CAPÍTULO XVIII

COSTOS OCULTOS EN ORGANIZACIONES MANUFACTURERAS. UNA APROXIMACIÓN A SU IDENTIFICACIÓN, CONTROL Y GESTIÓN

Jairo Alberto Olarte Cabana

Magister en Contabilidad de la Universidad del Valle, Cali. Profesor de tiempo completo en la Fundación Universitaria Compensar Sede Valle – Grupo de Estudios en Gestión Empresarial-. Correo electrónico: jalbertoolarte@ucompensar.edu.co. ORCID: 0000-0002-9584-6599.

Nicolás Salas Cruz

Contador Público Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Semillero *Colectivo Panas por el Saber Contable*, Contaduría Pública, Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales. Correo electrónico: nsalasc@unipanamericana.edu.co. ORCID: 0000-0001-8291-3070.

Ana María Angulo Castillo

Contadora Pública Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Semillero *Colectivo Panas por el Saber Contable*, Contaduría Pública, Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales. Correo electrónico: amangulo@ucompensar.edu.co. ORCID: 0000-0003-3007-8020.

Sandra Mayerlin Guerrero Valencia

Contadora Pública Fundación Universitaria Compensar Sede Valle. Semillero *Colectivo Panas por el Saber Contable*, Contaduría Pública, Facultad de Contaduría y Finanzas Internacionales. Correo electrónico: smayerlinguerrero@ucompensar.edu.co. ORCID: 0000-0003-2491-255x.

Resumen

Imperceptibles, una de las características con mayor eco en el tipo de costos que se estudia en esta investigación, los costos ocultos. Muchas han sido las iniciativas por comprender las dinámicas organizacionales que dan paso a los disfuncionamientos o aquellas actividades que, derivadas de una decisión, en ocasiones no acertada y sacrificando un costo de oportunidad por la elección, generan imprevistos en el cumplimiento de los objetivos estratégicos y las expectativas de los grupos de interés. De manera especial, las organizaciones avocadas a la manufactura son focos en el estudio de los costos ocultos pues su gestión productiva facilita *caldos de cultivo* para su presencia, por ello, el propósito de este trabajo es estudiar la forma en que pueden ser identificados, controlados y gestionados los costos ocultos en organizaciones manufactureras.

www.doi.org/10.47212/tendencias2020vol.xiii.19

La investigación se enmarcó en los preceptos de la teoría socioeconómica, así, sus fundamentos delimitan un enfoque deductivo, con alcance descriptivo y revisión de fuentes documentales sistematizadas bajo técnicas como la operacionalización de categorías y el análisis de contenidos. Los hallazgos se consolidaron en matrices de triple entrada desagregadas en las subcategorías tratadas (identificación, control y gestión). En los resultados se observó que la metodología más utilizada para identificar costos ocultos es el diagnóstico socioeconómico; por su parte, las prácticas formales de control se adscriben a mecanismos físicos y coercitivos, teniendo menos participación el autocontrol, la responsabilidad y la autonomía (paradigma emergente). La gestión busca una perspectiva social (visión compartida) y económica (sostenibilidad) que, tras integrar la planeación y el diseño de acciones a la medida, permitan identificar, controlar y mitigar los impactos de los costos ocultos.

Palabras clave: costos ocultos, control de gestión, organizaciones, gestión estratégica.

HIDDEN COSTS IN MANUFACTURING ORGANIZATIONS. AN APPROACH TO ITS IDENTIFICATION, CONTROL AND MANAGEMENT

Abstract

Imperceptible, one of the characteristics with the greatest echo in the type of costs studied in this research, called hidden costs. There have been many initiatives to understand the organizational dynamics, that give the way to dysfunctions or those activities that, derived from a decision making, sometimes mistaken and sacrificing an opportunity cost for the choice, generate unforeseen events in the fulfillment of strategic objectives and the expectations of stakeholders. Especially, organizations engaged in manufacturing are focal points in the study of hidden costs because their profitable management provides breeding grounds for their presence, therefore; the purpose of this research is to study how hidden costs can be identified, controlled, and managed in manufacturing organizations. The research was framed in the precepts of the socioeconomic theory; thereby, its foundations delimit a deductive approach, with descriptive scope and review of documentary sources systematized under techniques such as the operationalization of categories and content analysis. The findings were consolidated in triple-entry matrices disaggregated into the revised subcategories (identification, control, and management). The results showed that the most commonly used methodology to identify hidden costs is the socioeconomic diagnosis; for its part, formal control practices are ascribed to physical and coercive mechanisms, with less participation of self-control, responsibility and autonomy (emerging paradigm). Management seeks a social (shared vision) and economic (sustainability) perspective that, after integrating planning and the design of tailor-made actions, makes it possible to identify, control and mitigate, the impacts of hidden costs.

Keywords: hidden costs, management control, organizations, strategic management.

Proyecto de investigación

Esta investigación es resultado del trabajo realizado por docentes y estudiantes del semillero de investigación *Colectivo Panas por el Saber Contable*, adscrito formalmente al Grupo de Estudios en Gestión Empresarial –EGE– de UCompensar Sede Valle.

Introducción

La gestión de costos en las lógicas contemporáneas se postula como un aliado en pro de la competitividad y en una de sus principales consecuencias, la creación de valor, esto, en un entorno complejo y atiborrado de nuevas interacciones entre los agentes sociales, políticos y económicos que conforman la *aldea global*. En tal escenario, tradicionalmente las organizaciones (por cobertura se utiliza este término que incluye a las empresas) han reconocido los costos en forma directa, indirecta, fija o variable, mismos que se revelan en la contabilidad y se asocian con partidas laborales, materias primas, servicios y otros requeridos en el desarrollo del objeto social de una organización; frente a dicho proceso, Horngren et al. (2012) comparten un concepto que desde el campo del conocimiento contable se gestó para el apoyo a la gestión, por ello, afirman que “la contabilidad de costos mide, analiza y reporta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización” (p.4), siendo esta una perspectiva que, aunque hereditaria, hoy resulta incompleta por no profundizar en los costos ocultos y los procesos decisionales.

Consecuente con lo hasta ahora expuesto, pese a los aportes que brindan los actuales sistemas de costos y las posibilidades que los mismos encuentran en la representación de realidades sobre la transformación de las materias primas o la prestación de servicios, a través de la contabilidad, aún se carece de criterios explícitos que permitan la inclusión de costos no observados comúnmente, en la información financiera. En concordancia con lo anterior, Zumztein (2009) afirma, que aunque no sea formal la existencia de partidas bajo la clasificación de costos ocultos en los informes financieros (situación vigente en la normalización de la contabilidad regida por estándares internacionales), estos afectan los valores contenidos en dichos reportes, hecho que más que cualificar como una omisión, induce a reproducciones de la realidad aisladas o falsas pues se desconocen sucesos que tergiversan las expectativas de rentabilidad y productividad;

de esta forma, las promesas de la utilidad de la información de cara a sus usuarios se ven violentadas por la falta de veracidad de los datos contables y quedan reducidas a lo directamente observable, dejando por fuera análisis no financieros y extracontables.

Asimismo, no contar con los requerimientos de información expuestos limita la identificación, control y gestión de los costos ocultos, situación que se observa con alta criticidad dado que tales partidas perturban *materialmente* el funcionamiento de la organización y los resultados esperados; de la misma forma, carecer de direccionamientos para identificar, controlar y gestionar los costos ocultos pudiera ser improcedente en el cumplimiento de los objetivos trazados por los gestores en el ámbito organizacional, debilitando con ello, la creación de valor. En este punto, es significativo precisar que el vínculo entre costos ocultos y toma de decisiones, es estrecho, puesto que, son las acciones directivas las que impactan los costos de oportunidad al tomar una decisión en particular frente a diversas opciones, generándose ahí *caldos de cultivo* que propician la aparición de disfuncionamientos (Lozano, 2019; Sastre, 2012). Lo antes dicho, exagera su relevancia al observarse poco tratamiento del tipo de costos estudiado en organizaciones que tienen por condición *sui generis* la transformación de materias primas en productos terminados, como, aquellas avocadas a la manufactura.

Teniendo en cuenta los anteriores razonamientos, no contar con información y medios para monitorear los costos ocultos pudiera representar afectaciones en la estabilidad financiera, la generación de confianza frente a los *stakeholders*, el cumplimiento de los objetivos y la perdurabilidad en el tiempo; por consiguiente, es viable estructurar el siguiente interrogante *¿de qué manera pueden ser identificados, controlados y gestionados los costos ocultos en organizaciones manufactureras?* Partiendo del anterior cuestionamiento, estudiar el tipo de costos planteado en esta investigación es relevante y oportuno en organizaciones manufactureras, debido a que se constituye en una herramienta de soporte a la gestión y la creación de valor, hoy día, sostenible. Por otra parte, profundizar en el manejo de los costos ocultos puede aumentar la productividad y con esto, la competitividad y rentabilidad, resultados que son posibles gracias a la optimización de recursos derivados del control y la gestión.

De la misma manera, estudiar los costos ocultos favorece la calidad y otros indicadores financieros sin incurrir en el uso de nuevos recursos, es decir, identificar,

controlar y gestionar fluidos imperceptibles de costos conduce a que con los mismos *medios* se obtengan mayores beneficios (Valera, 2015; Parra y Peña, 2014; Pérez et al, 2011). También, vale precisar que, en el escenario profesional de agentes sociales como los contadores públicos, el estudio de esta temática robustece las demandas por encontrar en tal ejercicio profesional un asesor de índole estratégico, que soporte procesos creadores de valor y acompañe en la toma de decisiones.

Para dar cierre a este acápite del documento, el propósito del trabajo es estudiar de qué manera se identifican, controlan y gestionan los costos ocultos en organizaciones manufactureras. Dando cumplimiento al objetivo propuesto, se partió por describir metodologías o acciones que permitan identificar costos ocultos, luego se especifican los principales mecanismos de control utilizados para mitigar los impactos resultantes de los costos ocultos y, por último, se determinan las actividades que en términos de gestión son observadas en el manejo estratégico de los costos ocultos en organizaciones manufactureras. Dentro de las limitaciones de la investigación, los autores reconocen que no se consideraron los aspectos contingentes que marcan la especificidad de los diversos tipos y dimensiones (tamaño) de organizaciones que conforman el sector manufacturero, sin embargo, se tuvieron en cuenta sus generalidades y complejidades más relevantes.

Fundamentación teórica

Como resultado de la consulta de antecedentes, se identificaron algunos ejes temáticos que agremian contribuciones en el campo de los costos ocultos en organizaciones, principalmente, las pertenecientes al sector de la manufactura; los ejes referidos previamente se concentran en 1) Las dinámicas que vinculan al talento humano con la generación de disfuncionamientos. 2) El estudio de la dimensión estratégica y la medición de impactos por acción de los costos ocultos y, 3) Estudios de casos que obtuvieron evidencia empírica y sumaron a una mayor comprensión de los fenómenos organizacionales que redundan en costos ocultos; sobre tales núcleos y cimentado en una lectura profunda de material bibliográfico, se reseñan a líneas seguidas los hitos que representaron aportes a la problemática estudiada.

De acuerdo con el orden dispuesto en el párrafo anterior, una de las líneas de investigación observadas centra su quehacer en la relación, gestión del talento humano y costos ocultos; concretamente, esta es una de las *vértebras* que de forma más robusta alimenta este campo de estudio, hecho que no resulta contrario si se reconoce que un número significativo de investigaciones (Negrón et al., 2020; Acevedo y Yáñez, 2016; Valera 2015 y Hernández et al., 2014) comparten un elemento en particular y es la centralidad que el talento humano constituye en el análisis de los costos ocultos, por ello, abordan problemáticas no identificables fácilmente como el presentismo, debilidades en la organización del trabajo y todo lo atinente al factor laboral. Tales enfoques, y el eje de investigación propiamente dicho, responden a un argumento sólido: los costos ocultos derivan en su mayoría de acciones ejecutadas por las personas que conforman los procesos misionales, de apoyo y estratégico en las organizaciones (Valera, 2015; Hernández et al., 2014; Parra y Peña, 2014), lo cual es resultado de disfuncionamientos que afectan el desempeño social y consecuentemente, provocan deterioro en el desempeño económico de una organización (Savall y Zardet, 2006).

Otro foco de análisis es la dimensión estratégica y la medición de impactos procedentes de los costos ocultos, en este rumbo, referentes como Vásquez y Tobón (2019), Sastre (2012) y Pérez et al., (2011) han investigado la manera en que los disfuncionamientos alteran las expectativas de rentabilidad financiera, la sostenibilidad y el desarrollo organizacional, alejando el logro de las metas que persigue la dirección y que de forma imperceptible suelen verse socavadas por costos ocultos. Frente a lo expuesto, iniciativas como las de Vásquez y Tobón (2019) con el diseño y aplicación de un instrumento (entrevista) que mide las categorías *conocimiento en costos y costos ocultos y seguimiento y control sobre los costos y los costos ocultos* en cuatro empresas, identificaron que las categorías son reconocidas y se distinguen semánticamente, no obstante, las organizaciones estudiadas por Vásquez y Tobón (2019) no cuentan con recursos explícitos para controlar formalmente estos costos.

Un esbozo adicional con respecto a la medición de impactos fue el aportado por Pérez et al (2011), quienes analizaron frecuencias de frases-testimonio, luego generaron estimaciones cuantitativas expresadas en unidades de medidas monetarias y determinaron

efectos financieros bajo la clasificación de familias de disfuncionamientos. De forma similar, la contribución de Sastre (2012) sirve como amalgama para retomar el vínculo entre los costos ocultos y la toma de decisiones, es decir, el *norte* estratégico de una organización, este, es susceptible a los costos ocultos pues es la dirección quien lidera el proceso de realizar una elección frente a múltiples alternativas (decisión), acción que puede ser influenciada por sesgos, desconocimiento del entorno, errores y que, sin ser percibidos, afectan la estrategia y los indicadores de productividad, competitividad y rentabilidad financiera (Sastre, 2012).

Finalmente, y aunque los trabajos de Lozano (2019) y Estévez y Paredes (2018) no son referentes explícitos en el sector manufacturero, configuraron aportes a los propósitos de esta pesquisa, presentaron resultados de investigación utilizando casos de estudio y profundizaron en metodologías de identificación de costos ocultos (mostrándose concurrente la adopción de la propuesta llevada a cabo por Savall y Zardet, 2006). También tributa a la indagación realizada la participación de Parra y Peña (2014), autores que enfocaron su ámbito investigativo en las principales características de la teoría de los costos-desempeños ocultos. En otra dirección, una de las más significativas en este trabajo, causantes como Castañeda y Hernández (2019), Negrón et al., (2018), Valera, et al (2015), Hernández et al (2014), González et al., (2011), Pérez et al (2011) y Marcelino (2010), elaboraron estudios empíricos donde obtuvieron atisbos de la realidad con relación a los costos ocultos en diversos tipos de organizaciones.

En busca de una dimensión conceptual amplia, vale decir que los sistemas de costos tienen por fin elaborar estimaciones y determinar valores finales con respecto al proceso productivo o de prestación de servicios (Rojas, 2007), esto, con el fin de *servir* a las acciones que lidera la dirección a nivel estratégico; precisamente, el costo es entendido como un cúmulo de recursos destinado a las actividades vinculadas con el objeto social de una organización; lo antes mencionado, conforma el trasegar y la finalidad de la contabilidad de gestión, misma sobre la cual refieren Parra y Peña (2014) para indicar, que una de sus variantes, la contabilidad de costos, es una aplicación de los pilares del conocimiento contable que ayuda con el suministro de datos, su cálculo y también, la *lectura* financiera del costo de los productos y servicios.

Manteniendo una línea argumentativa conservadora, tradicionalmente los costos se clasifican atendiendo algunos de los siguientes criterios, sin embargo, es imperativo precisar que quizás desde la pluralidad semántica y nominal que susciten autoridades o contribuciones académicas (enfoque y latitud), se identifiquen otras clasificaciones diferentes a las que se mencionan a continuación, por ejemplo, autores como Rojas (2007) optan por clasificar los costos dependiendo de su función, así mismo presenta una segunda clasificación que identifica el costo según la actividad (costos directos e indirectos) y cataloga los sistemas de costos acorde con tres grandes enfoques, con arreglo al tiempo en que fueron calculados (costos históricos y costos predeterminados), conforme a su comportamiento (costos variables y costos fijos) y con relación a la causalidad de su generación (costos del producto y costos del periodo).

Además de lo anterior y con respecto a la principal categoría conceptual de esta investigación, los costos ocultos, se puede decir que dicho término es asociado con sinónimos como pérdidas, no calidad, excesos, mermas o falta de control, igualmente, es descrito por múltiples adjetivos y epítetos, tales como, inadvertidos, marginados, desconocidos e incalculables, todos estos para referirse a un tipo de costo que pese a su existencia no es reconocido contablemente (Parra y Peña, 2014; Gorziglia, 2012; Pérez et al., 2011), expresado de otra manera, los costos ocultos al no ser identificados según Zardet y Krief (citados por Parra y Peña, 2014), esto sucede cuando el costo no es explícito nominalmente, carece de criterios claros de medición y no se adscribe a un sistema de control continuo, propician que su cuantía e impactos sean ignorados en la toma de decisiones.

En plena concordancia con la aproximación realizada preliminarmente, es factible remitirse a los disfuncionamientos o aquellos hechos que dan paso a los costos ocultos, es decir, las causas (Hernández et al, 2014); con respecto a estas, Savall y Zardet (2006) indican que los disfuncionamientos nacen por ineficiencias en la interacción entre las estructuras que determinan el manejo de una organización y el comportamiento del talento humano, razón por la cual Savall (2006) señala que, los disfuncionamientos representan la divergencia del funcionamiento deseado en comparación con lo realmente acontecido. Otras razones para el origen de los costos ocultos están enraizadas con aspectos alrededor de la desmotivación de los equipos de trabajo, fallas en la comunicación, inadecuadas

prácticas de control, falta de planeación, mano de obra ociosa, errores en la cadena de suministros, desperdicios, excesos de inventario, altos costos de almacenamiento y obsolescencia (Savall, 2006; Savall y Zardet, 2006; Ramírez, 2018, Parra y Peña, 2014), por supuesto, existen disfuncionamientos que aparecerán con mayor frecuencia en el ámbito manufacturero, como los asociados a la gestión de los inventarios. Otros pueden ser recurrentes en todos los sectores (Lozano, 2019).

Luego de realizar ciertas anotaciones con respecto a los sistemas de costos y su descomposición hasta la categoría de costos ocultos, se introduce en esta disertación el concepto de control de gestión, siendo válido anotar que su presencia en el imaginario *managerial* responde a las demandas por una perspectiva holística que supere la evaluación, resultante de la auditoría, por ejemplo, (enfoque de control anglosajón), hacia alcances y formas de control concurrentes y proactivas, incluso, literatura académica reciente acoge con fuerza el término de gestión del riesgo, una noción que vincula el entorno y la incertidumbre en el proceso estratégico (Dextre y Del Pozo, 2012). Si bien es aceptado que el control de gestión se estudia en campos multidisciplinarios, es relevante determinar los aportes que la contabilidad brinda, a través de su arsenal instrumental y técnico, a las actuales premisas del control de gestión, gracias a esto han sido visibles propuestas que por medio de indicadores financieros y estimaciones, representan, cuantitativa y cualitativamente, realidades organizacionales, asimismo, el campo del control de gestión se ha robustecido de un marco teórico que profundiza en su naturaleza, tipos, mecanismos, escuelas, grado, formalidad, momento en que se desarrolla (Ruiz y Hernández, 2007), entre otros aspectos que integrados con el saber de los estudios organizacionales y la contabilidad, permiten su aplicación y optimizan la gestión.

Enfocando la atención en un lineamiento teórico que resultó sustancial para el diseño y la fundamentación de esta investigación, se presenta a continuación la postura de Savall y Zardet (2006) con respecto a la teoría socioeconómica. Henry Savall es clave en el estudio de los costos ocultos (autoridad y epicentro en la literatura de esta temática), no por menos se le atribuye la creación de este concepto (costos ocultos) en el pasar del año 1973 al interior de la Universidad francesa de Jean Moulin Lyon (Parra y Peña, 2014); en su itinerario académico, de la mano de autoras como Véronique Zardet

y en el marco de las actividades elaboradas dentro del Instituto de Socio-Economía de las Empresas y las Organizaciones (ISEOR por sus siglas en francés), han profundizado y aportado modelos y herramientas que a través de indicadores miden los costos ocultos a nivel organizacional (Parra y Peña, 2014).

Uno de los aportes significativos de Savall y Zardet (2006) en la búsqueda de operacionalizar sus postulados teóricos es el modelo de gestión socioeconómica, un diseño que integra indisociablemente la dimensión financiera y social en el abordaje de los costos ocultos, por tal razón, los autores previamente mencionados estudian la interacción de las estructuras orgánicas y los comportamientos humanos en las organizaciones, dado que allí se crean familias de disfuncionamientos (condiciones de trabajo, organización del trabajo, comunicación, coordinación y concertación, gestión del tiempo, formación integrada e implementación de la estrategia), que pueden ser medidas gracias a indicadores como el ausentismo, accidentes de trabajo, alta rotación del personal (dimensión social), no calidad y falta de productividad (dimensión económica); igualmente, dichas mediciones se representan a través de un componente económico, entre ellos, sobresalarios, sobretiempos, sobreconsumos, no producción, no creación de potencial y riesgos (Savall y Zardet, 2006).

Metodología

La investigación se desarrolló atendiendo los lineamientos del método deductivo y cuenta con un alcance descriptivo, el análisis de información se sustentó en fuentes documentales, eminentemente cualitativas y tratadas a través de la operacionalización de la categoría costos ocultos y su descomposición en tres subcategorías: identificación, control y gestión; de esta manera se procedió a la sistematización de las fuentes consultadas bajo las premisas del análisis de contenido, el reconocimiento de frecuencias significativas y concordancias. Sobre las fuentes primarias, estas cumplieron con criterios de valor como ser resultado de investigación, mantener relación con la categoría y subcategorías estudiadas y ubicarse en repositorios académicos de alta calidad y difusión nacional e internacional; igualmente, fue imperativo en la elección de los estudios empíricos la contribución que las fuentes utilizadas brindaron a la problemática en tensión, por encima del volumen o cantidad seleccionados; así, se eligieron de forma no probabilística tres (3) casos y tras ello, se generaron inferencias de cara al objetivo propuesto, acción que requirió los aportes del método hermenéutico e interpretativo.

Producto de la *minería* de literatura y luego de haber tratado el *corpus* seleccionado (estudios de caso), se diseñaron matrices de triple entrada como instrumento de análisis frente a la revisión de metodologías o acciones que den cuenta de la forma en que se identifican, controlan y gestionan costos ocultos, esto, en organizaciones que hacen parte del sector manufacturero en diversos países (Colombia, México, Cuba, entre otros).

Resultados

Dando apertura a la presentación de hallazgos, se exponen las matrices de triple entrada con las cuales se sistematizó la información obtenida en los estudios de caso revisados. Las matrices brindaron la oportunidad de analizar evidencias empíricas sobre la forma en que en organizaciones manufactureras se identifican, controlan y gestionan los costos ocultos. En la matriz 1, 2y 3 se vacio informacion de los 3 casos de estudio, los cuales se presentan a continuacion:

Matriz 1

Estudio de caso. Identificación de costos ocultos asociados a la organización del trabajo en la empresa mixta Coralac S.A. Helados Nestlé.

Autores	Hernández et al., (2014).
Identifica	Hernández et al (2014) identificaron costos ocultos de acuerdo con dos procedimientos, estos son: 1). <i>Alineación</i> , etapa en la que se reconoce la empresa bajo un proceso de ambientación, conformación de grupos de trabajo y levantamiento de información. 2). <i>Diagnóstico del sistema de gestión integrada del capital humano (SGICH)</i> , en esta fase se analiza el proyecto estratégico, los principales indicadores económicos (comportamiento financiero), competencias laborales (métodos, tiempos, productividad de la jornada laboral), disfuncionamientos y se cuantifican costos ocultos. El diagnóstico elaborado por los autores arrojó problemáticas con el proyecto estratégico, dado que no cuenta con una dimensión temporal clara, la misión no comunica las fortalezas organizacionales y se prescinde de mapas de procesos que logren alinear la planeación con los recursos disponibles. En consecuencia, a través de una <i>lista de chequeo</i> cuyos resultados fueron analizados de forma paramétrica y acudiendo a la media geométrica, se identificaron disfuncionamientos como la deficiente gestión del tiempo, tiempos improductivos por problemas técnicos organizativos y por indisciplina en los equipos de trabajo, junto con excedencia de trabajadores (Hernández et al, 2014).

Controla	En la investigación elaborada por Hernández et al., (2014) se identificaron algunas prácticas de control organizacional para dar continuidad al proceso de identificación de costos ocultos; en sí, lo observado en el análisis es la realización de controles físicos por medio de los cuales operacionalizan (plan de mitigación de riesgos) los resultados del diagnóstico, igualmente, acudieron al diseño de indicadores que permitan confrontar lo planeado frente a lo real y así controlar el desembolso de recursos. Por otra parte, en el trabajo de referencia se observó que los autores diseñaron controles de naturaleza estratégica para elaborar mediciones de desempeño y con esto <i>mermar</i> los impactos financieros negativos producto de los disfuncionamientos y costos ocultos identificados.
----------	---

Gestiona	Con respecto a la gestión, básicamente se identificaron dos mecanismos a seguir, el diseño de fichas de costos para el seguimiento de costos ocultos y la proyección de un cuadro de mando integral (CMI). Para dar contexto a lo antes mencionado, es preciso decir que gracias a un balance de carga y capacidad los autores hallaron elementos altamente concluyentes para orientar las acciones de mejora, entre ellas, propusieron rediseños de puestos laborales, combinación, unificación y reducción, esto, sin afectar el ritmo y las condiciones de trabajo de los empleados, pero equilibrando indicadores de eficiencia y productividad. Lo expuesto con antelación permitió a Hernández et al., (2014) realizar <i>fichas de costos</i> que facilitarán evaluaciones anuales y permitirán el seguimiento de las erogaciones asociadas al factor humano. Adicionalmente, como mecanismo de gestión apoyaron implementar el cuadro de mando integral, instrumento que soporta el componente financiero e igualmente, estudia perspectivas claves para la creación de valor, entre ellas, los clientes, procesos internos y la formación de capital humano (Hernández et al., 2014).
----------	--

Fuente: elaboración propia (2020).

Matriz 2

Estudio de caso. Identificación de costos ocultos a partir de un estudio de organización del trabajo en una empresa del sector farmacéutico en Cuba

Autores	Negrón et al., (2018).
Identifica	<p>La investigación elaborada por Negrón et al., (2018) cimentó las prácticas para la identificación de costos ocultos en el diagnóstico socioeconómico, un recurso derivado de la propuesta de Savall y Zardet (2006); de la misma forma, utilizaron instrumentos como listas de chequeo, entrevistas y encuestas en el levantamiento de información. Profundizando en la idea de la lista de chequeo, Negrón et al., (2018) agruparon los disfuncionamientos en siete subcategorías, mismas que configuran la organización científica del trabajo de acuerdo con Marsán et al (2011), citada por Negrón et al (2018), estos son: división y cooperación del trabajo, método de trabajo, organización y servicios del puesto de trabajo, condiciones de trabajo, normación del trabajo, organización de los salarios y disciplina laboral. El listado (<i>Check list</i>) para la identificación de disfuncionamientos desagregó cada una de las subcategorías mencionadas en una serie de indicadores que hacen visible la existencia o no de anomalías, igualmente, la escala de medición (sí – no) permite seleccionar si en la administración del inventario el fluido de recursos se presenta en los materiales, la mano de obra o las maquinarias. Particularmente, el diagnóstico elaborado por Negrón et al., (2018) dejó a la luz la ausencia de instrumentos para medir problemáticas como la indisciplina laboral (desmotivación, poco liderazgo, falta de control), y debilidades en la planeación (carencia de lineamientos de ejecución), configurándose tales situaciones en disfuncionamientos que afectan los costos productivos.</p>
Controla	<p>Con respecto a esta entrada, solo se observó un componente de control con las siguientes características: formal, explícito y de ámbito estratégico; en sí, el mecanismo se constituyó en un procedimiento para el proceso de organización del trabajo. La herramienta mencionada previamente incluyó la definición del problema (identificación), análisis (comprensión) y búsqueda de soluciones (alternativas de mejora) (Negrón et al., 2018). Por otra parte, para dar cumplimiento a los flujos de información bajo la estructura descrita, se propusieron acciones de entrada, actividades y salidas, fases que orientaron y ejercieron control sobre la organización del trabajo. Algunos ejemplos son, fichas de procesos, procedimientos y registros e índices de aprovechamiento de la jornada laboral.</p>

Gestiona	En este caso, Negrón et al., (2018) proponen la elaboración de informes de soluciones que integran una etapa de evaluación, selección e implementación de alternativas, asimismo, la gestión continúa con una evaluación de efectividad y rediseño de estrategias. Por otra parte, dentro de las soluciones que describen los autores de referencia se encuentra el diseño de indicadores cualitativos y cuantitativos (productividad, índice de ausentismo, índice de aprovechamiento de la jornada laboral, índice de procesos que añaden valor, entre otros), cronometrajes y definición de tiempos para las actividades; también se apuntó a estrategias de optimización de labores, eliminación de actividades irrelevantes y reducción de tiempos de operación.
----------	---

Fuente: elaboración propia (2020).

Matriz 3

Estudio de caso. Diagnóstico socioeconómico en una empresa familiar. Sus disfuncionamientos y costos ocultos.

Autor	Marcelino (2010)
Identifica	Para la identificación de disfuncionamientos, Marcelino (2010) utilizó el diagnóstico socioeconómico en una empresa familiar; este, se elaboró teniendo en cuenta los disfuncionamientos asociados a las condiciones de trabajo, organización del trabajo, comunicación - coordinación - concertación, gestión del tiempo, formación integrada e implementación de la estrategia. En los resultados obtenidos por Marcelino (2010), se identificaron disfuncionamientos en la formación integral (más del 50% en la medición elaborada por el autor), así, fueron visibles fallas en los procesos de capacitación y aprehensión de conocimientos sobre las acciones que se desempeñan en la organización y que son creadoras de valor. Por otra parte, lo atinente a la comunicación - coordinación y concertación, resultó crítico dado que existen deficiencias informativas en todas las jerarquías de la organización intervenida por Marcelino (2010), incluso, se documentaron posturas unilaterales en la toma de decisiones. Finalmente, todo lo anterior es resultado de inconsistencias en la dimensión estratégica y en este caso en particular, de observar a la organización “como una extensión del seno familiar y, por lo tanto, sin una visión de negocio” (Marcelino, 2010, p. 97).

Controla	En el estudio empírico realizado por Marcelino (2010) no se observaron de forma explícita prácticas o mecanismos formales de control, no obstante, se identificó que los controles informales y el autocontrol hacen parte de los medios que la dirección tomó en pro de intervenir los imaginarios colectivamente y modificar conductas en los trabajadores, con dicho propósito se extendió una invitación a todos los equipos de trabajo para estudiar los problemas y establecer soluciones concretas o a la medida y de esta manera proceder con la gestión y autorregulación de las actividades que dieron paso a los disfuncionamientos identificados.
Gestiona	Desde el punto de vista de la gestión, se vislumbraron algunas estrategias en busca de superar los impactos que suponen los disfuncionamientos y su materialización en forma de costos ocultos. De manera concreta y al tratarse de una empresa familiar, se propuso evitar actividades que combinen aspectos personales con otros relativos a la organización (empresa); por otra parte, se implementaron evaluaciones de los resultados socioeconómicos para realizar seguimiento a las acciones de mejora y monitorear los impactos financieros que generan disfuncionamientos como las insuficiencias en el área de producción, el desconocimiento de las funciones, comunicación no asertiva y ausencia de formación al talento humano, entre otros factores. En consecuencia, con los hallazgos obtenidos en el diagnóstico socioeconómico, Marcelino (2010) estableció acciones de mejora para lograr que la integración familiar y la perspectiva organizacional, comulguen sanamente y la empresa pueda ser vista como una unidad independiente que cobija todos los preceptos de la competitividad y la creación de valor, es decir, incluir una nueva visión desde el gobierno corporativo.

Fuente: elaboración propia (2020)

Partiendo de la sistematización y análisis de información expuesta en las matrices, se procede con la discusión de hallazgos; para esto, fueron tenidos en cuenta los estudios empíricos tratados y múltiples fuentes que complementaron las acciones de identificar, controlar y gestionar costos ocultos en organizaciones manufactureras. En el área de la identificación de disfuncionamientos y costos ocultos y según la significancia de las frecuencias de aparición, se observó de manera concluyente que la propuesta del diagnóstico socioeconómico realizada Savall (2006) y Savall y Zardet (2006) es el principal instrumento utilizado (operacionalizado a través de listas de chequeo o inventarios), además, fue aplicado en los casos estudiados en esta investigación (Negrón et al., 2018; Hernández et al., 2014; Marcelino, 2010) y en otras desarrolladas por Ramírez (2018), González et al., (2011) y Pérez, et al (2011). En las problemáticas

identificadas fue concurrente la mención (frecuencias) a falencias en el ámbito estratégico (planeación), tal como encontraron Negrón, et al., (2018), Hernández et al., (2014), Ramírez (2018), González et al., (2011), Pérez, et al (2011) y Marcelino (2019), siendo este un hallazgo que soporta los vínculos entre el origen de los disfuncionamientos y los procesos decisionales (Sastre, 2012; Lozano, 2019). Por último, se evidenciaron otros puntos claves en la generación de disfuncionamientos, los inventarios (Ramírez, 2018) y la gestión del talento humano (debilidades en formación integrada, Negrón et al., 2020; presentismo, Valera, 2015; organización del trabajo y competencias Hernández et al., 2014).

Frente a los mecanismos de control se validó la presencia de controles formales e informales, sin embargo, se identificó menos intensidad en el estudio de dicha subcategoría, el control, hecho que es compatible con lo manifestado por Vásquez y Tobón (2019, p. 15), quienes observaron que, pese a que en organizaciones se conoce el término de costos ocultos, “no se cuenta con herramientas de control específicas para este rubro”. Por otra parte, los controles formales, físicos y coercitivos tienen una participación significativa en los casos estudiados, principalmente en los inventarios por la naturaleza del objeto social de las organizaciones que realizan actividades de manufactura y en donde resulta vital ejercer control sobre las existencias (determinación de puntos máximos, mínimos y críticos) e institucionalizar políticas de gestión para las materias primas (Ramírez, 2018; Marcelino, 2010), reduciendo de esta manera deterioros, mermas, sobrantes, fallas en la rotación, entre otros disfuncionamientos. De la misma forma, Ramírez (2018) indica que prácticas de fomento a una cultura de control, el autocontrol y la construcción de una visión conjunta, se visibilizan altamente eficientes y claves en la gestión de gobierno en las organizaciones (modificar conductas humanas a favor de los objetivos estratégicos como mecanismo de control).

Desde otro ángulo, los retos en términos de control se direccionan hacia el componente humano, principalmente, por la complejidad que dicho actuante representa y las múltiples subjetividades que, de manera interna y externa, personal o corporativa, pueden afectar las actividades asignadas y propiciar disfuncionamientos (Lozano, 2019; Valera, 2015; Marcelino, 2010). Concomitante con la anterior postura, en estudios sobre el presentismo Valera (2015), afirmó “las empresas no cuentan con sistemas de gestión

para controlarlo y prevenirlo” (p. 139), dado que un alto porcentaje de los errores y accidentes laborales devienen de la falta de control a este tipo de disfuncionamiento (presentismo); por su parte, Negrón et al (2020) diseñaron procedimientos de control para la gestión por competencias e indicadores de medición de desempeño, acción concordante con premisas pioneras como la de Savall y Zardet (2006) y otras adaptadas por Hernández et al., (2014).

En lo concerniente con la gestión de costos ocultos, son frecuentes las acciones reactivas a los hallazgos encontrados en los diagnósticos u otros artefactos similares de identificación, tal como se observó en las investigaciones de Negrón et al., (2018), Hernández et al., (2014) y Marcelino (2010). Puntualmente, algunas herramientas observadas en los casos tratados son concordantes con otras experiencias de investigación previas, así, el diseño de instrumentos para valorar y gestionar los costos ocultos es uno de los recursos mayormente utilizados por la adaptación que tiene la unidad de medida monetaria con la realidad financiera de las organizaciones y la contabilidad (Lozano, 2019; Negrón et al., 2018; Hernández et al., 2014; Gorziglia, 2012 y Marcelino, 2010), principal insumo de representación de realidades socioeconómicas. De forma análoga, mejorar la formación del talento humano a través de capacitaciones es un mecanismo altamente demandado (Ramírez, 2018; Marcelino, 2010), al igual que las medidas para restablecer la comunicación y los flujos de información a todo el ámbito de la organización, mejoras internas que aunadas a la planeación estratégica perfilan la gestión de disfuncionamientos y porque no, llegar a un ortofuncionamiento o funcionamiento eficiente, con la ayuda de insumos como el cuadro de mando integral.

Conclusiones

Identificar los costos ocultos en organizaciones pertenecientes al sector manufacturero, es un primer paso para conocer las variables que inciden tanto positiva como negativamente en la cotidianidad de una organización, en especial, aquellas que de forma imperceptible agreden el cumplimiento del proyecto estratégico; para afrontar tales anomalías, el modelo de gestión socioeconómica es uno de los principales medios de identificación de costos ocultos (diagnósticos, listas de chequeo e indicadores), posibilitando su control y gestión. Los disfuncionamientos identificados en los casos de estudio se centraron en falencias a nivel estratégico, la ausencia de una visión compartida

que coadyuve la proyección a largo plazo, las carencias en la formación integrada al talento humano y los vicios que restan de una comunicación vertical, autocrática y lineal, hallazgos útiles en el reconocimiento y medición de tales problemáticas, un paso infranqueable para el control y la gestión.

Si bien fueron visibles prácticas de control, tanto la literatura como la evidencia empírica es menos profunda y los mecanismos se suscriben a paradigmas de control formal, físicos e impositivos, posturas que por herencia han definido el control en las organizaciones y que hoy día deben ser complementadas con el autocontrol como marco de la cultura organizacional (evitando mecanismos de control tecnológicos aislados del proyecto estratégico), la gestión de riesgos y mecanismos simples, flexibles y adaptables a las realidades propias de una sociedad hipermoderna. En la gestión de los costos ocultos (casos revisados), fueron consideradas la vertiente social (talento humano) y la variable económica (rendimiento financiero), escenario que acentúa la relevancia de la toma de decisiones en el proceso gerencial y el equilibrio entre el bienestar del talento humano y las exigencias de los grupos de interés.

Como futuras líneas de trabajo se considerará el desarrollo, sin llevar al extremo del funcionalismo y el reduccionismo, de guías de aplicación que faciliten el uso de herramientas como las aquí tratadas, en pequeñas empresas, mismas que por sus características (recursos escasos) suelen dejar este tipo de temáticas en el olvido y carentes de la relevancia que merecen, obviando que sin un adecuado reconocimiento de los disfuncionamientos es improcedente la oportunidad del control organizacional y también, de la gestión de costos ocultos en el corto, mediano y largo plazo, fin de un planteamiento socioeconómico en las organizaciones.

Referencias bibliográficas

- Acevedo, K. y Yáñez, M. (2016). Costos de los accidentes laborales: Cartagena – Colombia, 2009 – 2012. *Ciencias Psicológicas*, vol. 10, núm. 1, pp. 31 – 41. <http://www.scielo.edu.uy/pdf/cp/v10n1/v10n1a04.pdf>
- Castañeda, E. y Hernández, C. (2019) *Costos ocultos y su impacto en el resultado financiero de la Empresa Corporación Velsalit S.A.C.*, [Tesis de pregrado,

Universidad Privada Antenor Orrego] Repositorio Institucional. <https://cutt.ly/GjY9oO6>

Dextre, J. y Del Pozo, R. (2012). ¿Control de gestión o gestión de control? *Contabilidad y Negocios*, vol. 7, núm. (14), pp. 69-80. <https://cutt.ly/sjY9uU2>

Estévez, A. y Paredes, R. (2018). Los costos ocultos y su impacto en el costo de producción del cuero en las curtidurías artesanales caso: Curtiduría Artesanal “A&L” de la provincia de Tungurahua. *EPISTEME. Revista digital de Ciencia, Tecnología e Innovación*. <http://45.238.216.13/ojs/index.php/EPISTEME/article/view/1507>

González, M., Mendoza, F y Vargas, T. (2011). *Disfuncionamientos en PYMES evidencian falta de planeación*. Caso: pequeña empresa del sector metal mecánico. *Memorias en extenso*, pp. 1 – 18. <https://cutt.ly/bjY9tG1>

Gorziglia, G. (2012). *Gestión en empresas agropecuarias: los costos ocultos de la actividad agrícola [ponencia]*. Decimoséptimas Jornadas “Investigaciones en la facultad” de Ciencias Económicas y Estadística. Libro de actas, Universidad Nacional del Rosario.

Hernández, J., Negrón, A., Bauchel, W., Duro, L y Fernández, H. (2014). *Identificación de costos ocultos asociados a la organización del trabajo en la empresa mixta Coralac S.A. Helados Nestlé [ponencia]*. *Memoria 17 Convención Científica de Ingeniería y Arquitectura*, Convención Científica de ingeniería y arquitectura.

Horngren, C., Datar, S y Rajan, M. (2012). *Contabilidad de costos en México*. Pearson Educación de México.

Lozano, E. (2019). *Costos ocultos, una herramienta para la competitividad de las empresas constructoras*. En Chirinos, Y., Ramírez, A., Godínez, R. Barbera, N. y Rojas, D. (2019). (Eds.). *Tendencias en la Investigación Universitaria*.

Una visión desde Latinoamérica, pp. 84 – 96. Fondo Editorial Universitario
Servando Garcés de la Universidad Politécnica Territorial de Falcón.

Marcelino, M. (2010). *Diagnóstico socioeconómico en una empresa familiar*. Sus disfuncionamientos y costos ocultos. *Economía y Sociedad*, vol. XIV Núm. 26) pp. 83-103. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=510/51020954006>

Negrón, A., Fleitas, M., Gémar, G., Negrón., García, V. y Trujillo, Y. (2018). Identificación de costos ocultos a partir de un estudio de organización del trabajo en una empresa del sector farmacéutico en Cuba. *Ingeniare. Revista Chilena de Ingeniería*, vol. 26, núm. 1, pp. 6 – 20.

Negrón, A., Gémar, G y Noda, M. (2020). Identificación de costos ocultos relacionados con la gestión de competencias laborales. *Ciencias Holguín*, vol. 26, núm. 1, pp. 1 – 12. file:///C:/Users/Jairo%20Alberto/Downloads/1143-3232-8-PB.pdf

Parra, J. y Peña, Y. (2014). La teoría de los costos-desempeños ocultos: una aproximación teórica. *Cuadernos de Contabilidad*, Vol. 15 (39), pp. 725 - 743. <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v15nspe39/v15nspe39a02.pdf>

Pérez, C., Vargas, T y Jiménez, M. (2011). *Impacto de los costos ocultos*. Un estudio de caso [ponencia]. Memoria del XV Congreso Internacional de Investigación en Ciencias Administrativas (ACACIA) Veracruz, México.

Ramírez, A. (2018). Reconocimiento de los costos ocultos para una adecuada administración de la materia prima. *Revista de investigación SIGMA*. Vol. 05, No. 2, pp. 23-38. <https://journal.espe.edu.ec/ojs/index.php/Sigma/article/view/1252/922>

Rojas, R. (2007). *Sistema de costos*. Un proceso para su implementación. Universidad nacional de Colombia sede Manizales. <https://cutt.ly/CjzWnv9>

- Ruiz, C. y Hernández, J. (2007). *El control en las organizaciones: un marco de estudio. Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro*, pp. 3366 – 3382. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2234297>
- Sastre, R. (2012). Los costos ocultos en la toma de decisiones. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, pp. 6 – 27. http://www.revistaic.org/articulos/numesp/articulo1_esp.pdf
- Savall, H. (2006). *Aspectos generales del modelo de gestión socioeconómica de organizaciones*, pp. 1-33. http://www.laisumedu.org/DESIN_Ibarra/desin/pdf-seminario2006/seminario-2006-06a.pdf
- Savall, H. y Zardet, V. (2006). Reciclar los costos ocultos durables: la gestión socioeconómica. Método y resultados. *Administración y Organizaciones*, vol. 8, núm. 16, pp.17-43. <https://rayo.xoc.uam.mx/index.php/Rayo/article/view/268>
- Varela, L. (2015). Los costos ocultos del presentismo laboral en las empresas manufactureras de Lima. *Quipukamayoc*. Vol. 23, pp. 131 – 141. 10.15381/quipu.v23i43.11607
- Vásquez, J. y Tobón, M. (2019). *Gestión de los costos ocultos como costo de oportunidad para la rentabilidad en las empresas*. (Tesis de pregrado, Tecnológico de Antioquia Institución Universitaria). Repositorio digital TDEA: <https://dspace.tdea.edu.co/handle/tda/557>
- Zumstein, J. (2009). *Lineamientos estratégicos para minimizar los costos ocultos en el sector de servicios contables*. Caso: ZR & ASOCIADOS. (Tesis de especialización, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado / Universidad del Zulia)