

**artículos derivados de
proyectos de investigación**

La teoría de los costos-desempeños ocultos: una aproximación teórica*

doi: 10.11144/Javeriana.cc15-39.tcd0

José Fabián Parra-Acosta

Docente tiempo completo, Universidad Santo Tomás de Aquino. Docente ocasional, Universidad Nacional de Colombia. Máster en Gestion des Organisations Sanitaires et Sociales, Université Paris XIII-NORD. Magíster en Administración, Universidad Nacional de Colombia. Contador público, Universidad Nacional de Colombia. Correo electrónico: jose.parra@usantotomas.edu.co, jfparraac@unal.edu.co

Yeimy Carolina Peña-González

Estudiante de la maestría en administración, Universidad Nacional de Colombia. Profesional universitaria, gerencia de vivienda, Banco Agrario de Colombia. Contadora pública, Universidad Nacional de Colombia. Correo electrónico: ycpenag@unal.edu.co

* El artículo se deriva del proyecto de investigación *El análisis y control de costos ocultos como herramienta para la gestión estratégica de las organizaciones*, cuyo objetivo general es determinar la importancia que la gestión de costos ocultos tiene para la formulación de las estrategias de una organización.

Resumen El documento hace una aproximación teórica al concepto de costos ocultos, entendiéndolos como los disfuncionamientos resultantes por la interacción entre las estructuras organizacionales y los comportamientos humanos. Estos costos se denominan ocultos ya que no logran ser evidenciados por los sistemas contables tradicionales, por no tener las características de los costos visibles, lo que hace que su existencia y cuantía sean ignoradas a la hora de tomar la mayoría de las decisiones organizacionales.

Los profesores franceses Henri Savall y Véronique Zardet junto con su grupo de estudios del Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Instituto de Socio-Economía de las Empresas y de las Organizaciones, ISEOR) de la Universidad de Lyon, han trabajado en el desarrollo de un método que permita la medición de los costos ocultos. Para ello, han generado una serie de indicadores con los que se busca determinar y eliminar los costos ocultos existentes en una organización. A partir del análisis de costos-desempeños ocultos, Savall y Zardet han diseñado dos modelos administrativos: el *Modelo de Gestión Socioeconómica* que permite asociar el desempeño económico de la empresa (técnico y comercial) y el social y humano, y el *Modelo HORIVERT* (HORIZontal-VERTical) propone mejorar la calidad integral de las organizaciones (interna y externa) e incrementar el desempeño económico y social.

Este artículo busca ser una base de futuras investigaciones sobre la temática, al mostrar —por medio de una aproximación teórica— cómo estos modelos permiten a las organizaciones obtener mayores beneficios sin necesidad de realizar más inversiones en ellas, lo cual mejora su gestión organizacional.

Palabras claves contabilidad de gestión; costos; costos ocultos; desempeños ocultos; disfuncionamientos

Código JEL M41

The Theory of Hidden Costs - Performances: A Theoretical Approach

Abstract This document makes a theoretical approach to the concept of hidden costs, understanding these as the malfunctions resulting from the interaction between organizational structures and human behaviors. These costs are labeled as 'hidden' as they cannot be seen by traditional accounting systems because they do not have the characteristics of visible cost. These makes that their very existence and amount are ignored when it comes to taking most organizational decisions. French professors Henri Savall and Véronique Zardet, along with their study group from the Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Company and Organizations Socio-Economic Institute, ISEOR) of the Lyon University, have worked on the development of a method that allows measuring hidden costs. For his purpose they generated a series of indicators aiming at the determination and elimination of the existing hidden costs in an organization. Savall and Zarden have designed two management models from the analysis of hidden costs – performances: the *Socioeconomic Management Model*, which allows for the association between the economic performance of the company (technical and commercial), and the social and human; and the *HORIVERT Model* (HORIZontal – VERTical), which proposes the improvement of the integral quality of organizations (internal and external) and increasing the economic and social performance. This articles aims to be the basis for future research on this topic by showing, by means of a theoretical approach, how these models allow organizations to obtain greater benefits without investing more on them, thus improving their organizational management.

Keywords management accounting; costs; hidden costs; hidden performances; malfunctions

A teoria dos custos-desempenhos ocultos: abordagem teórica

Resumo O documento faz aproximação teórica do conceito de custos ocultos, entendendo-os como os disfuncionamentos resultantes da interação entre estruturas organizacionais e comportamentos humanos. Tais custos são nomeados de ocultos pois não conseguem ser evidenciados pelos sistemas contábeis tradicionais por não terem as características dos custos visíveis, o que faz com que a sua existência e quantia seja ignorada na hora de tomar a maioria de decisões organizacionais. Os professores franceses Henri Savall e Véronique Zardet junto com o seu grupo de estudos do Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Instituto de Socioeconomia das Empresas e as Organizações, ISEOR) da Universidade de Lyon, trabalharam no desenvolvimento de um método que permitisse a medição de custos ocultos. Para isso, geraram uma série de indicadores com que procura-se determinar e eliminar os custos ocultos existentes numa organização. A partir da análise de custos-desempenhos ocultos, Savall e Zardet desenharam dois modelos administrativos: o *Modelo de Gestão Socioeconómica* que permite associar o desempenho económico da empresa (técnico e comercial) e o social e humano, e o *Modelo HORIVERT* (HORIZontal-VERTical) que propõe melhorar a qualidade integral das organizações (interna e externa) e incrementar o desempenho económico e social. Este artigo visa ser base de futuras pesquisas sobre a temática ao mostrar —através da abordagem teórica— como é que esses modelos permitem às organizações obter maiores lucros sem necessidade de realizar mais investimentos nelas, o que melhora a gestão organizacional.

Palavras-chave contabilidade de gestão; custos; custos ocultos; desempenhos ocultos; disfuncionamentos

Introducción

Los resultados obtenidos por una organización no siempre reflejan plenamente lo ocurrido en el proceso que da origen a ellos. La contabilidad —como lenguaje de la organización— trata de reflejar los hechos económicos de la mejor manera; en algunos casos, busca apoyar las decisiones futuras, pero como proceso humano tiene falencias, que no siempre son visibles fácilmente para los contadores y directivos por medio de los informes comúnmente elaborados.

Lo anteriormente planteado da origen a diferentes investigaciones que propenden por la mejora de la información para la toma de decisiones; entre ellas, surge la teoría de los costos-desempeños ocultos, que se originó en Francia como una solución a aquellos conceptos que desde los enfoques tradicionales pasan inadvertidos para los dirigentes de una organización, y que afectan los resultados y pueden llevar a una empresa a su desaparición, si no se tienen en cuenta.

Los profesores franceses Henri Savall y Véronique Zardet son los precursores de esta nueva herramienta que, si bien es poco conocida en Colombia, ha tenido aplicaciones en los cinco continentes incluyendo países con algunas características similares al nuestro, como se verá posteriormente.

Para la realización de esta aproximación teórica, se llevó a cabo una revisión de libros, artículos científicos y documentos publicados por el Institut de socio-économie des entreprises et des organisations (Instituto de Socio-Economía de las Empresas y de las Organizaciones, ISEOR) y otros investigadores, tanto en español como en francés, para conocer los diferentes conceptos y teorías re-

lacionadas con la temática. Así se construyó este documento que busca dar a conocer esta nueva herramienta a más dirigentes de organizaciones, académicos y demás interesados; de otro lado, el artículo busca motivar la investigación, de manera que se pueda involucrar un mayor número de interesados en el estudio de los costos ocultos, para llegar a generar pronto investigaciones que incluyan casos aplicados sobre el tema.

El documento estudia la teoría de los costos-desempeños ocultos desde la óptica de la gestión del talento humano en las organizaciones; sin embargo, no solo en este ámbito hay costos ocultos y, por ende, la necesidad de su gestión; los costos ocultos se pueden observar también la gestión de calidad de los bienes y servicios, a la que el mismo ISEOR hace referencia, incluso algunos trabajos de Estados Unidos hablan de la necesidad de una mejor administración de los costos medioambientales ocultos.

Contenido

Los métodos y herramientas de la contabilidad de gestión evolucionan constantemente para adaptarse a las demandas de las organizaciones. En un mundo globalizado, se requiere información oportuna que apoye su toma de decisiones estratégicas. Como resultado de estas necesidades, han surgido diferentes herramientas en la contabilidad de gestión, como el Target Costing, la Cadena de Valor, el Balanced Scorecard, entre otros, que incluso han llevado a algunos autores a hablar de una nueva fase denominada *contabilidad estratégica de gestión*.

Entre las tendencias en contabilidad de gestión, surge en Francia el método de los costos

ocultos que, si bien tiene más de cuarenta años, poco se ha conocido en nuestro continente.

El concepto fue desarrollado en 1973 por el profesor Henri Savall de la Universidad Jean Moulin Lyon 3, Francia; a partir de entonces, otros académicos del país se han unido a la investigación sobre el tema, lo que permitió crear el grupo de investigación ISEOR (Instituto de Socio-Economía de las Empresas y de las Organizaciones), en 1975.

El ISEOR ha planteado que todo costo 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).

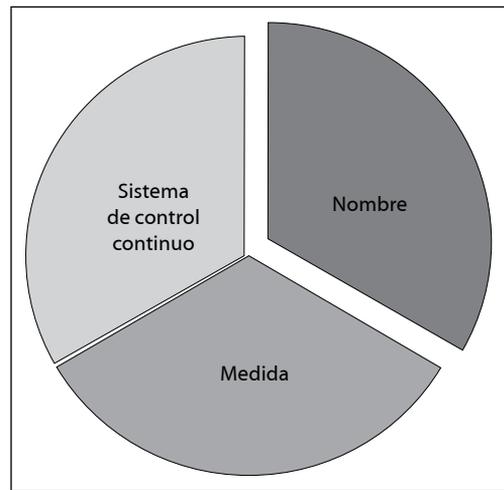


Gráfico 1. Características de un costo visible

Fuente: elaboración propia, a partir de Véronique Zardet y Nathalie Krief (2006)

Resultado 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



Gráfico 2. Campos de acción del método de los costos ocultos
 Fuente: elaboración propia, a partir de Henri Savall & Véronique Zardet (2006)

El método evidencia cómo algunas actividades realizadas en la organización tienen un impacto financiero en ella, aunque su impacto muchas veces pase inadvertido en los informes financieros tradicionales, ya que pueden ser camuflados en otras partidas que no permiten reflejar plenamente su realidad o puede que no estén contabilizados, ya que corresponden a disminuciones en los flujos de caja. Aunque estos procesos no estén evidenciados en los sistemas tradicionales contables, sí logran impactar el comportamiento de la empresa y generan lo que

Savall denomina “disfuncionamientos”. Los disfuncionamientos son entendidos entonces como la diferencia resultante entre el funcionamiento deseado y el real de la organización (Zardet & Krief, 2006).

Para explicar el concepto de disfuncionamiento y sus posibles causas y hacer más fácil su aprehensión, Véronique Zardet y Nathalie Krief ejemplifican cómo se puede generar una cadena de disfuncionamientos, a partir de un solo error en la planeación organizacional, mediante el siguiente esquema:

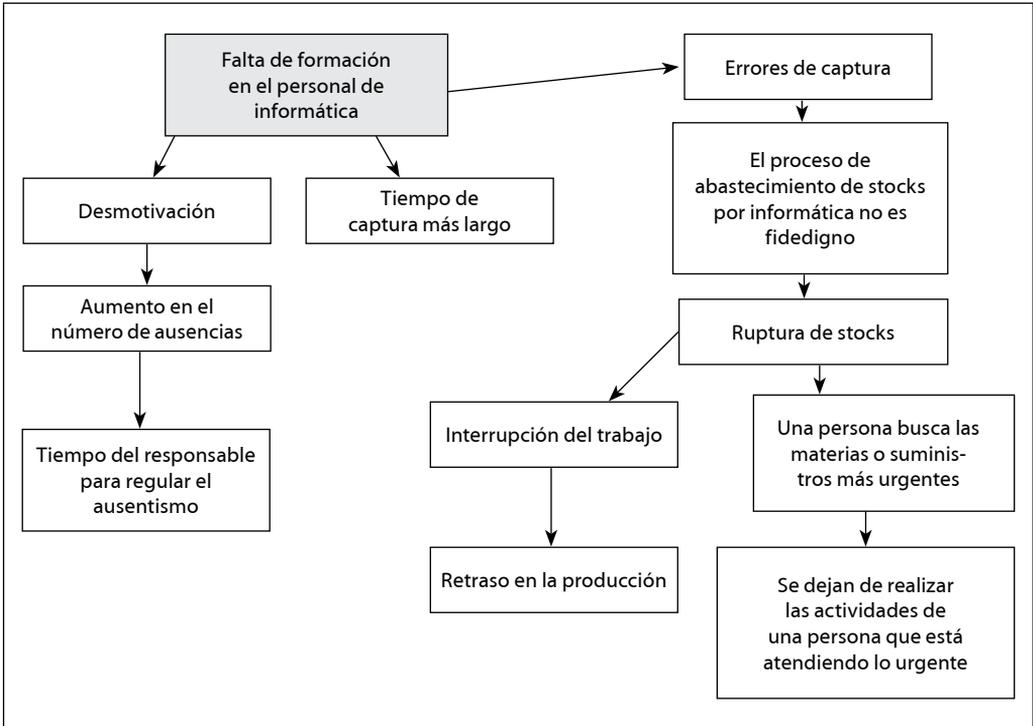


Gráfico 3. Ejemplo de hilera de disfuncionamientos
 Fuente: Véronique Zardet y Nathalie Krief (2006, p. 3)

A partir del trabajo en los seis campos antes mencionados, el método busca reducir el impacto de los costos ocultos en la organización, lo que redundará en la mejora de sus resultados financieros, sin que esto lleve al deterioro de su desempeño social ni a 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, lo que lleva a una optimización de los recursos naturales y a una mejor relación con sus empleados, 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

tanto, el control de gestión se pone en el corazón de la relación entre el desarrollo económico de las empresas y la responsabilidad social (Meysonnier & Rasolofo-Distler, 2008).

Para este grupo de investigación, el desempeño social de la empresa es muy importante, por lo que uno de los ejes de trabajo del método de los costos-desempeños ocultos es 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 esta manera, el modelo propicia mejoras en el desempeño social de la

empresa, no viéndolo como un gasto sino como una inversión de largo plazo, pues se propone una reconciliación entre las dimensiones económica y social de la empresa.

Savall considera que la totalidad de los costos ocultos presentes en cualquier organización se puede relacionar con cinco indicadores:

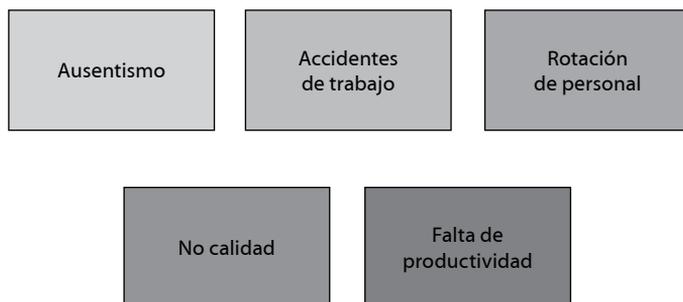


Gráfico 4. Indicadores para agrupar los costos ocultos
Fuente: elaboración propia, a partir de Véronique Zardet y Nathalie Krief (2006)

Los tres primeros son de índole social, es decir, están relacionados con la comodidad y satisfacción que sus labores les generan a las personas; por tanto, el método permite establecer conexiones con el capital humano organizacional, lo que resultará en un mejor direccionamiento del mismo (Cappelletti, 2010b); y los dos últimos son de índole económica, es decir, afectan directamente y de forma más evidente el resultado financiero. Estos indicadores generarán compromisos financieros que en palabras de Mary Luz Ordóñez-Santos (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.

Boniface 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 estos indicadores, se deben tomar variables omitidas tradicionalmente como las 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 Cappelletti propone al respecto seis etapas para un diagnóstico de costos ocultos:

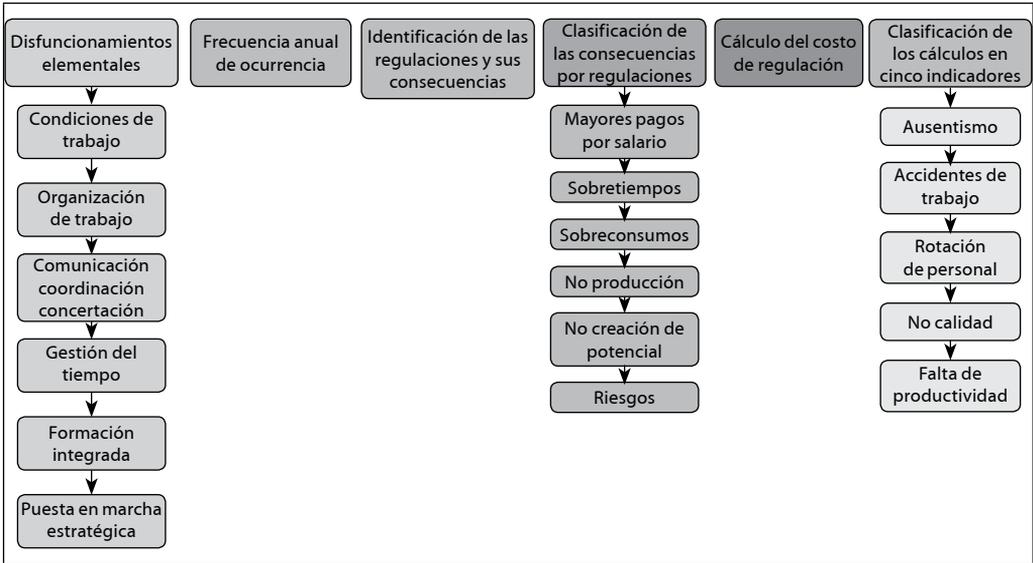


Gráfico 5. Diagnóstico de los costos ocultos
 Fuente: elaboración propia, a partir de Laurent Cappelletti (2010a)

Como ejemplo de lo anterior, se puede mencionar la rotación de personal que, por un lado, genera erogaciones perfectamente visibles como el pago de liquidación a quien se retira, y los gastos por capacitación, en caso de ser necesarios, para quien ingresa a cubrir esa vacante; pero además de eso están los 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 sus otras 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 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 ante estos indicadores que permitan eliminar sus consecuencias, que no son más que costos-desempeños ocultos, como mayores pagos por salarios, sobretiempos, sobreconsumos, no producción, no creación de potencial (Zardet & Krief, 2006).

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 cual 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 en su quehacer diario. Para esto se recomienda trabajar en los seis campos ya mencionados (condiciones de trabajo, organización de trabajo, etc.) mediante entrevistas semiestructuradas (Zardet & Krief, 2006).

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

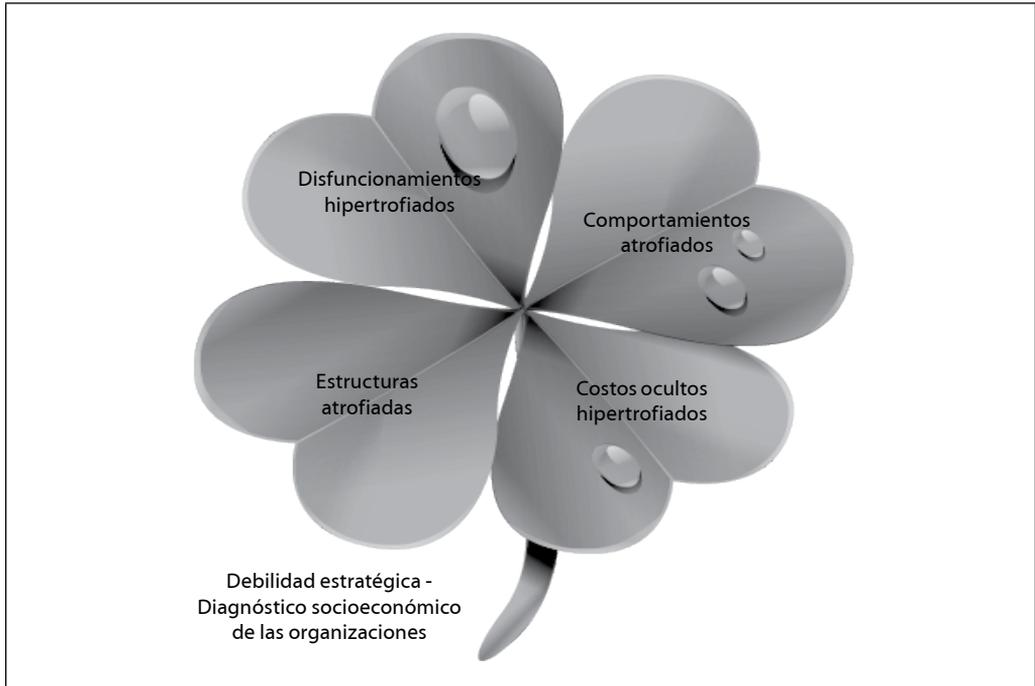


Gráfico 6. Modelo de gestión socioeconómica o modelo HoriVert
Fuente: Henri Savall & Véronique Zardet (2011)

Si bien, inicialmente no es fácil determinar la existencia de disfuncionamientos, estos son generados por la interacción entre estructuras (empresariales) y comportamientos (humanos). Entre las estructuras, encontramos las físicas, tecnológicas, organizacionales, demográficas y mentales; aunque estas 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 que opera es obsoleta.

De otro lado, el comportamiento humano presenta cambios constantes a lo largo de la vida. Savall (2006) plantea que estas fluctuaciones obedecen a cinco lógicas: cierta autonomía individual, influencia del grupo de actividad, de la categoría socioprofesional, de los grupos de presión y colectiva (todos los grupos que integran la empresa).

A partir del estudio de costos ocultos y las conclusiones derivadas del mismo, Henri Savall y Véronique Zardet (1989) diseñaron dos mo-

delos administrativos que no se desligan, sino que por el contrario promueven el uso de las herramientas tradicionales y ampliamente conocidas hoy en la gestión organizacional. Estos modelos son:

- **Modelo de gestión socioeconómica:** 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.

Modelo de gestión socioeconómica

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

Con este método, Savall y el ISEOR buscaron poner en marcha un desarrollo durable (de largo plazo) 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 y resaltar que es una inversión de largo plazo, no un gasto presente.

Laurent Cappelletti y Pascal Levieux (2008) exponen que el Control de Gestión Socioeconómica (CDGSE) es un sistema que requiere que sus tres bases o pilares funcionen. Estos son:

1. Eje de herramientas de control de gestión
2. Eje de procesos de cambio
3. Eje político y estratégico

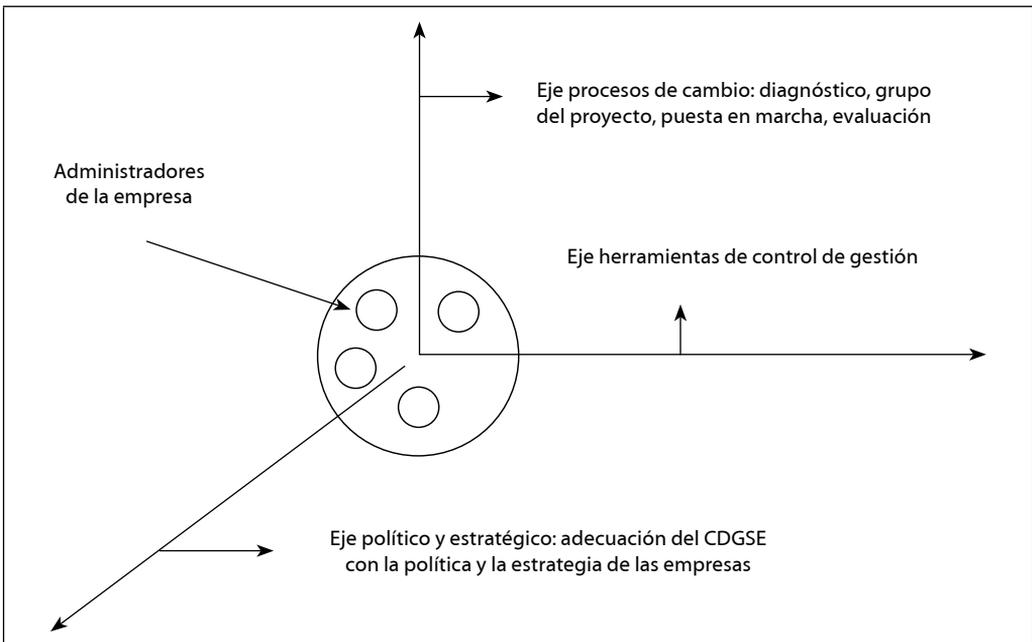


Gráfico 7. Modelo de control de la gestión socioeconómica
Fuente: Laurent Cappelletti y Pascal Levieux (2008, p. 2)

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 (Cappelletti & Levieux, 2008):

- Gestión del tiempo: en el modelo de gestión socioeconómica, el objetivo de la gestión del tiempo es buscar una estructura más eficaz del empleo del tiempo con una programación individual y grupal y la delegación concertada (Savall, 2008).
- 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).
- 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) mediante un doble diálogo, semestral e individual, con el superior jerárquico directo. Esto se retribuye con un incentivo salarial, la consecución de los objetivos colectivos, de equipo e individuales, autofinanciados por la reducción de los costos ocultos (Savall, 2008).
- Matriz de competencias: es un cuadro sinóptico que presenta las capacidades reales de un equipo en 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 (Savall, 2008).
- Plan de acciones prioritarias: es 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 (Savall, 2008).
- 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. Con el TDCE, es posible medir, evaluar y hacer seguimiento a la realización de las acciones y supervisar los parámetros importantes de las actividades operativas y estratégicas (Savall, 2008).

2. Eje de procesos de cambio

Este eje descansa sobre la implementación del ciclo PHVA (Planificar-Hacer-Verificar-Actuar) de mejora continua, planteado por W. Edwards Deming. Este ciclo plantea los cuatro pasos básicos que se deben ejecutar constantemente para la mejora continua. Estos son planear, hacer, verificar, actuar y son cíclicos, porque una vez finali-

za la última actividad se debe iniciar nuevamente con la planeación (Deming, 1982).

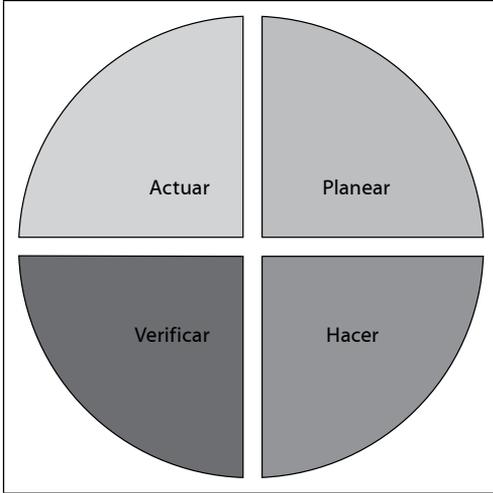


Gráfico 8. Ciclo PHVA

Fuente: W. Edwards Deming (1982)

Los procesos de cambio se deben dar en pro de la resolución de problemas que se presentan en la organización y, para lograrlo, han de surtir cuatro etapas: una primera en la que se planearán 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 la evaluación (Cappelletti & Levieux, 2008).

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 Cappelletti y Levieux (2008) han denominado un “estrechamiento de la actividad”. De acuerdo con los profesores franceses, las 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, crear 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. Eje político y estratégico

De acuerdo con Cappelletti y Levieux (2008), 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. En este mismo sentido, Laurent Cappelletti y Djamel 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 por medio del principio de descentralización sincronizada. Este principio plantea que todos los administradores utilizan sus herra-

mientas (principio de descentralización) con la asistencia de un controlador de gestión que, 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, Tarek 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.

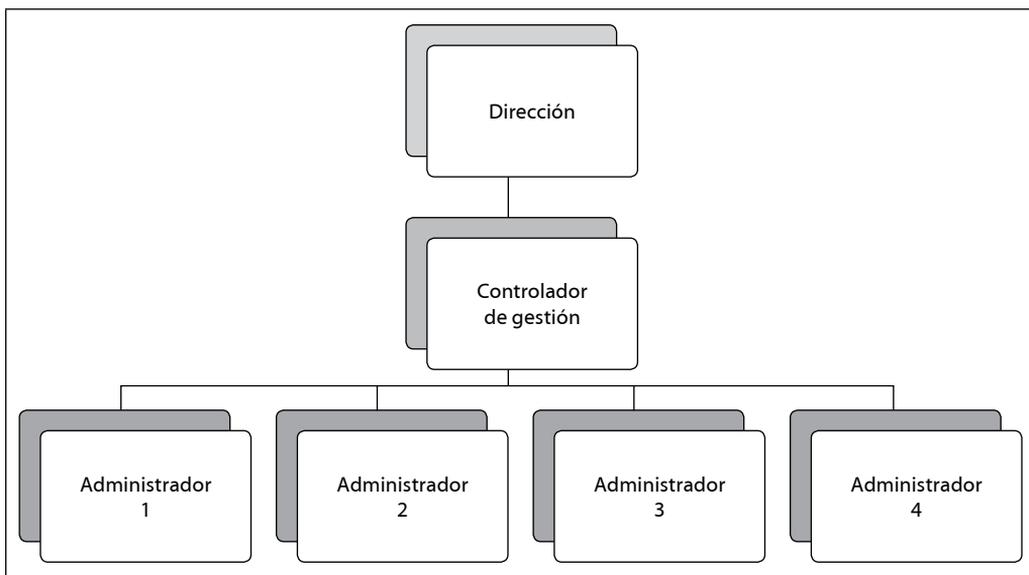


Gráfico 9. La descentralización

Fuente: elaboración propia, a partir de Laurent Cappelletti y Pascal Leveux (2008)

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: al utilizar herramientas tradicionales de management socioeconómico, a la vez, en las acciones horizontales se debe capacitar a los directivos y mandos medios responsables de actividades y de perso-

nas para implementar estas herramientas (Savall, 2006). 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.

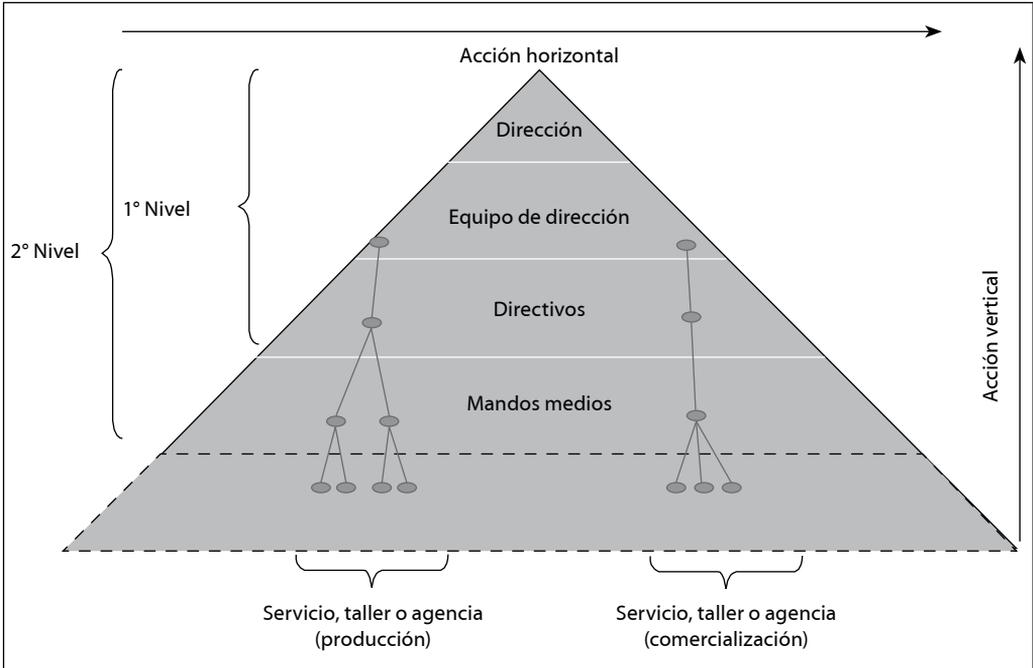


Gráfico 10. Arquitectura HoriVert
 Fuente: Henri Savall y Véronique Zardet (2006, p. 29)

El gráfico 10 muestra cómo 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 los que toman las decisiones estratégicas) y promueve la resolución de los disfuncionamientos tanto básicos u operacionales, como estratégicos (por medio de la iniciativa vertical)

(Savall & Zardet, 2006). 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 sus resultados futuros:

Evaluación de los costos de las acciones del proyecto		Evaluación de los efectos de las acciones del proyecto
<ul style="list-style-type: none"> • Sobrecargas de funcionamiento • Sobrecargas de inversión • Costos de creación de potencial autofinanciadas • Excedente positivo (rentabilidad del proyecto) 	=	<ul style="list-style-type: none"> • Conversión de los costos ocultos en valor agregado • Desarrollo de los productos • Creación de potencial

Gráfico 11. Balance económico
Fuente: Henri Savall y Véronique Zardet (2006)

Finalmente, la empresa 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 del gráfico 12 en el siguiente:



Gráfico 12. Modelo HoriVert esperado
Fuente: Henri Savall y Véronique 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).

Conclusiones

Como han señalado John K. Shank y Vijay Govindarajan (1992, 1998), entre otros autores, la información tradicionalmente generada por la contabilidad de gestión no es suficiente para el proceso estratégico, ya que los informes usualmente estandarizados y, en su mayoría, cuantitativos carecen de información estratégicamente relevante. 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 todo el proceso estratégico. Es necesario el salto a la Contabilidad Estratégica, la teoría de los costos-desempeños ocultos es un ejemplo de ese salto.

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 sus ingresos, de tal forma que impactan su eficiencia financiera.

Por lo anterior, estos costos no pueden ser ignorados por la dirección de la empresa en la toma de decisiones. Su conocimiento y control modifican de forma importante el direccionamiento organizacional, ya que la entidad está

obligada a actuar en procura de su disminución. De igual forma, cuando se analiza una opción estratégica, se debe verificar en qué punto incrementa los costos ocultos, para determinar su viabilidad.

El método de los costos ocultos exige la presencia de dos factores claves. En primer lugar, 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 y dejar de lado el factor social: los diferentes autores del tema afirman que solo mediante 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 y de calificación de quienes laboran en la organización.

Para aterrizar este tema al contexto nacional y atender a la afirmación de Gerardo Ernesto Mejía-Alfaro (2011) respecto al estado actual de la contabilidad de gestión en Colombia en una fase 0 (Robert S. Kaplan, 1994, establece cuatro), porque la mayoría de las empresas carece de sistemas de costos que generen datos de calidad y que sean útiles para el control estratégico y operativo, entre otros, se puede afirmar que deberán pasar muchos años antes de que en el país se implemente el método de los costos ocultos.

Sin embargo, la profesora Mary Luz Ordóñez-Santos (2010), de la Universidad de Pamplona, Norte de Santander, ha publicado un documento en el que hace una aproxima-

ción teórica a los conceptos derivados de la gestión de costos ocultos.

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 socioeconómica obedeció a una lógica de inclusión y de calificación de los trabajadores. Antes de iniciar un proceso de descentralización sincronizada, fue necesario formar y adaptar el talento humano, estructurar y racionalizar los procesos de trabajo, así como conocer las condiciones socioculturales que impactan el trabajo (Bampoky, 2012).

Este caso nos permite generar una idea acerca de todos los cambios necesarios en las empresas colombianas antes de implementar una metodología de costos ocultos. Y pone en evidencia la necesidad de realizar un análisis de caso para una empresa colombiana, que evidencie los cambios necesarios y los beneficios que traería la implementación del método de los costos ocultos.

Los procesos de intervención socioeconómica proponen mejorar la calidad integral (interna y externa) de las organizaciones y el pilotaje del desempeño económico y social por medio de decisiones políticas y estratégicas, y de herramientas de gestión, todas funcionando en un proceso armónico en el cual estas partes apoyan a las demás y permiten agregar valor (Savall & Zardet, 2007).

La manera más fácil de detectar los disfuncionamientos es mediante soluciones generadas desde la organización, pues que al no ser dadas por externos a ella, sino desde la experiencia de los que en el día a día interaccionan en los diferentes procesos, la posibilidad de mejorar resultados aumenta.

Referencias

- Bampoky, Boniface (2012). Les dysfonctionnements révélateurs de coûts cachés dans les entreprises sénégalaises: quelles perspectives pour la maximisation de la valeur? *Revue Congolaise de Gestion*, 15-16 (1), 127-166. Disponible en: www.cairn.info/revue-revue-congolaise-de-gestion-2012-1-page-127.htm
- Cappelletti, Laurent (2010a). *Diagnostic coûts cachés*. En *Les étapes d'évaluation des coûts cachés*. 1-5 Paris: Conservatoire National des Arts et Métiers, CNAM.
- Cappelletti, Laurent (2010b). Vers un modèle socio-économique de mesure du capital humain? *Revue Française de Gestion*, 36 (207), 139-152. DOI: 10.3166/RFG.207.139-152
- Cappelletti, Laurent & Khouatra, Djamel (2009). L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaires [Setting Up a Management Control System in Independent Professions: The Case of Notary Public Offices]. *Revue Comptabilité, Contrôle, Audit*, 15 (1), 79-103. DOI: 10.3917/cca.151.0079

- Cappelletti, Laurent & Levieux, Pascal (2008). Le contrôle de gestion socio-économique : Convertir les coûts cachés en performance durable. En Nicolas Berland & François-Xavier Simon (dirs.). *Le contrôle de gestion en mouvement: Etat de l'art et meilleures pratiques - Regards croisés de professeurs et praticiens*, 63-78. Paris: Editions d'Organisation.
- Chanegrih, Tarek (2012). Les outils de contrôle de gestion: entre stabilité et changement. *Management & Avenir*, 8 (58), 95-115. DOI: 10.3917/mav.058.0095
- Deming, W. Edwards (1982). *Quality, Productivity and Competitive Position*. Cambridge, Massachusetts: Massachusetts Institute of Technology, MIT, Center for Advanced Engineering Study.
- Kaplan, Robert S. (1994). Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory. *Management Accounting Research*, 5 (3-4), 247-260. Disponible en: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500584710158>
- Lema, Juan Pablo (2004). La guía estratégica. El corazón del plan estratégico. *Revista EIA, Escuela de Ingeniería de Antioquia*, 2, 9-16. Disponible en: <http://revista.eia.edu.co/articulos2/1%20guiaestrategica.pdf>
- Mejía-Alfaro, Gerardo Ernesto (2011). *Ingresos y costos, una propuesta para su análisis estratégico. Estudio de caso empresas colombianas*. Tesis de grado de la Maestría en Administración, Universidad Nacional de Colombia. Disponible en: http://www.bdigital.unal.edu.co/5885/1/Tesis_GEMejia.pdf
- Meyssonnier, François & Rasolofo-Distler, Fana (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique: le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat (Management Control between Global Responsibility and Economic Performance. The Case of a Social Firm for Housing). *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 14 (2), 107-124. DOI: 10.3917/cca.142.0107
- Ordóñez-Santos, Mary Luz (2010). Concepciones paradigmáticas de los costos ocultos. *Dialéctica*, 2 (27), 89-93. Disponible en: <http://unipanamericana.edu.co/resources/documents/ca5189d88328f8543ca8945c2ad399bf.pdf>
- Savall, Henri (2006). *Aspectos generales del modelo de gestión socioeconómica de organizaciones*, 1-33. México: Laboratorio de Análisis Institucional del Sistema Universitario Mexicano, Laisum. Disponible en: http://www.laisumedu.org/DESIN_Ibarra/desin/pdf-seminario2006/seminario-2006-06a.pdf
- Savall, Henri (2008). *Instituto de Socio-Economía de las Empresas y de las Organizaciones*. Lyon: ISEOR.
- Savall, Henri & Zardet, Véronique (1989). *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, 2nd ed. Paris: Éditions Économica.
- Savall, Henri & Zardet, Véronique (2006). Reciclar los costos ocultos durables: la gestión socioeconómica. Método y resultados. *Administración y Organizaciones*, 8 (16), 17-43. Disponible en: <http://bidi>

xoc.uam.mx/tabla_contenido_fasciculo.php?id_fasciculo=272

Savall, Henri & Zardet, Véronique (2007).

Le concept de coût-valeur des activités.

Contribution de la théorie socio-

économique des organisations. *Revue*

Sciences de Gestion, 64, 61-89. Disponible

en: [http://search.ebscohost.com/login.aspx](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=43860003&lang=es&site=ehost-live)

?direct=true&db=bth&AN=43860003&lan

g=es&site=ehost-live

Savall, Henri & Zardet, Véronique (2011). *Por*

un trabajo más humano y eficiente (Modelo

de gestión socioeconómica), 1-68. México:

Instituto de Socio-Economía de las Empresas

y de las Organizaciones, ISEOR. Disponible

en: [http://editor.pbsiar.com/upload/PDF/por_](http://editor.pbsiar.com/upload/PDF/por_un_trabajo_mas_humano_y_eficiente.pdf)

[un_trabajo_mas_humano_y_eficiente.pdf](http://editor.pbsiar.com/upload/PDF/por_un_trabajo_mas_humano_y_eficiente.pdf)

Shank, John K. & Govindarajan, Vijay (1992).

Strategic Cost Management: The Value

Chain Perspective. *Journal of Management*

Accounting Research, 4, 179-197. Disponible

en: [http://search.ebscohost.com/login.aspx?](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701222543&lang=es&site=ehost-live)

[direct=true&db=bth&AN=9701222543&la](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701222543&lang=es&site=ehost-live)

[ng=es&site=ehost-live](http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=9701222543&lang=es&site=ehost-live)

Shank, John K. & Govindarajan, Vijay

(1998). *Gerencia estratégica de costos: la*

nueva herramienta para desarrollar una

ventaja competitiva. Bogotá: Norma.

Disponible en: [http://books.google.com.co/](http://books.google.com.co/books?id=gOB1QgAACAAJ)

[books?id=gOB1QgAACAAJ](http://books.google.com.co/books?id=gOB1QgAACAAJ)

Zardet, Véronique & Krief, Nathalie (2006). *La*

teoría de los costos-desempeños ocultos en el

modelo socioeconómico de las organizaciones,

1-20. México.

- Fecha de recepción: 1 de julio de 2014
- Fecha de aceptación: 15 de octubre de 2014
- Disponible en línea: 15 de diciembre de 2014

Para citar este artículo

Parra-Acosta, José Fabián & Peña-González, Yeimy Carolina (2014). La teoría

de los costos-desempeños ocultos: una

aproximación teórica [número especial:

Contabilidad Gerencial]. *Cuadernos de*

Contabilidad, 15 (39), 725-743.

doi: 10.11144/Javeriana.cc15-39.tcd

