control continuo; de esta manera, siempre que un costo deje de cumplir una de estas tres condiciones se considerará un costo oculto (Zardet & Krief, 2006; Ordoñez Santos, 2010).

Resultante del trabajo del ISEOR, ha surgido el método de los costos ocultos, que busca mejorar el desempeño económico de las organizaciones a partir del trabajo en seis campos:

- Condiciones de trabajo
- Organización del trabajo
- Gestión del tiempo
- Comunicación-coordinación-concertación
- Formación integrada
- Implementación estratégica

**Ilustración 3-3:** Campos de Acción del Método de los Costos Ocultos



Fuente: el Autor a partir de Savall & Zardet (2006)

A partir del moldeamiento de estos seis campos, el método busca reducir el impacto de los costos ocultos en la organización, lo que redundará en una mejora en los resultados financieros de la misma, sin que esto conlleve a deteriorar su desempeño social y sin necesidad de buscar recursos económicos externos, por el contrario, en cuanto al desempeño social es fácil deducir que el método permite a las organizaciones ser más responsables socialmente llevando esto consigo una optimización de los recursos naturales y a una mejor relación con los empleados de las mismas, esto porque desde la gestión de los costos ocultos se considera que no es posible separar los instrumentos de gestión financiera y los que tienen una finalidad social, por lo tanto se pone el control de gestión en el corazón de la relación entre el desarrollo económico de las empresas y la responsabilidad social (Meyssonniert & Rasolofo-Distler, 2008).

Uno de los ejes de trabajo del método de los costos-desempeños ocultos se encuentra en la actuación social, Savall y Zardet consideran que las ineficiencias del sistema repercuten en el desempeño social de la empresa, ya que están relacionadas con las condiciones laborales y la falta de calidad en los bienes y servicios que impacta a los consumidores, de manera tal que el modelo propicia mejoras en el desempeño social de la empresa, no viéndolo como un gasto sino como una inversión de largo plazo tal y como lo sugiere el Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas (2001), de manera tal que se propone una reconciliación entre las dimensiones económica y social de la empresa:

*“Aunque la responsabilidad principal de las empresas consiste en generar beneficios, pueden contribuir al mismo tiempo al logro de objetivos sociales y medioambientales, integrando la responsabilidad social como inversión estratégica en el núcleo de su estrategia empresarial, sus instrumentos de gestión y sus actividades...Por tanto, la responsabilidad social debe considerarse una inversión y no un gasto, al igual que la gestión de la calidad. Así, pueden adoptar un enfoque financiero, comercial y social integrado, que desemboque en una estrategia a largo plazo que minimice los riesgos relacionados con la incertidumbre”* (Comisión de las Comunidades Europeas, 2001).

Retomando el método de los costos ocultos, Savall señala que estos pueden estar incorporados dentro de los visibles, como ya se mencionó, es decir que están contabilizados en partidas que no reflejan plenamente su realidad o pueden simplemente no estar contabilizados ya que representan una disminución en los flujos de caja de la empresa, para Savall, todos los costos ocultos que se generan en una organización, se pueden agrupar en cinco indicadores:

**Ilustración 3-4:** Indicadores para agrupar los costos ocultos



Fuente: el autor a partir de Zardet & Krief (2006)

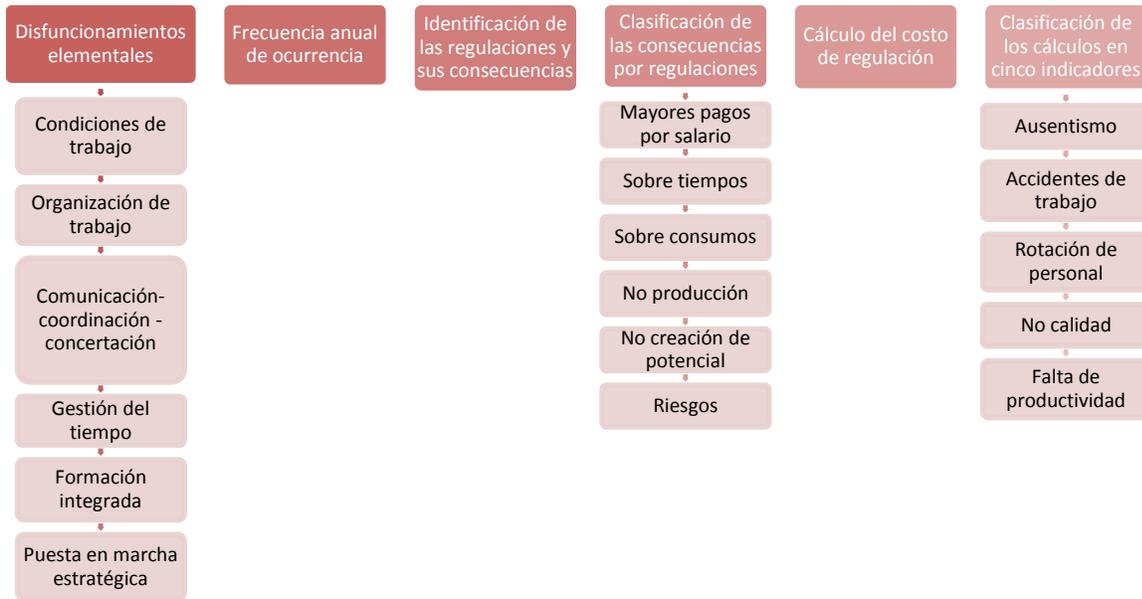
Los tres primeros son de índole social, es decir están relacionados con la comodidad y satisfacción que a las personas les generan sus labores por tanto el método permite establecer conexiones con el capital humano organizacional lo que resultará en un mejor direccionamiento del mismo (Capelletti, 2010), y los últimos dos de índole económica, es decir afectan directamente y de forma más evidente el resultado financiero; Estos indicadores generan compromisos financieros que en palabras de Ordoñez (2010) “contaminan” el gasto de las empresas, porque se deben invertir recursos financieros para disminuir su impacto, lo que implica una reducción en la utilidad de la entidad. Por lo

anterior, es preciso tomar las medidas necesarias que permitan disminuir los resultados de los indicadores y favorecer el resultado económico de la empresa.

Bampoky (2012), señala que una evaluación de estos cinco indicadores permitirá mejorar los procesos internos de la empresa, teniendo en cuenta que no solo es importante conocer el costo total de un producto o servicio, sino que también es necesario conocer otros elementos que ejercen un impacto negativo en la cadena de valor pero que se escapan de los métodos y herramientas de control de gestión tradicionales.

Para el cálculo de dichos indicadores, se deben tomar variables omitidas tradicionalmente como ergonómicas, sociológicas y psicológicas, un análisis financiero o unos indicadores de gestión tradicionales no permitirán ver los efectos de los costos ocultos en las organizaciones. Laurent Capelletti, propone al respecto seis etapas para un diagnóstico de costos ocultos:

### Ilustración 3-5: Diagnóstico de los costos ocultos



Fuente: El autor a partir de Capelletti (2010)

Como ejemplo de lo anterior, se puede mencionar la rotación de personal, que por un lado genera erogaciones perfectamente visibles como lo es el pago de liquidación a quien se retira, los gastos por capacitación, en caso de ser necesarios, para quien ingresa a cubrir esa vacante, pero además de eso se encuentran costos ocultos, por ejemplo los relacionados con el proceso de selección, la persona que aplica y califica las pruebas a los candidatos debe dejar de realizar otras de sus actividades cotidianas, los diferentes funcionarios que lo entrevistan (jefes, psicólogos) también dedican parte de sus tiempos diarios destinados inicialmente a otras actividades, el tiempo de los funcionarios que realizan labores relacionadas con el retiro (cálculos de liquidaciones, entrevistas de retiro,

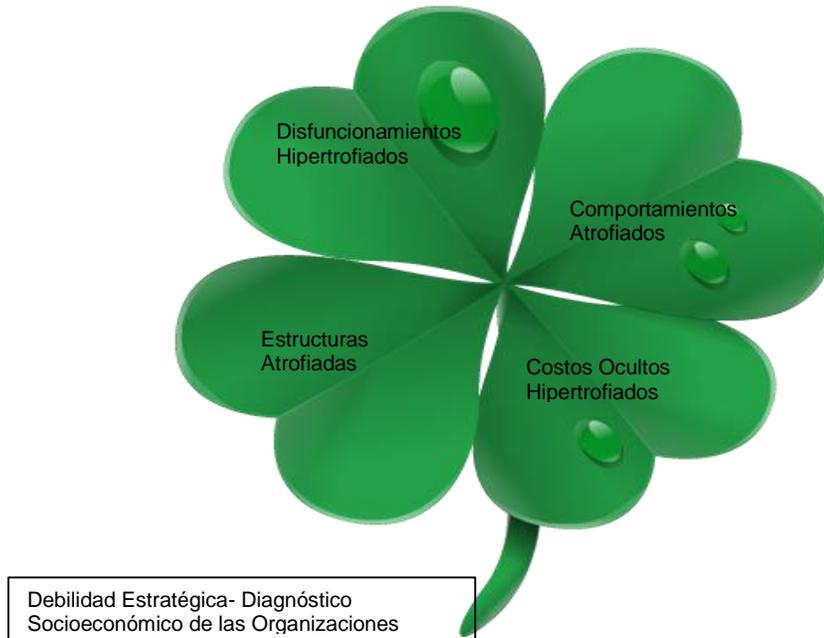
etc.) también implica costos para las organizaciones, se pierde el aprendizaje generado por quien se retira y el nuevo funcionario inicialmente no va a tener un alto nivel rendimiento porque está familiarizándose con la entidad y sus funciones, muchas de estas actividades no son reconocidas claramente por los sistemas contables tradicionales.

Los profesores señalan la necesidad de implementar acciones correctivas frente a estos indicadores que permitan eliminar las consecuencias de los mismos, que no son más que costos - desempeños ocultos, como mayores pagos por salarios, sobre tiempos, sobre consumos, no producción, no creación de potencial (Zardet & Krief, 2006).

Es importante tener claro que los costos ocultos no se generan solo en las áreas de producción (como se podría pensar inicialmente) sino que se presentan en todos los departamentos de la organización, por lo que las medidas correctivas deben cobijar a toda la empresa, partiendo de un diagnóstico socioeconómico que permita escuchar a todos los actores implicados en los diferentes procesos, porque cada uno de ellos percibe diferentes disfuncionamientos dentro de su quehacer diario. Para esto se recomienda trabajar dentro de los seis campos ya mencionados (condiciones de trabajo, organización de trabajo, etc.) mediante entrevistas semiestructuradas (Zardet & Krief, 2006).

Vale la pena recordar que en las entrevistas semiestructuradas, el contenido de la misma está preestablecido, pero no se define un orden estricto para abordar las preguntas y los temas a tratar. El entrevistador puede abordar la charla como desee, efectuar las preguntas que él considere oportunas y tratándose de preguntas abiertas es posible pedir aclaraciones para completar la información (Kotler & Armstrong, 2008); es decir no existe un cuestionario rígido al cual deba atarse permanentemente la entrevista, esto permite al entrevistador ahondar en aquellos temas en donde se percibe la existencia o generación de disfuncionamientos.

Una vez se concluya con la fase de entrevistas, se deberá proceder a inventariar los disfuncionamientos resultantes las mismas, esto permitirá determinar cuál es el mejor camino a seguir para afrontar dichos costos ocultos.

**Ilustración 3-6:** Modelo de gestión socioeconómica o modelo Horivert

Fuente: Savall &amp; Zardet (2011)

Si bien, inicialmente no será fácil determinar la existencia de disfuncionamientos, tal como se muestra en las ilustraciones 12 y 13, estos son generados por la interacción entre estructuras (empresariales) y comportamientos (humanos). Entre las estructuras encontramos las físicas, tecnológicas, organizacionales, demográficas y mentales, aunque éstas gozan de cierta estabilidad, es posible que se encuentren atrofiadas, cuando por ejemplo la infraestructura física de la empresa está deteriorada, o la tecnología con la que la misma opera es obsoleta. De otro lado en los comportamientos humanos se observan cambios constantes a lo largo de la vida de las personas, Savall (2011) plantea que estas fluctuaciones obedecen a cinco lógicas: cierta autonomía individual, influencia del grupo de actividad, de la categoría socio-profesional, de los grupos de presión y colectiva (todos los grupos que integran la empresa).

En este sentido, una vez los administradores logran evidenciar que en la entidad las estructuras y comportamientos están atrofiados, es decir que presentan rezago en su operación real vs teórica, es posible determinar que la entidad presenta disfuncionamientos hipertrofiados y por ende costos ocultos que crecerán a la par con los disfuncionamientos. Todo esto desemboca en una evidente debilidad estratégica de la organización, ya que sea cual sea la estrategia de la misma, esta situación evidencia que su implementación no es efectiva para paliar los costos ocultos.

A partir del estudio de costos ocultos y las conclusiones derivadas del mismo, Savall y Zardet (1989) han diseñado dos modelos administrativos que como se verá más adelante no se desligan, sino que por el contrario promueven el uso de las herramientas

tradicionales y ampliamente conocidas hoy dentro de la gestión organizacional, estos modelos son:

- **Modelo de Gestión Socioeconómica:** Que permite asociar el desempeño económico de la empresa con el social y humano.
- **Modelo Horivert (Horizontal y Vertical):** Propone mejorar la calidad integral de la empresa.

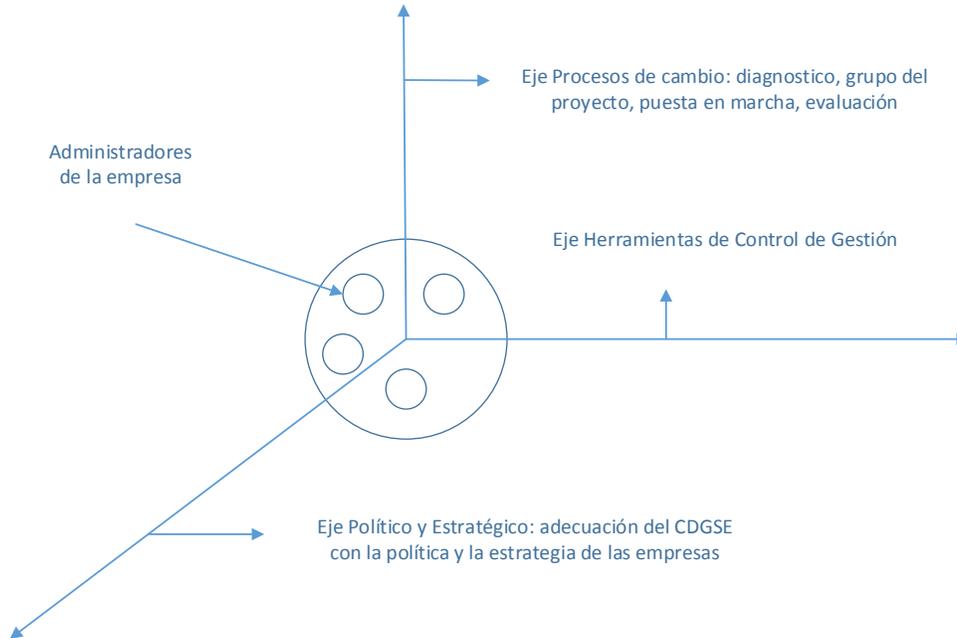
### 3.1 MODELO DE GESTIÓN SOCIOECONÓMICA

Reducir los costos ocultos implica actuar simultáneamente sobre las estructuras y sobre los comportamientos humanos, por lo tanto la intervención debe ser socioeconómica (Savall & Zardet, 2006)

Con este método Savall y el Iseor buscan poner en marcha un desarrollo durable en las organizaciones en la medida en que considera las dimensiones social y económica. Es importante, entonces, cuando se piensa en este modelo no ver a lo social como algo opuesto a los intereses económicos organizacionales y entender que para que el crecimiento de la entidad se mantenga en el tiempo es preciso invertir en lo social, resaltando que es una inversión de largo plazo y no un gasto presente.

Cappelletti y Levieux (2011) exponen que el Control de Gestión Socioeconómico – CDGSE es un sistema que requiere que sus tres bases o pilares funcionen, estos son:

- Eje de herramientas de control de gestión
- Eje de procesos de cambio
- Eje político y estratégico

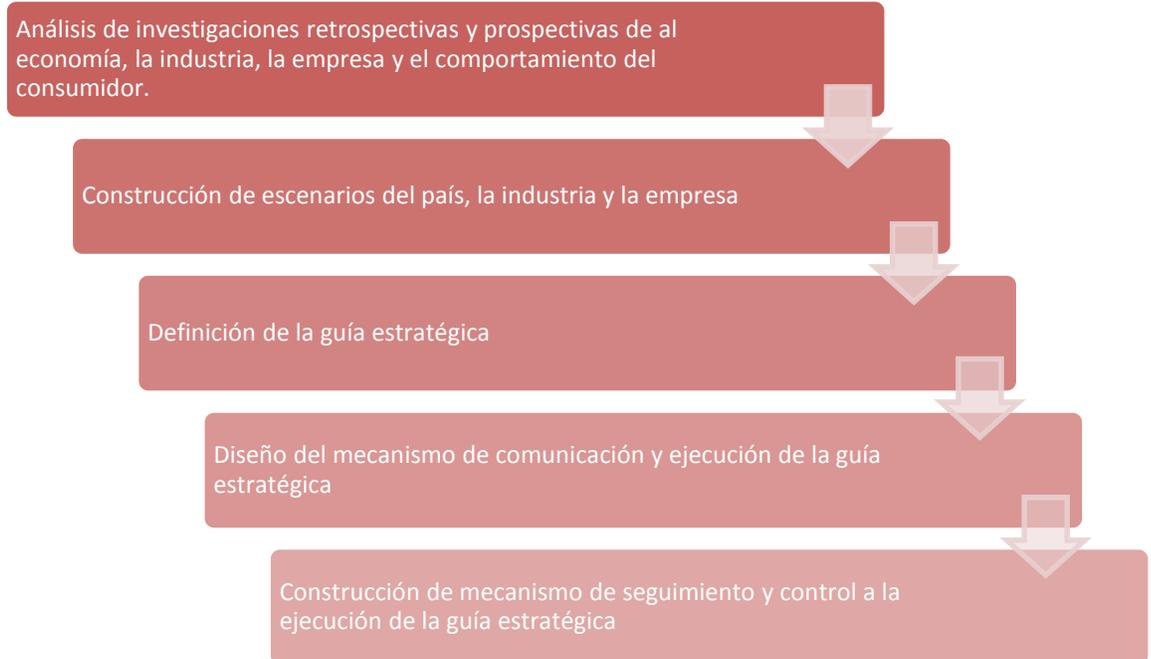
**Ilustración 3-7: Modelo de Control de la Gestión Socio-económica**

Fuente: Cappelletti & Levieux (2011, pág. 2)

### 3.1.1 EJE DE HERRAMIENTAS DE CONTROL DE GESTIÓN

El modelo de gestión socioeconómica descansa sobre tres pilares que a su vez se basan en diferentes elementos o herramientas de gestión que son utilizadas por los administradores de diferentes organizaciones alrededor del mundo. Con este eje o dimensión instrumental se busca inducir al uso de diferentes herramientas de control de gestión (Capelletti & Levieux, 2011):

- **Gestión del tiempo:** Corresponde a las labores de definir las actividades, la secuencia en su ejecución, las salidas resultantes de estas actividades, estimar recursos necesarios para la ejecución de las mismas que va de la mano con la estimación de costos y realizar el cronograma de trabajo (Romano & Yacuzzi, 2011). En el modelo de gestión socio-económica el objetivo de la gestión del tiempo es buscar una estructura más eficaz del empleo del tiempo a través de una programación individual y grupal y la delegación concertada (ISEOR, 2013).
- **Plan estratégico:** Conjunto de actividades tácticas programadas para alcanzar un objetivo, generalmente en el largo plazo. Con el plan estratégico se busca crear un futuro para la organización teniendo en cuenta el presente de la misma, para lo cual se deben hacer predicciones sobre el futuro (Lema, 2004). La construcción del plan estratégico sigue estos pasos:

**Ilustración 3-8: Construcción del plan estratégico**

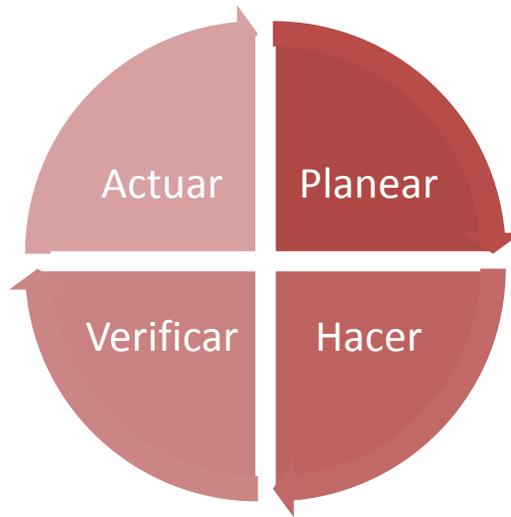
Fuente: Lema (2004).

- Contrato de actividad periódicamente negociable: Formaliza los objetivos prioritarios y los medios puestos a disposición de cada miembro de la empresa (incluidos los operarios y empleados) a través de un doble diálogo, semestral e individual, con el superior jerárquico directo. Se retribuye con un incentivo salarial la consecución de los objetivos colectivos, de equipo e individuales, autofinanciados por la reducción de los costos ocultos (ISEOR, 2013).
- Matriz de competencias: es un cuadro sinóptico que presenta las capacidades reales de un equipo al interior de la organización, a partir del cual se puede elaborar un plan de formación integral para el mismo, adaptado a las necesidades de cada persona individualmente y a las necesidades evolutivas del grupo (ISEOR, 2013).
- Plan de acciones prioritarias: consiste en realizar un inventario de las acciones que se han de realizar en un plazo de seis meses para alcanzar los objetivos prioritarios tras un arbitraje sobre las prioridades organizacionales de acuerdo con los recursos disponibles (ISEOR, 2013).
- Tablero de conducción estratégica (TDCE): Es un tipo de cuadro de mando que reúne indicadores colectivos, cuantitativos o financieros, utilizados por cada empleado de mando intermedio para conducir correctamente a las personas y actividades a su cargo. A través del TDCE es posible medir y evaluar y hacer seguimiento a la realización de las acciones y supervisar los parámetros importantes de las actividades operativas y estratégicas (ISEOR, 2013).

### 3.1.2 EJE DE PROCESOS DE CAMBIO

Este eje descansa sobre la implementación del ciclo PHVA de mejora continua, planteado por Deming, como se sabe este ciclo plantea los cuatro pasos básicos que se deben ejecutar constantemente para la mejora continua, estos son Planear, Hacer, Verificar, Actuar y se dice que es cíclico porque una vez finaliza la última actividad se debe iniciar nuevamente con la planeación (Deming, 1989).

**Ilustración 3-9:** Ciclo PHVA



Fuente: Deming (1989)

Los procesos de cambio, se deben dar en pro de la resolución de problemas que se presentan al interior de la organización, surtiendo cuatro etapas: una primera en la que se planeará las actividades a ejecutar mediante el diagnóstico socioeconómico, a continuación se pone en marcha la ejecución de las soluciones de mejora mediante la definición del grupo de proyecto, posteriormente se hace la evaluación de resultados y se toman las medidas necesarias a partir de lo arrojado por dicha evaluación (Capelletti & Levieux, 2011).

La labor del grupo de proyecto consiste en inventariar soluciones para reducir los disfuncionamientos identificados, en este sentido el grupo de proyecto también deberá medir las consecuencias socioeconómicas de las soluciones identificadas.

Lo anterior, dado que Savall ha percibido que los sistemas o métodos tradicionales de reducción de costos como: Lean Management, Just in Time, 6 Sigma, Downsizing, conducen a lo que Capelletti y Levieux han denominado un “estrechamiento de la actividad” (2011). De acuerdo con los profesores franceses estas metodologías que buscan reducir los niveles de inventarios reducen el margen de la organización para negociar y tomar decisiones.

Al final, la aplicación del modelo permitirá mejorar el desempeño económico en el corto plazo ya que las medidas implementadas para la reducción de disfuncionamientos deberán brindar resultados inmediatos, y en el largo plazo creando potencial material e inmaterial para la organización, así como los siguientes beneficios (Savall & Zardet, 2006):

- Mejorar la calidad del management, la calidad del funcionamiento de la empresa y de los productos de la misma.
- Incremento de los productos vendidos (como resultado directo de la mejora en la calidad, y en la productividad empresarial).
- Desarrollo de la creación de potencial material e inmaterial
- Incremento en las remuneraciones de los asalariados y de los accionistas.

### **3.1.3 EJE POLÍTICO Y ESTRATÉGICO**

De acuerdo con Capelletti, este eje busca estimular las decisiones políticas y estratégicas de la dirección de las empresas concernientes al control de gestión y a la negociación de sus objetivos con los actores relacionados. Las decisiones del equipo de dirección dan un sentido a la utilización de las herramientas y un marco a las acciones puestas en marcha para reducir los disfuncionamientos y los costos que de estos se derivan (Capelletti & Levieux, 2011). En este mismo sentido Capelletti y Khouatra (2009) afirman que la movilización de las instancias políticas contribuye a estimular la participación de los dirigentes en la implementación del modelo.

El CDGSE se implementa a través del principio de descentralización sincronizada, este principio plantea que todos los administradores utilizan sus herramientas (principio de descentralización) con la asistencia de un controlador de gestión, quien a su vez está dirigido por la dirección de la empresa (principio de sincronización). Es decir si bien cada administrador cuenta con cierta libertad en la implementación de la herramienta, todo está sincronizado por la cabeza de la empresa. A pesar del modelo propuesto Chanegrih (2012) aclara que la puesta en marcha del CDGSE es una labor que no depende exclusivamente de los controladores de gestión, sino que concierne a todos los actores de la empresa.

**Ilustración 3-10:** La descentralización

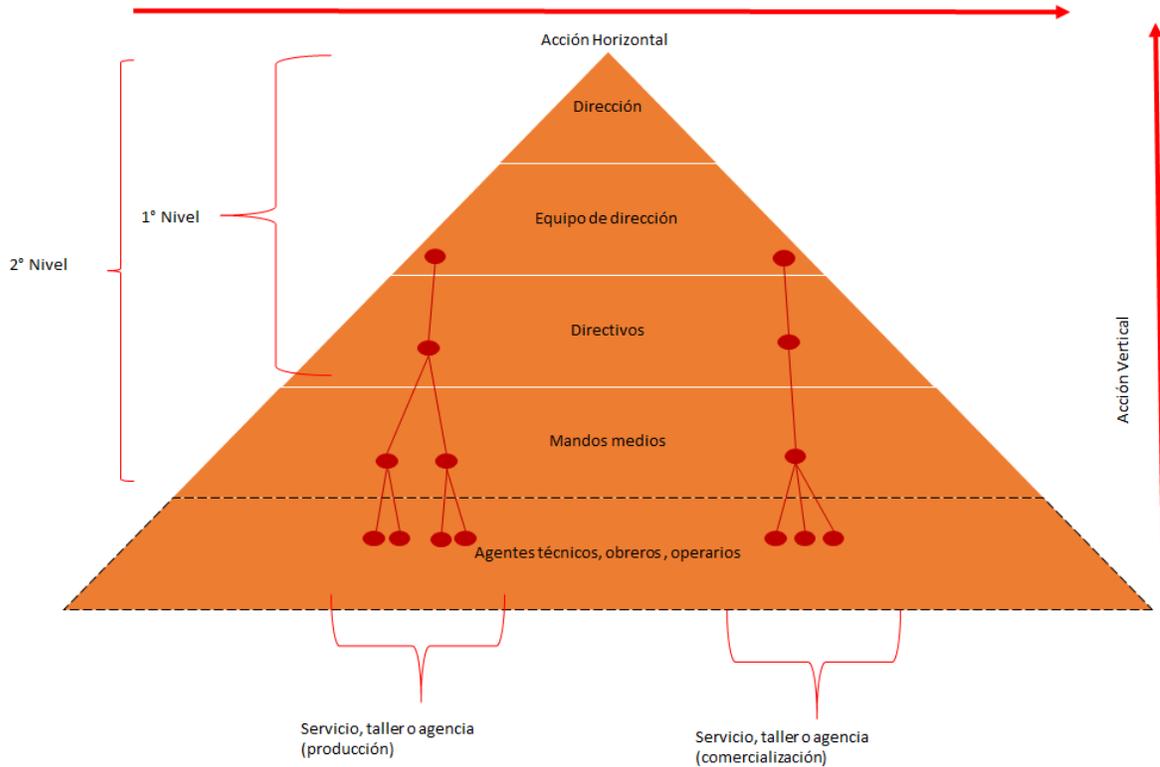
Fuente: Autor basado en Capelletti & Levieux (2011)

### 3.2 MODELO HORIVERT

Este modelo propone mejorar la calidad integral de la empresa (interior y exterior) y así incrementar el desempeño económico y social en dos vías (Savall & Zardet, 2006):

- Horizontal: Implementando herramientas tradicionales de management socioeconómico, a la vez en las acciones horizontal se deben capacitar a los directivos y mandos medios, responsables de actividades y de personas, para la implementación de dichas herramientas (Savall, 2011). Estas herramientas coinciden con las del eje de control de gestión del CDGSE.
- Vertical: Cuatro fases de implementación de las herramientas en diferentes departamentos de la empresa, para ello se recomienda tomar sectores contrastados, por ejemplo producción y comercialización.

**Ilustración 3-11: Arquitectura HORIVERT**



Fuente: Savall & Zardet (2006, pág. 29)

La anterior ilustración, muestra como desde el modelo Horivert (Hori por HORIZontal y Vert por VERTical), se busca en primer lugar capacitar a los funcionarios de primer y segundo nivel (acción horizontal), y posteriormente hacer cuatro fases (agentes técnicos, mandos medios, directivos y equipo de dirección) de implementación de las herramientas: matriz de autoanálisis del tiempo, matriz de competencias, tablero de conducción, plan de acciones prioritarias, plan de acciones estratégicas internas y externas, contratos de actividad periódicamente negociable.

En este sentido, el proceso Horivert, busca asegurar una mejor articulación de la intervención socioeconómica a la estrategia organizacional (ya que recoge a los altos mandos que son quienes toman las decisiones estratégicas), y promueve la resolución de los disfuncionamientos tanto a nivel básico u operacional, como estratégico (a través de la iniciativa vertical) (Savall & Zardet, 2006). En este sentido, es preciso hacer auditorías periódicas al sistema y ejecutar una fase de evaluación un año después del diagnóstico inicial para determinar posibles desviaciones.

Se espera que la implementación del modelo Horivert, arroje el siguiente balance económico, entre los costos necesarios para realizar el proyecto y los resultados futuros del mismo:

**Ilustración 3-12: Balance Económico**

FUENTE: Savall &amp; Zardet (2006)

Finalmente es la empresa quien debe decidir si se inclina por el CDGSE que implica a toda la empresa involucrada en el proceso de implementación de forma simultánea, mediante el principio de sincronización descentralizada, o por el modelo Horivert, que de igual forma involucra a toda la organización pero en dos procesos separados (horizontal y vertical); en ambos casos las herramientas a usar son similares. En este sentido, independientemente del modelo aplicado se espera que el resultado final permita convertir el trébol de la ilustración No. 17 en el siguiente:

**Ilustración 3-13: Modelo HORIVERT esperado**

Fuente: Savall & Zardet (2011)

Las investigaciones y trabajos de campo el ISEOR, realizados en organizaciones de cuatro continentes, han demostrado que es posible reducir los costos ocultos en un 80% del valor inicial (Zardet & Krief, 2006).

## **4. Capítulo - LOS COSTOS OCULTOS DENTRO DE LA ESTRATEGIA ORGANIZACIONAL**

Como señala Mejía “los modelos de costos no han evolucionado al mismo ritmo de los cambios que se presentan en las organizaciones” (2011, pág. 62), de igual forma el autor ha planteado que las empresas no usan información contable en la formulación y control estratégico porque presenta deficiencias como estar orientada en el corto plazo, ser demasiado cuantitativa, entre otros (Mejía G. , 2011). Si bien es claro que conocer la parte del costo que es fija o variable, o identificar el valor de los costos directos e indirectos de determinado producto no es relevante para el proceso estratégico, los diferentes autores citados a lo largo de este documento ponen evidencia el importante papel que debería jugar la contabilidad de gestión para la toma de decisiones y el control a nivel estratégico, en la medida en que de ella se puede derivar información estratégica muy importante.

En el texto se busca mostrar como algunas herramientas de la contabilidad de gestión resultan ser útiles durante las diferentes etapas del proceso estratégico (Formulación y selección de la estrategia, comunicación de la estrategia a través de la organización, desarrollo y puesta en marcha de tácticas para la implantación de la estrategia, desarrollo e implantación de los controles que permitan vigilar el grado de consecución de los objetivos), como es el caso del costeo Estándar, el ABC, el análisis de la cadena de valor, estas herramientas tienen una funcionalidad particular dependiendo del tipo estrategia escogida por la organización (costo o diferenciación).

Sin embargo, se ha hecho especial énfasis en los costos ocultos, las causas que lo originan, lo que representan en la organización y algunas herramientas para disminuir su impacto en la organización. Como se indicó en el anterior capítulo los disfuncionamientos presentados en las organización se traducen en costos ocultos que necesariamente van a impactar el resultado financiero de la entidad, ya sea como aumento de las erogaciones o disminución de los flujos de caja, es por ello que surge la necesidad de controlarlos para mejorar los resultados organizacionales y de esta forma hacer más posible la puesta en marcha de las estrategias formuladas.

Al igual que las otras herramientas de la contabilidad de gestión, el método de los costos ocultos debe generar información útil durante las diferentes etapas del proceso estratégico, desde la formulación y selección indicando que estrategia no es viable en la medida en que incrementa los disfuncionamientos y por ende los costos ocultos, hasta el desarrollo e implementación de controles, generando aquellos que permitan hacer seguimiento a la estrategia en lo relativo a costos ocultos.

Martinet y Savall recuerdan que el método de los costos ocultos debe ser relacionado con estrategias de largo plazo (Martinet & Savall, 1978), es decir si los administradores buscan resultados inmediatos, sin contemplar el elemento invariante del que habla Mintzberg, no se debe implementar el método de los costos ocultos ya que éste solo representará mayores gastos para la organización, en la medida en que se deben implementar algunas herramientas como el modelo Horivert, o el de control de gestión socioeconómica, así como corregir desviaciones como falta de capacitación de los empleados, falta de calidad. Por el contrario, en el largo plazo el proyecto de disminución de costos ocultos va a arrojar un excedente financiero positivo, como lo muestra la ilustración 23.

De otro lado, es de resaltar que los costos ocultos se relacionan fácilmente con el costeo estándar, en la medida en que permiten hacer un análisis exhaustivo de las variaciones entre lo presupuestado y lo realmente ejecutado, pero va más allá del simple análisis de variaciones que brinda el costeo estándar cuando señala en qué casos las variaciones son de eficiencia y en qué casos son de precios; el método de los costos ocultos permite definir con mayor claridad a que se debe por ejemplo una variación de eficiencia en la mano de obra, relacionándola con los ausentismos y determinando cual es la causa de dichos ausentismos. De igual forma el método recoge lo señalado por Kaplan y Cooper en el costeo ABC, en cuanto a la necesidad de controlar no solo las actividades relacionadas con el sistema productivo, sino todas aquellas relacionadas con el funcionamiento de la organización.

Respecto a lo anterior, es importante resaltar que el método de los costos ocultos dista mucho del costeo estándar, que como herramienta del Taylorismo considera al trabajador como un factor de producción más, por lo cual no se preocupa por las condiciones sociales y el bienestar del recurso humano. Los costos ocultos trascienden sobre este tema, dándole especial importancia al bienestar laboral como fuente de reducción de los disfuncionamientos.

En este mismo sentido, los profesores afirman que la disminución de los costos ocultos debe ir de la mano con la búsqueda de la eficiencia social, ya que como se indicó en el capítulo anterior para los autores de esta metodología los indicadores financieros no pueden desligarse de los sociales, impactando los diferentes niveles organizacionales desde la estrategia global hasta aterrizarlo en unidades de trabajo específicas (Martinet & Savall, 1978).

Bajo la metodología de los costos ocultos se considera que las mejoras en las condiciones de vida del trabajador van a incrementar la eficacia económica de las organizaciones; teniendo en cuenta que tres de los indicadores de los costos ocultos son de índole social, Chanegrih considera que el control de gestión socioeconómico logra poner a trabajar a todos los actores organizacionales de acuerdo con las estrategias de la misma, a partir del efecto positivo que en ellos tienen estos cinco indicadores (Chanegrih, 2012).

Por ejemplo, mientras que para la contabilidad financiera un incremento en los salarios es un mayor costo, para Martinet ésta es una estrategia para reducir costos ocultos, ya que

permite corregir varios disfuncionamientos, incrementa la motivación, disminuye el ausentismo, la rotación de personal, permite a la empresa contratar personas con más aptitudes (Martinet & Savall, 1978).

De otro lado, Capelletti considera que las mejoras que se dan en las organizaciones producto de la implementación de sistemas de control de gestión permiten la obtención de procesos significativos en las prácticas estratégicas ya que son una palanca fundamental para la gestión de relaciones eficientes con los clientes (2010).

Zardet y Savall se muestran de acuerdo frente a las posiciones de Cappelletti y Chanegrih, sin embargo consideran que esto no basta para hacer a la entidad más eficiente, es necesario mejorar los sistemas de financiación y manejo al interior de la empresa para estimular y mejorar los sistemas de información y la toma de decisiones (Savall & Zardet, 1989).

## **4.1 DECISIONES ESTRATÉGICAS Y COSTOS OCULTOS**

Savall y Zardet consideran que las mejoras en la eficacia económica de la organización suele generar modificaciones en las estructuras y en las interacciones humanas, lo que va a desencadenar una generación de costos ocultos, por lo que se requiere un impulso estratégico desde la dirección general de la empresa para investigarlos y poner en marcha soluciones que no permitan efectos negativos para el largo plazo. Como ejemplo de lo anterior se mencionan las inversiones en nuevas tecnologías, que se adquieren en pro de hacer más eficientes los procesos, sin embargo, si estas adquisiciones no están acompañadas de las capacitaciones necesarias para las personas a cargo de su uso, así como las acciones necesarias para evitar las perturbaciones de orden social, se producirá un efecto multiplicador de costos ocultos (Savall & Zardet, 1989). Así mismo los costos ocultos presentan importantes efectos en otros enfoques estratégicos, como se muestra a continuación.

### **4.1.1 JUST IN TIME - JIT**

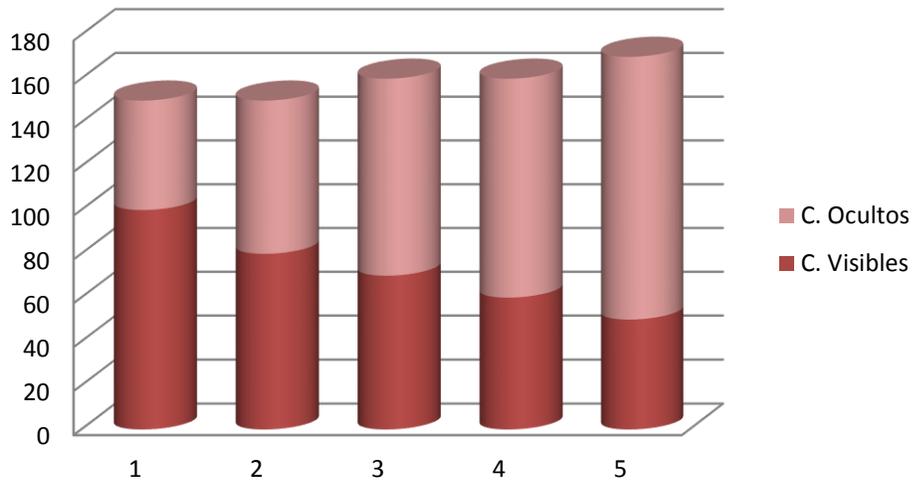
Algo similar ocurre con las implementaciones de aquellas herramientas que buscan reducir los niveles de inventarios, como es el caso del modelo JIT (Just in Time o Justo a Tiempo), estas herramientas reducen el margen de operación o de maniobra en las organizaciones, por lo que limitan la toma de decisiones, si se quiere hacer funcionar esta herramienta, es indispensable, entre otras, generar buenas relaciones con los proveedores de lo contrario se podrá incurrir en disfuncionamientos que generan costos ocultos por la falta de calidad.

### **4.1.2 LIDERAZGO EN COSTOS**

Con la aplicación del enfoque estratégico de liderazgo en costos es necesario ser bastante cuidadoso respecto a los efectos que éste puede implicar en el comportamiento de los

costos ocultos, es necesario recordar que cuando se disminuyen de forma abrupta los costos visibles, tiende a generarse disfuncionamientos que desembocan en costos ocultos (como la falta de calidad, de motivación, de capacitación para los funcionarios, entre otros).

**Ilustración 4-1:** Costos Visibles Vs. Costos Ocultos



Fuente: Savall y Zardet (1989)

En este sentido, cuando se usa una metodología como el Target Costing, para permitir a un producto llegar a un costo mínimo que le permita a la empresa un menor precio frente a sus competidores, es necesario ser cuidadoso y realizar el proceso a la par con una vigilancia continua de los costos ocultos para garantizar que estos no se vayan a disparar; de lo contrario, se presentarán errores en la fijación de precios determinándolos con desconocimiento de los costos ocultos.

### 4.1.3 COSTOS DE CALIDAD

De otro lado, cuando se invierte para aumentar la calidad de los productos de la organización esto impacta directamente disminuyendo los costos ocultos, en palabras de Shank y Govindarajan, cuanto más se invierte en prevención y evaluación más elevado será el nivel de calidad, lo que permitirá disminuir los costos ocultos acarreados por la falta de calidad; los mismos autores sostienen que se debe hallar un punto de equilibrio entre un nivel de calidad y los gastos acarreados, minimizando el costo de calidad total (Shank & Govindarajan, 1998), este punto de equilibrio se debe buscar teniendo en cuenta los costos ocultos consecuencia de los disfuncionamientos originados por la no calidad.

Savall y Zardet mencionan la importancia de la calidad integral dentro de la organización, esta hace referencia a la calidad en los productos y servicios para el cliente, pero incluye los conceptos de calidad en la vida profesional de quienes están al interior de la empresa, calidad en el trabajo, calidad de las herramientas de gestión, en los procedimientos y en general en toda la empresa (Savall & Zardet, 1989).

#### 4.1.4 SUBCONTRATACIÓN

Frecuentemente las empresas tienden a subcontratar sus procesos, ya que esto se considera impactará de forma positiva sus estructuras de costos, sin embargo es necesario verificar que cuando se contrata parte o la totalidad del proceso productivo la empresa contratada cuente con las capacidades necesarias, ya que de lo contrario se podrían incrementar los costos ocultos relacionados con la no calidad.

#### 4.1.5 EFECTO APRENDIZAJE

Mejía afirma que el efecto aprendizaje disminuye los costos, ya que en la medida en que una tarea se repite tienden a disminuir los tiempos necesarios para su ejecución, disminuyendo de esta forma los costos (Mejía G. , 2011), es de anotar que el efecto aprendizaje también impacta los costos ocultos ya que las actividades repetitivas podrían generar desmotivación, ausentismo y altas rotaciones de personal, por lo que se requiere poner en marcha las labores necesarias que permitan incrementar la eficiencia por efecto aprendizaje sin atentar contra el bienestar de los empleados y por ende el compromiso del grupo con la organización.

#### 4.1.6 TEORÍA DE LAS RESTRICCIONES – TOC

La teoría de las restricciones ve a la empresa como un sistema cuyo desempeño global depende de los esfuerzos de todos los elementos que lo conforman, de allí que un concepto muy importante en la TOC es el de restricciones y el rol que juega en el sistema (Corbett, 2001). Corbett define las restricciones como *“cualquier cosa que limita un sistema para alcanzar un mayor desempeño con relación a su meta”* (2001). Las restricciones pueden ser externas o internas, dentro de las internas se encuentran las relacionadas con recursos, comportamientos, reglas, procedimientos, políticas y logística (Rodríguez Valencia, 2001). Se hace especial énfasis en las restricciones internas, ya que precisamente son las deficiencias en la toma de decisiones administrativas y operativas las que llevan a utilizar inadecuadamente los recursos disponibles en la organización, generando cuellos de botella y disfuncionamientos que se traducen en costos ocultos.

Las restricciones relacionadas con los comportamientos humanos, se pueden derivar de los mismos disfuncionamientos que generan costos ocultos, tales como los altos niveles de rotación que generan pérdida de los conocimientos adquiridos por los funcionarios, ausentismos, retardos, etc. De esta manera, implementando en los sistemas de gestión los modelos mencionados en el capítulo tres (de Gestión Socioeconómica y Horivert) que mitigan los costos ocultos, también se estarían impactando positivamente estos cuellos de botella, es decir se disminuyen las restricciones generando así incremento en el Througput.

De otro lado los costos ocultos relacionados con la no calidad de los productos que generan reprocesos, también implican cuellos de botella en las actividades de producción.

Es por ello que la gestión de costos ocultos impacta el uso de la Teoría de las Restricciones.

Es de resaltar que los autores que defienden la Teoría de las Restricciones comparten la opinión de los profesores Savall y Zardet respecto a que no se deben copiar soluciones de otras entidades, sino que se deben generar soluciones propias mediante un método que involucre a todos los funcionarios de la organización.

## **4.2 EVALUACIÓN DE DECISIONES ESTRATÉGICAS**

Como se ha observado, los costos ocultos modifican los criterios para la toma de decisiones estratégicas, esto también se da gracias a tres razones o indicadores de alerta y vigilancia definidos para evaluar en términos de costos ocultos un proyecto de decisión estratégica (Zardet & Krief, 2006):

- Razón entre los costos ocultos y los visibles: Un incremento en esta razón indicador evidencia un incremento en los disfuncionamientos organizacionales, lo que acarrea pérdida de recursos potenciales para la organización.
- Relación entre costos externalizados y costos internalizados: Evidencia los costos ocultos que la empresa debería asumir por efecto boomerang debido a lo que ha externalizado en el pasado.
- Razón de tiempo indirectamente productivo sobre tiempo directamente productivo: Una disminución en la producción implica una pérdida de calidad profesional en el trabajo y la organización.

## 5. Conclusiones

Mediante el presente documento se buscó indicar como la gestión de los Costos Ocultos impacta la toma de decisiones a nivel estratégico, para ellos se hizo alusión a temas inherentes a los Costos Ocultos tales como: Target Costing, Cadena de Valor, Costeo Basado en las Actividades, Justo a Tiempo, Costos de Calidad, efecto aprendizaje, entre otros. No se buscó con ello incluir la totalidad de los temas relativos a esta teoría, ya que justamente ella se caracteriza por la exhaustividad y profundidad en el análisis de los costos.

Como han señalado Shank y Govindarajan, entre otros autores, la información tradicionalmente generada por la contabilidad de gestión no es suficiente para el proceso de toma de decisiones, ya que los informes usualmente estandarizados y en su mayoría cuantitativos, carecen de información relevante estratégicamente. Sin embargo, la contabilidad de gestión no puede tomar una actitud pasiva ante este hecho, es necesario que forje las herramientas necesarias para generar valor agregado durante dicho proceso. Es necesario el salto a la Contabilidad Estratégica.

Como resultado de ello ha surgido el método de los costos ocultos, que busca poner en evidencia la existencia de disfuncionamientos y costos tradicionalmente ignorados por la administración, ya que, como su nombre lo indica, no son visibles en los sistemas de contabilidad tradicionalmente usados, sin embargo afectan las erogaciones de la empresa o los ingresos de la misma, de forma tal que impactan su eficiencia financiera.

Por lo anterior, estos costos no pueden ser olvidados por la dirección de la empresa en la toma de decisiones, su conocimiento y control, modifica de forma importante el direccionamiento organizacional ya que obliga a la entidad a actuar en procura de su disminución. De igual forma cuando se analiza una opción estratégica se debe verificar en qué punto ésta impacta los costos ocultos, para determinar su viabilidad.

El método de los costos ocultos exige de la presencia de dos factores claves, por un lado la visión de largo plazo, ya que solo en el largo plazo se reflejará el efecto positivo de la implementación de la metodología; en segundo lugar la existencia de la gestión social en la organización. No se puede buscar solo incrementar los indicadores financieros dejando de lado el factor social, los diferentes autores del tema afirman que solo a través de una gestión social que propenda por el bienestar de los empleados se podrán disminuir los

costos ocultos, puesto que en muchos casos estos son directamente generados por la falta de motivación, de una remuneración justa, de calificación de quienes laboran en la organización, entre otras.

Los procesos de intervención socio-económicos proponen mejorar la calidad integral (interna y externa) de las organizaciones así como el pilotaje del desempeño económico y social a través de decisiones políticas y estratégicas como de herramientas de gestión, todas funcionando bajo un proceso armónico en el cual dichas partes apoyan a las demás y permiten agregar valor (Savall & Zardet, 2007).

La manera más fácil de detectar los disfuncionamientos es a través de soluciones generadas del interior de la organización, atendiendo que al no ser dadas por externos a la misma, sino desde la experiencia de los que en el día a día interactúan en los diferentes procesos, la posibilidad de mejorar resultados aumenta.

La gestión estratégica de una organización por desconocimiento, o por el contrario por detección plena de los disfuncionamientos que generan los costos-desempeños ocultos, siempre se verá afectada, pues los directivos tendrán que tomar decisiones frente a los mismos, influyendo así por más pequeño que sea en la estrategia organizacional.

El desconocimiento de esta teoría por un lado, pero aún más el retraso de la puesta en marcha del control de gestión socio-económico, desangra poco a poco a una organización. Como se observa con los estudios realizados por el grupo ISEOR, la inyección de capital no es la solución más factible para mejorar la situación de una organización. Inyectar más dinero sin subsanar las fugas de recursos generados por las actividades que no agregan valor y/o generan disfuncionamientos, lo único que va a generar en el mediano y largo plazo, es un desperdicio de recursos aún mayor. Por el contrario si se analiza qué es lo que se posee, como se invierte, y que resultados se están obteniendo, para eliminar aquellas actividades que no agregan valor y/o generan disfuncionamientos, se podrían llegar a obtener con la misma fuente de financiamiento mejores resultados a los que se lograrían en el caso anterior, con una base mucho más fuerte, y con una eficacia en umbrales de tiempo mayores en manera constante.

En este mismo sentido vale la pena traer a colación un trabajo efectuado por el Iseor en Senegal, un país en desarrollo como Colombia; de este trabajo el Iseor destacó cuatro disfuncionamientos muy recurrentes: altas rotaciones de personal, retardos y ausencias, desmotivación del personal, malas condiciones laborales, situaciones que no son ajenas a la realidad colombiana. En Senegal la implementación del control de gestión socioeconómico obedeció a una lógica de inclusión y de calificación de los trabajadores. Previo a iniciar un proceso de descentralización sincronizada, fue necesaria la formación y adaptación del talento humano, la estructuración y racionalización de los procesos de trabajo, así como el conocimiento de las condiciones socioculturales que impactan el trabajo (Bampoky, 2012).

Este caso nos permite generar una idea acerca de todos los cambios que son necesarios realizar en las empresas colombianas previo a la implementación de una metodología de costos ocultos.

Sin embargo, si se quiere aterrizar el método de los costos ocultos al contexto nacional es preciso tener en cuenta que de acuerdo con la afirmación de Mejía (2011) la contabilidad de gestión en Colombia se encuentra en una fase cero (son cuatro las establecidas por Kaplan), porque la mayoría de las empresas carecen de sistemas de costos que generen datos de calidad, que sean útiles para el control estratégico y operativo, entre otros.

Esta afirmación cobra mayor relevancia si tenemos en cuenta que Colombia es un país con un alto porcentaje de participación de las PYMES en la economía nacional (de acuerdo con un estudio de la Universidad de la Sabana un número superior al 96% de las empresas colombianas son pequeñas empresas), adicionalmente es preciso señalar que estas empresas se caracterizan por su poca permanencia en el mercado, Confécaramas señala que la vida promedio de las pymes colombianas es de 12 años (Lozano, 2013), pero muchas no logran superar los primeros tres años, el estudio señala, entre otros, como causante de este hecho la falta de conocimientos en contabilidad, también se puede destacar la falta de rigurosidad de sus propietarios en el proceso administrativo.

Lamentablemente los empresarios colombianos en muchos casos se limitan a hacer lo que es obligatorio de acuerdo con la normatividad vigente, y el uso de procesos o herramientas adicionales como la contabilidad de gestión, el Target Costing, el Six Sigma, entre otros, no es opción para muchos, por eso se sigue viendo a esta otra cara de la moneda (la contabilidad administrativa, y demás herramientas que permiten una mejora en la toma de decisiones estratégicas) como un costo mayor, desconociendo las bondades que implica esta para la estrategia que guía el presente y futuro de la organización.

Más difícil aún puede resultar persuadir a un empresario de usar una metodología como la de Costos Ocultos si se tiene en cuenta lo exhaustivo que resulta el análisis para la determinación de los mismos, como consecuencia del nivel de detalle al que se debe llegar en la revisión de causantes de los disfuncionamientos, lo que redundará en mayores costos para la entidad. Frente a esto es importante tener en cuenta que, como ya se mencionó, las bondades del método deben ser valoradas con una visión de largo plazo ya que es allí donde se podrá evidenciar la utilidad de la misma en la toma de decisiones por parte de los administradores, permitiéndoles así entender (entre otras) que las soluciones a los problemas de utilidad de la organización no deben ser buscadas como tradicionalmente se hace, reduciendo costos, ya que si bien inmediatamente se pueden ver efectos positivos en los estados financieros, estas decisiones tomadas sin mayores conocimientos acerca del origen de la problemática van a desencadenar problemas más difíciles de subsanar como lo es la desmotivación de los empleados, los altos índices de rotación, la falta de calidad del producto, entre otros.

De lo anteriormente planteado surge la necesidad de que los profesionales en ciencias económicas tomen un papel activo en la gestión de estas organizaciones, es decir el

---

Contador no debería limitarse a elaborar un Balance General y un Estado de Resultados y las respectivas declaraciones de impuestos, es preciso que se encarguen de persuadir a los propietarios de las empresas acerca de la utilidad de herramientas de gestión como los Costos Ocultos para la toma de decisiones.

Inclusive un proceso de costeo ABC que no llega al nivel de complejidad de un método de Costos Ocultos pero que permite conocer el costo de las diferentes actividades desarrolladas en la empresa es un buen comienzo para las empresas colombianas que se caracterizan, como ya se dijo, por carecer por completo de un sistema de costeo.

Para concluir, se afirma que es necesaria la creación de lo que se ha denominado una Cultura Gerencial (Duque, Gómez, & Osorio, 2009), en donde hayan líderes capaces de interpretar la información derivada de la contabilidad de gestión, tomar decisiones a partir de ella e implementar planes de mejoramiento continuo a partir de los resultados, de lo contrario en caso de implementación de un método de Costos Ocultos se estarían invirtiendo recursos importantes que no van a generar resultado alguno útil para la entidad, ya que la utilidad real del método radica en las decisiones estratégicas que de ellos se deriven. Por lo anterior es posible pensar que deberán pasar muchos años antes de que las pymes colombianas implementen un método de costos ocultos, pero sí los profesionales toman un papel más activo en la toma de decisiones se podría dar resultados benéficos en un futuro cercano.



## Bibliografía

- AECA. (1990). *El marco de la contabilidad de gestión: principios de contabilidad de gestión*. Madrid: AECA.
- Bampoky, B. (2012). Les dysfonctionnements révélateurs de coûts cachés dans les entreprises sénégalaises : quelles perspectives pour la maximisation de la valeur ? *Revue Congolaise de Gestion*, 1(15 - 16), 127 - 166.
- Capelletti, L. (2010). Le management de la relation client des professions: un nouveau sujet d'investigation par le contrôle de gestion. *Management & Avenir*, 1(31), 339-363.
- Capelletti, L. (2010). *mastercca*. Obtenido de <http://www.mastercca.cnam.fr/PDF/SUPPORT%20DE%20COURS/CCG%20206-207/CCG206-Diagnostic-couts.pdf>
- Capelletti, L. (2010). Vers un modèle socio-économique de mesure du capital humain? *Revue française de gestion*, 8(207), 139 - 152.
- Capelletti, L., & Khouatra, D. (2009). L'implantation D'un Système De Contrôle De Gestion Au Sein D'entreprises Libérales : Cas Des Offices De Notaires Comptabilité. *Contrôle - Audit*, 1(15), 79 - 104.
- Capelletti, L., & Levieux, P. (2011). Le contrôle de gestion socio-économique: Convertir les coûts cachés en performance durable. *inBERLAND*.
- Chanegrih, T. (2012). Les outils de contrôle de gestion : entre stabilité et changement. *Management & Avenir*, 8(58), 95-115.
- Comisión de las Comunidades Europeas. (2001). *Libro Verde*. Bruselas.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). *Target Costing and Value Engineering*. Oregon: Productivity Press.
- Corbett, T. (2001). *La Contabilidad del Truput*. Bogotá.
- Cuervo, J., & Osorio, J. (2007). *Costeo basado en actividades - ABC-, gestión basada en actividades - ABM-*. Bogotá: Ecoe ediciones.
- Deming, E. (1989). *Calidad, productividad y competitividad. La salida de la crisis*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.

- Duque, M. I., Gómez, L. F., & Osorio, J. A. (2009). Análisis de los sistemas de costos utilizados por las entidades del sector salud en Colombia y su utilidad para la toma de decisiones. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 495-525.
- Etkin, J., & Schvarstein, L. (1995). *Identidad de las organizaciones: invariancia y cambio*. México D.F.: Editorial Paidós.
- Gutiérrez Hidalgo, F. (Junio de 2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión. *Revista española de historia de la contabilidad*(2), 100 - 122.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. (2007). *Administración de costos. Contabilidad y Control* (5 ed.). México: CENGAGE Learning.
- Hopwood, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 7 - 17.
- Horngren, C. (1982). *Cost Accounting: a managerial emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México: Pearson Educación.
- ISEOR. (10 de Diciembre de 2013). *Espagnol. ISEOR*. Recuperado el 6 de Abril de 2014, de ISEOR Web Site:  
[http://www.iseor.com/ISEOR\\_ESPAGNOL/management\\_socioeco-ESP.asp](http://www.iseor.com/ISEOR_ESPAGNOL/management_socioeco-ESP.asp)
- Johnson, H. (1987). The Decline of Cost Management: a Reinterpretation of 20th Century Cost Accounting History. *The Journal of Cost Management*.
- Johnson, T., & Kaplan, R. (1988). *Contabilidad de Costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*. Barcelona: Plaza y Janés.
- Kaplan, R. (1984). The evolution of management accounting. *The accountig review*, 390-418.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131-138.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). *Coste y efecto: Cómo usar el ABC, El ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Kotler, P., & Armstrong, G. (2008). *Principios de Marketing*. Madrid: Person.
- Learned, E., Christensen, C., Andrews, K., & Guth, W. (1965). Business Policy: Text and Cases. *Harvard Business Review*.

- Lema, J. P. (2004). La guía estratégica: el corazón del plan estratégico. *Revista EIA*(2), 9 - 16.
- Lorino, P. (1993). *El control de gestión estratégico: la gestión por actividades*. México D.F.: Alfaomega.
- Lozano, R. (5 de Septiembre de 2013). Grandes firmas duran 18 años, según un estudio. *Portafolio*. Recuperado el Septiembre de 2014, de <http://www.portafolio.co/negocios/duracion-las-pymes-colombia>
- Martinet, A., & Savall, H. (1978). Dysfonctionnements, coûts et performances cachés dans l'entreprise. *Revue d'économie industrielle*, 5(3er trimestre), 82-94.
- Maturana, H., & Varela, F. (1995). *De maquinas y seres vivos*. Santiago : Editorial Universitaria.
- Mejía, G. (Junio de 2011). *Evolución de las estructuras de costos: Causas y consecuencias estratégicas*. Bogotá: Facultad de ciencias económicas, Universidad Nacional de Colombia.
- Meyssonniert, F., & Rasolofo-Distler, F. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique: le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat comptabilité. *Contrôle - Audit*, 2(14), 1007-124.
- Mintzberg, H. (1994, 1999). *Grandeur et décadence de la planification stratégique*. Paris: Dunod.
- Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2008). *Safari a la estrategia*. Buenos Aires: Granica.
- Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in japanese automobile companies. *JMAR*, 16-34.
- Ordoñez Santos, M. L. (2010). Concepciones paradigmáticas de los costos ocultos. *Dialectica Revista de Investigación*, 88-93.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York, Estados Unidos: The Free Press.
- Porter, M. (1987). *Ventaja Competitiva*. México: Cecsca.
- Porter, M. (1996). What is a strategy? *Harvard Business Review*, 61-78.
- Porter, M. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance : With a New Introduction*. New York: The Free Press.

- Porter, M. E. (1979). How competitive forces shape strategy. *Harvard Business Review*, 137-145.
- Requena, J. M., & Vera, S. (2008). *Contabilidad de costes y de gestión. cálculo, análisis y control de costes y resultados para la toma de decisiones*. Ariel.
- Riley, D. (1987). *Competitive cost based investment strategies for industrial companies, in manufacturing issues*. New York: Booz, Allen and Hamilton.
- Ripoll, V., & Aparisi, J. A. (1989). Los paradigmas contables: de la contabilidad de costes a la de dirección estratégica. *Accountability*, 1(2), 17 . 28.
- Rodríguez Valencia, G. (Junio de 2001). Diferentes Métodos de Costeo Frente al Throughput Accounting (TA) de la Teoría de las Restricciones (TOC). (P. U. Javeriana, Ed.) *Congreso Internacional de Costos*, 14-33.
- Rodríguez, C., & Garzón, C. (Junio - Diciembre de 2009). Modelo de análisis para los grupos económicos colombianos. *Criterio libre*, 7(11), 49-80.
- Romano, G., & Yacuzzi, E. (2011). Elementos de la gestión de proyectos. *Documentos de trabajo*, 446 - 451.
- Savall, H. (1978). Methode de diagnostic socio-économique. *Revue Francaise de gestuon*.
- Savall, H. (2011). Aspectos generales del modelo de gestión socioeconómica de las organizaciones., (págs. 1-33). México.
- Savall, H., & Zardet, V. (1989). *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*. Lyon: Editions Economica.
- Savall, H., & Zardet, V. (Junio de 2006). Reciclar los costos ocultos durables: la gestión socioeconómica. Método y resultadp. *Administración y Organizaciones*, 17- 43.
- Savall, H., & Zardet, V. (2007). Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-economique des organisations. *Revue Sciences de Gestion*, 61-89.
- Savall, H., & Zardet, V. (2011). Por un trabajo más humano y eficiente. *Modelo de Gestión socioeconómica*.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1998). *Gerencia Estratégica de Costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. (F. Alvaro, Trad.) Bogotá: Norma.
- Simon, H. (1954). *Centralization versus decentralization in organizing the controller's department*. New York: The controllship foundation.

Strategor. (1995). *Política general de empresa: estrategia, estructura, decisión, identidad*. Barcelona: Masson S.A.

SunZi. (2001). *El arte de la guerra*. (F. Puell, Ed.) Madrid: Distal Biblioteca Nueva.

Zardet, V., & Krief, N. (2006). La teoría de los costos - desempeños ocultos en el modelo socioeconómico de las organizaciones. *Conferencia Magistral*.