

# LA TEORÍA CRÍTICA Y LOS COSTOS OCULTOS. UN ANÁLISIS DESDE LA PROPUESTA DE ANTHONY HOPWOOD.

## CRITICAL THEORY AND HIDDEN COSTS. AN ANALYSIS FROM ANTHONY HOPWOOD'S PROPOSAL.

Andrea del Pilar Ramírez-Casco

andreamirezdoctoradocont@gmail.com

Escuela Superior Politécnica de Chimborazo, Riobamba-Ecuador

Universidad de los Andes, Mérida-Venezuela

### RESUMEN

La presente investigación tiene como propósito analizar la propuesta de Anthony Hopwood sobre la teoría crítica en la disciplina contable. La misma hace referencia a lo social y organizacional, y los costos ocultos se analizan bajo herramientas de gestión que se basa en los social y económico de las organizaciones. El objetivo de esta investigación radica en determinar la relación entre la teoría crítica y los costos ocultos y su influencia en las organizaciones. Se aplicaran métodos como el histórico lógico y sistémico que permitirá concluir que la contabilidad bajo en el enfoque social sirve para generar una responsabilidad social para los socios, administradores y accionistas, los cuales han permitido generar bases para generar nuevas formas del oficio contable y no solo que sea considerada como una técnica, sino como una herramienta para el desarrollo de las operaciones de una organización.

**Palabras clave:** organizaciones, costos ocultos, teoría crítica.

### ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze Anthony Hopwood's proposal on critical theory in the accounting discipline. It refers to the social and organizational, and the hidden costs are analyzed under management tools that are based on the social and economic organizations. The objective of this research is to determine the relationship between critical theory and hidden costs and their influence on organizations. Methods such as logical and systemic history will be applied, which will allow concluding that low accounting in the social approach serves to generate a social responsibility for partners, administrators and shareholders, which

Recibido: 18 de octubre de 2018 revisión aceptada: 18 de enero de 2019

Correspondiente al autor: andreamirezdoctoradocont@gmail.com

have allowed to generate bases to generate new forms of the accounting office and not only that is considered a technique, but as a tool for the development of the operations of an organization.

**Keywords:** organizations, hidden costs, critical theory.

## INTRODUCCIÓN

Anthony Hopwood, catedrático de Said Business School (*University of Oxford-Inglaterra*) fue considerado uno de los estudiosos más influyentes de la investigación contable en el siglo XX. Influenciado por la obra de Michel Foucault sobre la teoría del poder del conocimiento, analiza la importancia de la contabilidad al identificarla como una parte fundamental de la organización.

Hopwood (1987) reconoce la importancia de la contabilidad al visibilizarla ante las decisiones de la organización y al cambio permanente al cual está expuesta.

Sus orígenes residen en el ejercicio del poder de la vida social, tanto dentro como fuera de la organización. Se ve implicada la creación activa de un régimen particular de cálculo económico dentro de la organización con el fin de hacer real y poderoso las concepciones de los fines económicos y sociales.

Se observa entonces que, la contabilidad ha jugado un papel muy positivo en la creación de un dominio organizacional controlable. (Hopwood, 1987, p. 213).

De esta forma la contabilidad se convierte en un factor decisivo de la organización al mostrar los resultados de las decisiones de la gerencia y la incidencia de los factores externos en los resultados organizacionales; pero también, en hacer visibles las ineficiencias de la propia administración.

El autor a través del ejemplo de una alfarería del siglo XVIII, en el incipiente esquema de lo que sería la contabilidad de costos, relata la manera en la cual un importante empresario de la época declaró su falta de interés por los costos de producción, sin embargo, al enfrentar la recesión económica y tener que mantener el precio por sobre los costos, descubre una serie de inconsistencias y problemas de control en la toma de decisiones que generaba una serie de costos que no podían ser capturados por el sistema tradicional e incidían en el funcionamiento de toda la organización.

Desde esa época hasta la actualidad, los costos se han convertido en la base para la toma de decisiones, ya que a través de ellos se pueden identificar los factores que impactan en la eficiencia de la gestión, el ciclo de vida de los productos, las innovaciones tecnológicas y los sistemas productivos.

La intención de este texto es analizar los aportes de Hopwood en relación con el papel de la contabilidad de gestión y su vinculación a los costos ocultos, a través de los cuales se ha logrado tener otra visión:

Una contabilidad en acción, real, con numerosas preguntas que hacen de ella, más estratégica en la gestión de las organizaciones, debido a que no solo se basa en el uso racional de los recursos, sino en función social de los mismos. (Hopwood, 1987, p. 213).

A través de la contabilidad, la organización se incorpora al dominio social, la cual es vista “como un artefacto residente en el dominio

Andrea del Pilar Ramírez Casco

de lo social en lugar de lo organizacional” (*Id.*). Los aportes de Hopwood se basan en que la contabilidad debe ser vista como un fenómeno social y organizacional, debido a que las organizaciones se desarrollan en torno a la cultura, asuntos legales, políticos y organizacionales, los cuales han sido poco explorados dentro de la disciplina contable, debido a que la gerencia busca dar respuestas a las demandas de mercado, competencia y a las épocas de crisis.

El método de los costos ocultos busca la reconciliación entre “la dimensión económica y la dimensión social” (Savall & Veronique, 1995, p. 20). Se basa en el estudio de lo social y económico, con la utilización de herramientas de gestión para disminuir los disfuncionamientos que se producen en el desarrollo de las actividades del ser humano, pero sus investigaciones se han realizado solo en la disciplina administrativa. Ante estos factores se tomará como referencia que la contabilidad debe ser analizada bajo los factores sociales, organizacionales y económicos para poder determinar el impacto que va a tener al momento de incursionar el estudio de lo económico dentro de la disciplina contable.

Hopwood cita a Larrinaga (1999, p. 23) y señala que “las prácticas contables son el resultado de la interacción social”, ya que los contextos sociales presentan diferentes interpretaciones, porque representan diversos significados cuando se habla de pérdida, ganancia o costo histórico que son el resultado de una reacción frente a un fenómeno. Además cita a Tinker (1985) y destaca que la teoría crítica involucra lo social, económico, político e ideológico.

Finalmente, se pretende que los aportes de la disciplina contable de Hopwood (1987)

sirva de referencia para la investigación de los costos ocultos y bajo la óptica de la teoría crítica se pueda analizar los factores sociales que se desarrollan al interior y exterior de una organización, debido a que son producto de diversas acciones y decisiones de las personas que por diversas circunstancias son no “visibles” en los estados financieros.

## METODOLOGÍA

El método implementado en este estudio parte de la investigación teórica-exploratoria que consiste en relacionar la teoría y la implicación con los costos ocultos. Se pretende recolectar datos en bibliografía especializada con el propósito de identificar los cambios en la forma de relación entre el empresario-trabajador y como la flexibilidad y el libre mercado afecta el pensamiento y las vidas del ser humano.

La investigación histórica permite analizar la teoría crítica y su relación con los costos ocultos, debido a que sus investigaciones se basan en el enfoque social de cada una de las actividades que realiza una organización. Se propone generar una cultura de responsabilidad social para poder disminuir los disfuncionamientos que realizan los seres humanos de manera voluntaria e involuntaria.

## RESULTADOS

### Aportes de Hopwood a la contabilidad de gestión.

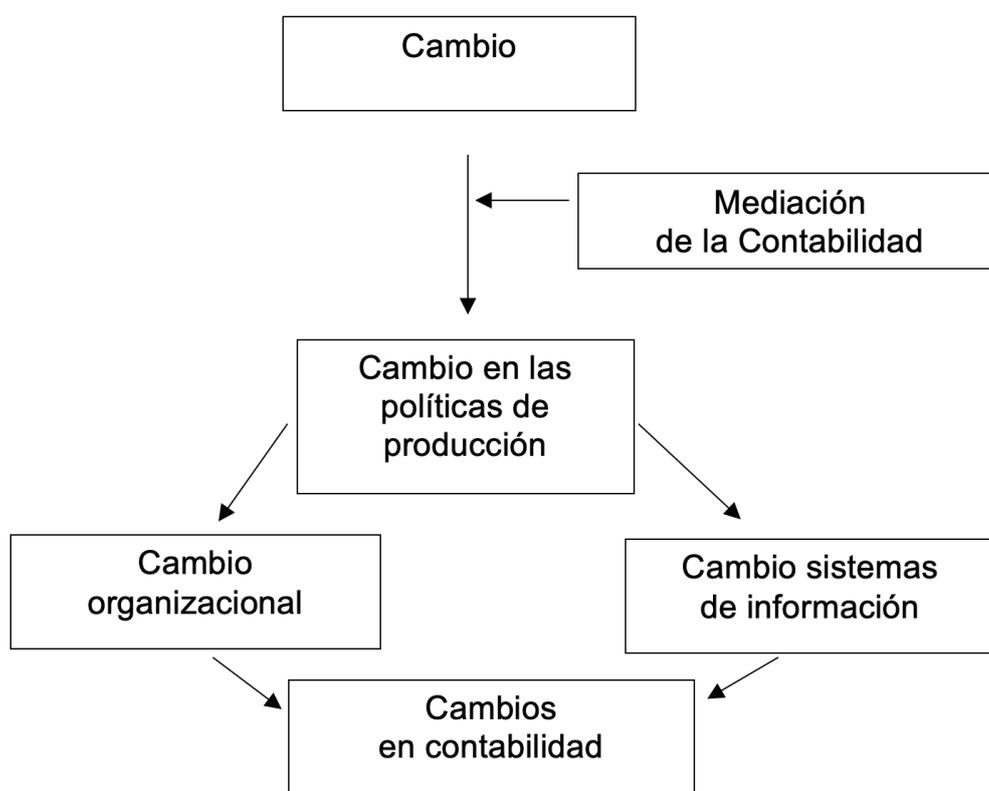
Hoopwood en su artículo *The archaeology of accounting systems* (1987), se enfoca en los cambios en la percepción de la contabilidad. Así de una visión de una contabilidad estática y neutral, se transforma en un poderoso artefacto social, dinámico y cambiante que visibiliza a la organización frente a la sociedad. En ese proceso Hopwood expresa la tendencia hacia

lo público, sin embargo, existe a lo interno de la organización un importante cambio debido a que la contabilidad también “visibiliza” el poder de los diferentes grupos que interactúan y sus efectos en los resultados organizacionales, colocando así el punto focal en la contabilidad de gestión.

Según Hopwood las nuevas prácticas contables han originado nuevos modelos de autonomía organizacional. La contabilidad actual puede

entenderse como dinámica y emergente debido a que sus técnicas han sido implicadas en las transformaciones organizacionales y sociales. La contabilidad ahora es crucial en la organización.

En la figura 1 se muestra que los factores externos inciden en la organización, pero a su vez la contabilidad se transforma en un elemento de mediación para su inclusión en la organización y posterior información.



**Figura 1.** La contabilidad involucrada en el cambio organizacional. Hopwood (1987, p. 222). *The archaeology of accounting systems*. Revista Accounting organizations and society, Vol. 12, Nº 3.

Esta figura muestra como la contabilidad es la base de las organizaciones. Se puede comprobar los cambios en la política de producción los cuales van a variar según el número de unidades, ocasionado que los sistemas de información no solo sirvan para registrar hechos económicos sino para determinar la solvencia, liquidez y rentabilidad de una organización en un período determinado.

Andrea del Pilar Ramírez Casco

La contabilidad deja de ser “un fenómeno pasivo, no es solo un reflejo de otros aspectos de la organización, sino que también ha jugado un rol constructivo y positivo en el funcionamiento organizacional” (Hopwood, 1987, p. 222). De esta forma el autor declara la importancia de la contabilidad para la organización, no como un conjunto de reportes basados en hechos y decisiones pasadas, sino como parte de la construcción de la vida organizacional.

Uno de los principales elementos que tomó en cuenta en su investigación fue el sistema contable (Hopwood, 1987, p. 222) que cambia a través del tiempo debido a que la contabilidad no es un fenómeno estático, por el contrario, es dinámico y en constante evolución. Se observa que:

Poco se ha valorado en términos económicos cómo influye en el desempeño del ser humano. El mismo ha sido considerado como una máquina, ocasionado que se produzca malversación de fondos y que sus actividades no sean reconocidas por los administradores como fuentes generadoras de valor.

Se han realizado los procedimientos contables de manera empírica, sin determinar cuánto invirtió el administrador en la compra/venta de bienes y servicios.

No toma en cuenta la opinión del cliente ya que es la razón de ser en toda organización. Son el residuo de estrategias de mercado, de producción y organizaciones, ya que se convirtió en el rescoldo de elecciones estratégicas pasadas, sobre modelos de organización y acuerdos pasados sobre políticas para hacer visibles y gobernables.

Las técnicas de contabilidad llegaron a ser vinculadas con el funcionamiento de la gerencia, por lo que las políticas organizacionales llegaron a ser independientes,

ya que el costo productivo influye cuando la producción es específica, debido a esto el sistema contable que operó bajo supuestos de producción no tomó en cuenta el cálculo y los reportes de los costos de establecimiento, ya que el costo de las operaciones financieras se hicieron claramente visibles y los cambios de la producción fueron menos visibles porque no entraron en los cálculos contables. La estructura de los cambios ocasionó que la contabilidad llegue a estar sujeta a diversas presiones sociales y económicas.

Ante estos elementos existe un conflicto de interés en el que interviene el desarrollo de formas de cálculo económico. La contabilidad no es vista como un oficio desinteresado, debido a que crea una visibilidad y modelo muy particular de importancia organizacional, ya que una atención más explícita se ha dado a sus consecuencias tanto para la acción organizacional como social.

La contabilidad es analizada como técnica al condicionarla al resultado de lo económico y gerencial para el funcionamiento de las organizaciones, ya que al ser considerada como disciplina, ha logrado avances en la articulación de elementos indefinidos de conocimiento que se relacionan con lo que debe ser establece aportes para que sea considerada como una disciplina eficiente en los costos, la planeación, la valoración y las dinámicas de inversión, es decir, será una herramienta para la toma de decisiones y no será considerada como resultado de la gestión administrativa. (cfr. Hopwood, 1987, p. 213).

### **El caso de Josiah Wedgwood.**

Hopwood analiza el caso de Josiah Wedgwood, empresario, alfarero inglés del siglo XVIII, que reconoció los cambios en la economía

combinados con la actividad empresarial, ya que en los inicios de la industria alfarera en 1772 en Gran Bretaña, comenzó con una recesión económica debido a que los precios, ganancias, salarios y el empleo disminuyeron rápidamente ocasionando bancarrotas y así Wedgwood se percató de una dificultad, porque se negó a creer que la situación estaba en un nivel desesperado, lo que originó el quiebre de varias empresas.

Los métodos de los negocios fueron revaluados, se prestó especial atención a los gastos de producción y originó que las cuentas de costo nacieran. Wedgwood tuvo la idea de sobrevivir a la recesión bajando los precios para estimular la demanda. Se condicionó por la necesidad de asegurar que el precio aún excediera el costo. El concepto de costo se vinculó con el comercio y la industria, ya que el costo permaneció como una idea y no como un hecho. En la aplicación del precio justo sin considerar el costo, lo que originó una gran flexibilidad en los procesos operativos, por lo que se podía atender a los pedidos de manera rápida, debido a esto el volumen de producción fue más concentrado y por consiguiente más alto. La producción de este tipo provocó un mayor control en los sistemas de producción, ocasionando métodos alternativos de producción.

Wedgwood centró su atención en el nivel de gastos de producción debido a que medir el éxito del negocio por la vía de ingresos empezó a descender, por lo que tuvo que descubrir que no existen procedimientos para observar trabajos internos de la organización a través del ojo de la contabilidad, debido a que los hechos de costeo tuvieron que ser creados de una simple revelación. Tales esfuerzos resultaron en la construcción de cuentas cada vez más detalladas, para tener en cuenta los gastos de fabricar y vender bienes, ya que la cantidad de bienes debe ser un poco

más real de la mitad del gasto real atendido en la fabricación y venta. Al comparar las cuentas financieras con los costos emergentes encontró que los dos no concordaban. Con estas decisiones se obtuvo información más precisa y un nuevo sistema de información de gestión que se estableció con un equipo de operación basado en la localización geográfica.

Dentro de este proceso fue necesario que los niveles de producción, fabricación, ventas e inventario se llevaran a cabo mensualmente por todos los establecimientos a través de los sistemas contables de datos basados en el computador. Su desempeño era medido por una base anual en términos de balance general y estado de resultados. En todos estos cambios se reconoció que los controles contables no eran los adecuados, ya que se tomó en consideración un reporte más frecuente y desagregado, por lo que el desempeño local, fue valorado mensualmente con el remplazo de la información financiera resumida, con un reporte extremadamente detallado de sus resultados financieros, de mercado, de operación e incluso de personal.

Hoopwood considera a la contabilidad como un fenómeno social, la misma que se enfoca en comprender a la organización donde hay una combinación de recursos humanos, económicos y tecnológicos, para poder brindar la solución de problemas. Es en una realidad social, donde la contabilidad se crea y recrea, dando una visión subjetivista relacionada con las ciencias sociales. Esto hace pensar que el interés de la contabilidad no es la de un directivo, se necesita crear una comunicación permanente con los usuarios internos (clientes-competidores). Proveedores y externos (social-económico-político y tecnológico) de la organización.

Andrea del Pilar Ramírez Casco

## DISCUSIÓN

Por medio de la teoría crítica se pretende generar un cambio estructural en los procesos de integración social donde analizará el rendimiento y la responsabilidad social, y poder despertar el diálogo como práctica de una comunicación libre de autoridad, por parte de los directivos de una organización y así generar una comunicación permanente en cada una de las actividades que realiza el ser humano para el desarrollo de sus actividades económicas.

Hopwood menciona a Rivera (2011, p. 37) y establece una clasificación en dos vías: la primera, relativa a investigaciones sobre la obra de Foucault a nivel teórico general, donde los temas están vinculados al entorno y poder, poder y poder-saber. Destaca que “los contadores al hablar de la realidad, crecimiento, beneficio, lo hacen sin un conocimiento claro de las políticas internas y externas de las organizaciones”.

Ante estos factores se debe evaluar los factores que influyen en el desempeño de las actividades sociales, ya que lo social hace referencia al crecimiento económico de la organización, donde el entorno puede determinarse en una estructura social determinada, en un espacio temporal o momento histórico. (Rivera, 2011, p. 4. Citado por Hopwood, 1987, p. 37).

Finalmente, ante dichos factores el cambio contable se basa en el entorno de la actividad social, en el desarrollo de la contabilidad de costos y las prácticas contables obedecen a necesidades de guerra, por lo que las organizaciones profesionales han sido influenciadas por el sector empresarial (Rivera, 2011, citado por Hopwood, 1987, p. 65). Los costos ocultos manejan modelos administrativos basados en herramientas de gestión para evaluar y minimizar los factores sociales que influyen en el desarrollo de las

actividades del ser humano y así poder generar mecanismos de control para disminuirlos.

## CONCLUSIONES

Las investigaciones realizadas por Anthony Hopwood han desarrollado bases para estudiar la contabilidad como fenómeno social, para poder establecer soluciones a los cambios en el entorno de una organización, que se originan desde lo social, ético, profesional, ambiental generando nuevos paradigmas sobre la contabilidad.

La propuesta de Hopwood es una herramienta de apoyo para las actividades económicas que realiza el ser humano de manera lícita y poder al final de un ejercicio económico determinar si se obtuvo pérdida o ganancia de una actividad económica a través de los estados financieros, los cuales son insumos para la toma de decisiones en el ámbito administrativo y financiero.

La teoría crítica y su relación con los costos ocultos servirán como punto de partida para futuras investigaciones en el ámbito de la contabilidad, debido a que las dos analizan los factores sociales, pero los costos ocultos le da un valor adicional al momento de analizar los factores económicos que influyen en las actividades del ser humano.

## REFERENCIAS

### BIBLIOGRÁFICAS

- CAPELLETTI, L., & LEVIEUX, P. (2011). *Le controle de gestion socio-economique: convertir les couts caches en performance durable*. (pág. 12). Inberland.
- CAPELLETTI, L., & LEVIEUX, P. (2008). *Le controle de gestion socio-economique: convertir les couts caches en performance durable*. (pág. 15). Paris: Editions d Organisation.

- DEMING, W. (1982). *Productivity and competitive position*. Cambridge Massachusetts: Center for Advanced Engineering Study.
- FOUCAULT, M. (1972). *The archaeology of knowledge & the discourse on language*. New York: Pantheon Books.
- HOPWOOD, A. (1978). *Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems, accounting, organizations and society*. Disponible en [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682\(78\)90003-X](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361-3682(78)90003-X).
- HOPWOOD, A. (1987). The archaeology of accounting systems. *Revista Accounting organizations and society*, Vol. 12, Nº 3. Disponible en <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368287900389>.
- HORNGREN, C., FOSTER, G., & DATA, S. (1996). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. México: Prentice Hall Hispanoamericana.
- LARRINAGA, G. C. (1999). *Perspectivas Alternativas de Investigación en Contabilidad: una revisión*. Madrid: Universal Carlos III.
- RIVERA, E. V. (2011). *Foucault: su influencia en la investigación en contabilidad y gestión. Construcción de un mapa del enfoque Foucaultiano*. Barcelona: Trabajo de investigación.
- SAVALL, H., & ZARDET, V. (1989). *Maitriser les couts et les perfomances caches. Le contrat d'activite periodiquement negociable* (pág. 20). Lyon: Económica.
- SAVALL, H., & ZARDET, V. (14 de Junio de 2006). *Reciclar los costos ocultos durable: la gestión socioeconómica. Método y resultados*.
- SAVALL, H., & ZARDET, V. (2011). *Por un trabajo más humano y eficiente*, (pág. 12).
- TINKER, A. (1985). *Paper prophets: a social critique of accounting*. New York: praeger.