

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

Morúa Ramírez, Juan; Méndez Valencia, Sergio

Universidad de Guanajuato

juan.morua@ugto.mx s.mendezvalencia@ugto.mx

Resumen

La complejidad y la dinámica actual de las organizaciones requiere de teorías y herramientas de gestión que sean fácilmente llevadas a la acción. Esto impone dos retos, por un lado, la definición de la realidad que rodea a los dirigentes, colocando el problema en un nivel epistemológico. Por otro lado, la incertidumbre creciente, derivada de fenómenos como los cambios del mercado, la variedad de productos y servicios, la falta de información y las preferencias del cliente, hacen que el futuro sea cada vez más difícil de pronosticar y por tanto las

acciones estratégicas generadas a partir de los planes sean obsoletas con mayor rapidez. Ante estos dos desafíos, definición de realidad y reducción de incertidumbre se enfrenta la contabilidad de costos, herramienta de gestión que sirve para la información y el control. En el presente trabajo se ponen a debate diferentes perspectivas de la contabilidad de costos y mediante un ejemplo derivado de la práctica se plantea la pregunta acerca de la necesidad de su evolución.

Palabras clave: contabilidad de costos, epistemología, realidad, control
JEL: M410.

The company and the business model as central agents for sustainable development

Abstract

The complexity and current dynamics of organizations require management theories and tools that are easily put into action. This imposes two challenges, on the one hand, the definition of the reality that surrounds the leaders, placing the problem on an epistemological level. On the other hand, the growing uncertainty, derived from phenomena such as market changes, the variety of products and services, the lack of information and customer preferences, makes the future

increasingly difficult to forecast and therefore the strategic actions generated from the plans become obsolete more quickly. Faced with these two challenges, definition of reality and reduction of uncertainty, cost accounting is faced, a management tool that serves for information and control. In this paper we discuss different perspectives of cost accounting and through an example derived from practice we ask ourselves about the need for its evolution.

Key word cost accounting, epistemology, reality, control
JEL: M410.

1. Introducción

Las herramientas de gestión son artefactos que representan o replican parte de la organización o de su comportamiento (Lorino, 2002), en otras palabras, estas ayudan a definir la realidad de la organización. En un medio ambiente estable y pobremente dinámico las herramientas tienden a ser simples y funcionales para predecir estados futuros. Frente a la complejidad y dinámica de las organizaciones, de los mercados y de la sociedad, los practicantes de la gestión tienden a cuestionarse sobre las bases y principios en los cuales se funda la teoría administrativa y sus herramientas. Dado que su capacidad de reflejar la realidad, de controlar y de predecir el futuro es limitada.

En la presente comunicación se discutirá una herramienta contable -la contabilidad de costos- diseñada para definir la realidad, dar información, controlar, dar coherencia a la empresa y por ende reducir la incertidumbre de los eventos futuros.

En efecto, la contabilidad de costos derivada de la contabilidad general, se ocupa de capturar información de todas las transacciones internas de la empresa, específicamente las de producción, estableciendo reglas y políticas con el propósito de controlar y coordinar las áreas de trabajo para incrementar la productividad organizacional (Mintzberg, 1995).

Sin embargo, el control exige estabilidad, certeza y poca variación, elementos imposibles en medios ambientes dinámicos y complejos. Por lo que en esta investigación se plantean los retos que enfrenta la contabilidad de costos frente a estos fenómenos.

Así, el presente trabajo está dividido en cuatro apartados: La primera parte explica la posición epistemológica y metodología que se sigue para la construcción de este artículo, haciendo una breve reflexión de la epistemología orientada hacia las ciencias de gestión.

En la segunda parte se describe brevemente a la contabilidad y a la contabilidad de costos y su función en las empresas, haciendo énfasis en que las estrategias financieras

de una empresa también se pueden orientar a otras acciones dejando en un papel secundario al enfoque de reducción de costos.

En el tercer apartado se reflexiona sobre la contabilidad de costos, basados en un caso de estudio que se llevó a cabo en una Pyme de manufactura, en esta sección se establece la problemática detectada en las áreas de producción, abastecimiento y logística derivada de las políticas y procedimientos de costeo. Observando que la contabilidad de costos posee una relación dual y recursiva entre el control y la información.

Finalmente, la parte cuatro de este artículo sirve de reflexión sobre la teoría y la práctica de la contabilidad de costos, con enfoque en la definición de la realidad, la manera de enfrentar la incertidumbre y en la relación recursiva entre el control y la información que mantiene la misma.

2. Marco teórico

2.1 Metodología y epistemología

La epistemología es la parte de la filosofía que se encarga del estudio del conocimiento, particularmente del científico (Le Moigne, 2012). Dentro de esta actividad se enfatiza el estudio de la realidad y de cómo el individuo obtiene conocimientos válidos de la misma (García, 2007).

El debate epistemológico se centra entonces en la relación entre dos elementos distintos y de naturaleza diferente que forman parte del conocimiento: el objeto y el sujeto (Rockmore, 2007). Existen diferentes posiciones epistemológicas adaptadas a desiguales campos de la ciencia, en este artículo se hará referencia a las más adaptadas a las ciencias de la gestión (Morúa & Estrada, 2016) (ver tabla 1).

Tabla 1. Características de tres posiciones epistemológicas.

Posición epistemológica	Centrada en:	Características
Positivismo	Objeto	La realidad existe independientemente del sujeto La realidad está por descubrirse. En la mente, la realidad es como un espejo.
Realismo	Objeto-sujeto	La realidad es una declaración del sujeto de la existencia del objeto (entonces es relativa) pero algunos fenómenos tienen existencia real. Existe una dependencia entre objeto y sujeto. El sujeto debe de descubrir la realidad.
Constructivismo	Sujeto	La realidad es construida por el sujeto. Los objetos pueden tener diferentes interpretaciones por parte del sujeto. Cada sujeto crea su realidad.

Fuente: Elaboración propia con base en Morua y Estrada (2016).

Considerando que la administración es una ciencia, entonces para su estudio e investigación debe de apoyarse en una posición epistemológica que le permita al investigador establecer las bases de su pensamiento, principios y métodos (Avenier, 2004).

La gestión está actualmente guiada por una epistemología positivista que ha dado ciertas características a las herramientas de gestión, por ejemplo: ser objetivas, tienden a definir la realidad organizacional y a normar la acción (Morua, Schmitt, & Rivera, 2013).

Bajo estos supuestos, el presente artículo se orienta a realizar un análisis desde la epistemología a la contabilidad de costos que se define como una herramienta de gestión. Así, las preguntas detonantes son: ¿La contabilidad de costos define la realidad y por tanto debe regular la acción? ¿O son los individuos que deben de definir la realidad y con esto establecer estrategias y actuar, usando las herramientas de gestión entre otros elementos para ayuda y soporte?

Para responder estas preguntas se ha decidido tomar una posición epistemológica realista, cuyo recorrido metodológico parte de la literatura para ir hacia el campo de investigación y después retornar a la literatura, buscando crear saberes orientados hacia la acción de los individuos (Avenier, 2004).

Es de notar que esta comunicación ya realizó un acercamiento al campo a través de un ejemplo que se va a describir, también se ha realizado una revisión de la literatura tanto de la contabilidad, de las teorías sobre la acción, de la teoría de sistemas, de la complejidad y de la epistemología. Como resultado se presentan los supuestos derivados de un diálogo crítico para analizar el rol de la contabilidad de costos en las organizaciones siguiendo una lógica abductiva como lo marca David (1999).

2.2 La contabilidad de costos

2.2.1 Un breve recorrido en la contabilidad de costos

La contabilidad general se basa en una serie de registros históricos que representan resumidamente en dinero, elemento traductor, la actividad económica de la empresa. Bajo los criterios contables se registran todas las transacciones que realiza la empresa, ya sea de manera interna o externa. Los resultados se presentan en informes que se encuentran regulados e igualados por normas de información financiera tanto nacionales como internacionales.

Entre los informes más básicos o universales encontramos el balance general, que representa una vista instantánea de la situación económica y financiera de la empresa a una fecha determinada y el estado de resultados o de pérdidas y ganancias, que determina el resultado financiero de una organización en un período determinado. Es en este último en donde está inmerso el estado de costo de producción y de lo vendido, que requiere del cálculo de los costos de producción que genera la empresa.

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

Para calcular los costos de producción existen diferentes técnicas, desde el costeo directo, el costeo variable, costeo basado en actividades, administración basada en actividades, sistema de costeo justo a tiempo,

costeo basado en restricciones, entre otros (Cotton, 2005).

El tipo de costeo debe de ir acorde a las características logísticas y productivas de la empresa, de sus políticas de atención al cliente, así como de la cantidad de productos, de partes, ensambles, partes comunes y específicas.

Después de aplicar las reglas del método de costeo elegido, la empresa obtiene el costo de producción de cada producto que vende, de sus partes, de subensambles u otra información más detallada dependiendo de la tecnología que utilice para realizar el cálculo, dado que puede hacerlo a través de registros manuales hasta utilizar asentamientos automatizados con la ayuda de sistemas de comunicación y software.

La información obtenida se puede utilizar para diferentes programas de mejora continua, regularmente ligados a técnicas de producción lean o de manufactura de clase mundial para la toma de decisiones, por ejemplo; en proyectos de inversión o para la fijación de precios de mercado e inclusive para evaluar el desempeño de la organización o del personal.

2.2.2 Estrategias de reducción de costos vs aumento del flujo

Reducir costos representó uno de los objetivos preferidos de las empresas desde la revolución industrial, en donde el costo a reducir era principalmente el de la mano de obra (Morua, 2013). En los años 80's las estrategias propuestas por Michael Porter incluían el competir por costos, es decir que la empresa se centrara estratégicamente en la reducción de costos (Mintzberg, Ahlstrand, & Lampel, 2005). Estas condiciones históricas impulsaron la idea de mejorar el cálculo y la reducción de costos en las organizaciones. Así, buscar obtener ganancias con los mínimos recursos posibles mediante la reducción

de costos, sigue siendo en la actualidad una de las metas de la mayoría de las organizaciones, inclusive de las no lucrativas.

Sin embargo, financieramente existen diferentes enfoques para aumentar las utilidades y la rentabilidad de las empresas, como por ejemplo el aumento de la velocidad en el flujo de efectivo. Éste resalta como uno de los principales indicadores a aumentar, dado que está relacionado con la actividad principal de la empresa (Rivera & Morua, 2013), ejemplo de esto son: la producción para una empresa manufacturera o las ventas para una empresa de comercialización.

El flujo de efectivo está relacionado tanto con los ingresos de efectivo como los gastos pagados dentro de un periodo de tiempo, así tanto en la recuperación de las cuentas por cobrar como de la administración de las cuentas por pagar. En otras palabras, es la manera en cómo circula el dinero en efectivo a través de la empresa, el cual se espera que crezca con respecto al tiempo.

Es de notar que el ciclo del flujo de efectivo está íntimamente relacionado tanto con el flujo de la información como con el flujo de los materiales, en otras palabras, el flujo de efectivo tiene una fuerte correlación con el ciclo logístico de la empresa (Rivera & Morua, 2013). Este ciclo logístico relacionado específicamente con el proceso de generación está regulado por la contabilidad de costos. En efecto, las rutas, los procesos, las estructuras de costos se transforman en un marco regulatorio capturado por la contabilidad de costos, con el fin de proveer una información estandarizada que pueda ser comparable en el tiempo. Bajo esta lógica, entre más rápido sea el flujo de materiales y de información, más rápido crece el efectivo de la empresa (Morua, 2013), lo cual tiene correlación con el aumento de utilidad y de rentabilidad (Ahmad & Raza, 2012).

Con los indicadores de utilidad, rentabilidad y flujo de efectivo se puede definir el desempeño de la organización, ya sea en la creación de utilidades con respecto a la inversión realizada o en la velocidad con la que el sistema genera efectivo. En estos

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

indicadores se observa que la contabilidad de costos juega un doble papel, tanto marcando una estructura de control en el flujo de materiales y de información definida por políticas y reglas, como en el rol de información que alimenta la toma de decisiones y los resultados de creación de valor y riqueza de la empresa en un periodo dado. Así, se puede afirmar que el tiempo es dinero y que en esta relación la contabilidad de costo juega el rol de traductor y de árbitro.

3. Caso de estudio

3.1 El conflicto entre la contabilidad de costos y la complejidad organizacional

En esta sección se va a analizar un caso que hace referencia a una Pyme de manufactura, en donde se observa que los cambios en el mercado ocasionaron diferentes problemas productivos y logísticos que requerían de cambios y adecuaciones en las políticas de contabilidad de costos establecidas.

En esta empresa la complejidad aumentaba dramáticamente al incrementarse la variedad de productos y la cantidad de pedidos de clientes dedicados a la distribución en gran escala. Con dichos clientes se tenían firmados contratos de abastecimiento con penalidades bastantes estrictas. La mayoría de estos clientes poseían amplias bases de datos que mostraban las existencias de todas sus tiendas, las cuales compartían con la empresa para permitirle una planeación más exacta. Esto obviamente requería que la empresa tuviera una gran flexibilidad en su producción y a su vez necesitaba una gran plasticidad por parte de sus proveedores.

Es de remarcar que la empresa había realizado cambios en su sistema de software tipo ERP (Enterprise Resources Planning) el cual le permitía concentrar y compartir información de todas las actividades de la organización. Este sistema había requerido cuatro años para su puesta en marcha, teniendo que llevar durante tres años sistemas paralelos, contando así con información parcial y disgregada durante este proceso.

Los sistemas de costos estaban determinados tanto por las estructuras de costos como por las rutas (enmarcadas por las diferentes máquinas o procesos) que seguían las materias primas al ser procesadas hasta llegar a convertirse en un producto final. La estructura de un producto contenía alrededor de 480 materias primas heterogéneas, en donde los materiales de acero representaban el principal costo. Las rutas de producción eran complejas, dado que existían partes comunes para diversos productos finales o procesos alternos que podían seguir los productos en casos de dificultades.

La empresa enfrentaba dos retos, el primero que demandaba flexibilidad y que afectaba directamente a la forma de programar la producción, el segundo tenía que ver con la conversión de kilogramos a piezas en la compra del acero. Ambos retos impactaban en la forma en como estaban estructuradas las reglas establecidas para determinar los costos de producción.

El primer problema estaba relacionado con las políticas adoptadas relativas a la determinación de los lotes económicos. Como es de recordar, el lote económico es determinado por la demanda, el costo de mantener el inventario y el costo de lanzar una orden de producción. El análisis logístico indicaba que se poseían dos cuellos de botella: soldadura y pintura. En ambos casos se procesaban lotes de productos que muchas veces no correspondían a la demanda real de ventas, pero que se consideraban óptimos en cuestión de costos. Los efectos derivados de este sistema se observaban en la cantidad de stocks de productos en proceso y en los retrasos en los tiempos de entrega del producto final.

Para resolver el problema logístico dos sistemas de control de flujo de materiales podrían haberse establecido: el justo a tiempo, partiendo del área de soldadura, del área de pintura y del área de ensamble (como puntos de desacoplamiento), o una administración basada en la teoría de restricciones. Estas dos proposiciones fueron realizadas, elaborando simulaciones computarizadas de la primera opción y una propuesta teórica de la segunda.

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

El establecer tres puntos de desacoplamiento involucraba la reelaboración, un cambio de estructura organizativa de las estructuras de costos y de las rutas de producción, además de su captura en el sistema. Bajo este esquema la información del costo de un producto tendía a variar. Por ejemplo: en un caso de urgencia, de escasos, de una sobre producción o de una ruta alterna, los costos de los productos se aumentaban. Este fenómeno dificultaba la determinación de un costo unitario único, además de que las variaciones importantes tanto al alza como a la baja tenían que ser justificadas.

Por otro lado, uno de estos problemas era la común transformación de kilogramos a piezas a las que las empresas de manufactura de acero se enfrentan. En efecto, la estructura de costos estaba construida para que la materia prima, en este caso el acero, fuese reflejada en unidades, pero la adquisición de este tipo de materiales en el mercado se realiza en kilogramos. Típicamente el acero mantiene una cierta tolerancia en su calibre, es decir, el espesor o chapa del acero la cual hace que una pieza del mismo calibre pueda variar hasta en un 7% de su peso y aún mantenerse dentro de los estándares.

La empresa en cuestión realizaba compras por piezas, es decir, dejaba al proveedor la conversión de kilos a piezas. Obviamente la empresa hacía compras por varias toneladas de acero a la semana, de diferentes largos, calibres y tipos de aceros. Al investigar la asignación de precios por pieza se observó que los proveedores utilizaban tablas estandarizadas para determinar los kilogramos por calibres. Pero al realizar un muestreo, se observó que la mayoría de las veces el peso real era inferior al peso teórico.

Se lanzaron pruebas piloto para realizar compras con base en los kilogramos reales. La facturación mostró que existían ahorros de entre el 8% y el 10%, el problema era el prorrateo del peso, dado que cada camión del proveedor surtía diferentes largos y calibres de material, es decir material heterogéneo. Esto hacía que el precio de una misma pieza variara en un rango de +/-10%.

Si bien la contabilidad de costos permitía a esta empresa determinar un costo de producción que podía ser comparable a través de diferentes periodos, la dinámica y complejidad del sistema de producción no era compatible con la determinación de reglas de un costo determinado, con reglas basadas en la estabilidad y normalidad de los eventos.

Se identificó que las reglas para determinar el costo servían para el control de las actividades productivas y de abastecimiento. Es decir, se tenían que seguir las políticas establecidas por las órdenes de producción derivadas del sistema de costos, por ejemplo: las cantidades óptimas de producción y las compras debían de estar basadas en un parámetro de peso estándar, aunque los pesos reales de la materia prima principal variaran.

3.2 Hallazgos sobre del caso de estudio

En el caso analizado se observó que la empresa había realizado un gran esfuerzo para la implementación de un sistema de información empresarial tipo ERP, este sistema le permitía entre otras cosas, obtener un costo de los productos vendidos y servir de base para la obtención de resultados contables y financieros.

Frente a la complejidad empresarial quedó de manifiesto que las políticas y reglas establecidas para determinar un costo eran rápidamente rebasadas. Al respecto se pueden establecer diferentes causas, entre ellas la dinámica de los mercados. En efecto, los proveedores demandaban más producto y una mayor flexibilidad en los tiempos de entrega. Otra causa era el aumento en la diversidad de artículos vendidos, dado que los diferentes clientes solicitaban productos que pudieran ser diferenciados.

La complejidad demandaba un cambio en la producción y en la logística, las cuales se llevaban de una manera informal, es decir que, aunque las políticas determinaban un lote

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

de producción, los cuellos de botella que se encontraban saturados, trabajaban bajo la demanda real de los clientes. Situación que aumentaba el stock en proceso.

Cabe recalcar que los sistemas de contabilidad de costos son relevantes en la empresa, pero no únicos, deben contribuir juntamente con otras disciplinas para desarrollar la competitividad de los negocios. Esta competitividad responde a diferentes parámetros financieros entre ellos al aumento de la rentabilidad y a la rapidez del flujo de efectivo. En el caso presentado, el aumento en la complejidad de la producción provocaba una variabilidad en el flujo de materiales y en el flujo de efectivo, pero no se reflejaba en el flujo de información contable. La información se basaba en la búsqueda de una certeza determinada por las reglas establecidas y no en una incertidumbre originada por la complejidad creciente.

Si bien la contabilidad de costos establece políticas y reglas para obtener de una manera más exacta el costo de producción. En este caso de estudio se observa que esta determinación se encontraba lejos de lo que pasaba realmente en piso, por lo que la pregunta es si realmente ésta refleja la realidad de la organización.

Por otro lado, la contabilidad de costos debe de proveer información que reduzca la incertidumbre en la toma de decisiones, pero en este caso la información informal utilizada por los cuellos de botella permitía el realizar las entregas a los clientes. Es decir, la información informal ayudaba a reducir la incertidumbre en los tiempos de entrega.

También se puede establecer que la contabilidad de costos crea mecanismos de control para asegurar una información estándar y comparable, mientras que, en la situación observada, el sistema contable establecía controles que limitaban la acción en lugar de habilitar al sistema.

4. Reflexiones sobre la contabilidad de costos

4.1 Contabilidad, realidad e incertidumbre

La complejidad de los negocios actuales obliga a los investigadores y practicantes de las diferentes materias administrativas a reflexionar y cuestionarse sobre la realidad que los rodea. Este ejercicio es útil para comprender la situación y el contexto, para proyectarse y planear inscribiéndose en el futuro y para tomar decisiones. En otras palabras, se requiere de un análisis del pasado, de la proyección de un futuro deseado y de la toma de decisiones dentro de una situación y contexto presente.

Si bien existe un debate entre varios autores sobre la necesidad de partir de un futuro deseado para la toma de decisiones presente, o de partir de un análisis de pasado para después proyectar un futuro (Schmitt, 2015), en ambos casos se requiere de analizar de una o de otra manera el pasado y contextualizar el presente. Es en este proceso en donde la contabilidad sirve como mecanismo de información de eventos y hechos pasados, aunque las tecnologías actuales permiten obtener registros casi en tiempo real, en una escala de tiempo se puede colocar a la información derivada de la contabilidad como un registro de hechos pasados.

En efecto, la contabilidad aporta información que regularmente está acompañada de un análisis financiero. Los resultados de este análisis están sujetos a una gran polémica epistemológica. Por un lado, la escuela positivista de la contabilidad marca que ésta debe de seguir reglas, procedimientos y formas que le permitan describir de la manera más exacta posible la realidad de la organización, traducida en un lenguaje común y dictada socialmente (Casta, 2009). Esta traducción establece la manera en cómo se debe de medir tanto el desempeño de una empresa como la generación de riqueza de la misma, buscando con esto crear una imagen fiel de la actividad de la empresa (Lorino, 2002). En este sentido la realidad existe fuera de cualquier individuo pensante, la obligación de éste es entonces buscar las reglas que definen dicha realidad (Morua & Larios, 2017).

Cabe hacer notar que tanto la teoría como la práctica de la contabilidad se encuentran dominadas actualmente por el enfoque positivista, debido a que están sujetas a consideraciones económicas, financieras y de políticas públicas, las cuales a su vez están restringidas por factores éticos y legales (Tinkelman, 2011).

Por otro lado, en un sentido epistemológico que se puede establecer como realista, se marca que la contabilidad emite solamente una opinión útil para la toma de decisiones (Gómez-Villegas, 2011), en este caso la realidad de la empresa requiere de una interacción objeto-sujeto, relación en la cual marca Morin (2005, p. 56), “no existe objeto que en relación a un sujeto -que observa, aísla, define, piensa...-, y no existe sujeto que en relación a un medio ambiente objetivo -que le permite reconocerse, definirse, pensarse...e incluso existir-”.

Considerando que la empresa y su entorno son dinámicos, cambiantes y evolutivos, resulta interesante notar que el positivismo parece tener un sentido limitado en su aplicación en gestión, debido que requiere de un medio ambiente estable, de una certeza, que como se verá posteriormente, no se puede alcanzar y de un ambiente controlado (Morua & Estrada, 2016), sobre todo si se considera que la contabilidad es finalmente una herramienta y que los actores organizacionales instauran dichas herramientas que les permiten crear la ilusión de gestión para la toma de decisiones, al construir áreas de racionalidad y de certidumbre (Simon, 1991). Estas herramientas ignoran la riqueza y dificultad que aportan los elementos heterogéneos, sus interacciones y cambios, debido a su poder de omitir lo dinámico (Thiétart & Forgues, 2006). En otras palabras, se obtiene una especie de fotografía de un sistema en movimiento sobre la cual se toman decisiones aún si el sistema ya ha cambiado.

Es de notar también que la información obviamente requiere de una interpretación que crea una realidad dibujada por la contabilidad, esto le da el carácter subjetivo regularmente olvidado. Asimismo, es importante resaltar que todo proceso información-interpretación está sujeto al fenómeno de entropía, es decir a la incompreensión del

mensaje y a la pérdida de datos relevantes tal y como lo estableció Shannon en sus estudios sobre la entropía de la información (Morua, 2015).

La información no solamente permite la comunicación, el intercambio o la reflexión, también reduce la incertidumbre en el espíritu del ser humano. Actualmente el peso de la incertidumbre es tal que varios científicos invitan a abandonar la certeza que supuestamente brinda la ciencia clásica y su epistemología positivista, la cual ha sido inculcada en la mayor parte de las ciencias (Wallestein, 2005), incluyendo las administrativas, estableciendo que es mejor pensar en probabilidades que en certezas, lo cual de acuerdo con Morin (2005) debe de invitar a la creación de estrategias.

Por otro lado, se puede definir a la incertidumbre como la falta de información o como el miedo o duda que nacen en el individuo derivados de sus características psicológicas frente a la toma de decisiones (Rivera & Morua, 2013). Sin embargo, esta definición provoca un problema epistemológico dado que el primer paso para definir la realidad es la elección de la postura epistemológica, en donde se tiene que decidir entre un individuo cognoscente que define y declara una realidad (realismo) y un objeto con existencia absoluta en donde el rol del individuo es el de descubrir hechos y fenómenos que existen fuera de su propia existencia (positivismo).

Como se mencionó anteriormente, existe un dominio positivista en la contabilidad (Casta, 2009). Bajo este sentido la contabilidad construye información que le permite definir la realidad y por tanto predecirla, eliminando supuestamente la incertidumbre tanto por falta de información, como por la incertidumbre generada por el futuro (Tinkelman, 2011). Sin embargo, esto hace que la realidad sea ajena al individuo, es decir que la realidad tiene existencia propia, eliminando la importancia del rol del individuo, su toma de decisiones, su interpretación, su intuición y su estrategia.

Contabilidad de costos y la relación recursiva entre control e información

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

Para Giddens (2005), las organizaciones poseen una relación recursiva entre estructura y acción. La primera se compone de una relación entre políticas (normas, reglas) y recursos (de cualquier naturaleza). Estos elementos van a enmarcar la acción en dos sentidos, por un lado, habilitando la acción, es decir brindando un marco adecuado y los recursos necesarios para ser realizada. Por otro lado, restringe la acción estableciendo límites, normas y reglas a los actores.

En efecto, cualquier organización, como la empresa, posee esta relación paradójica entre una estructura que habilita, pero a la vez limita su acción. Esta relación se acrecienta en organizaciones dinámicas que están más sujetas a efectos entrópicos, autoorganizativos y de evolución (Morua, 2015). Bajo esta lógica se establece que las empresas dinámicas requieren continuamente cambios en la estructura para que esta, en lugar de limitar, habilite la acción.

En el caso de la contabilidad de costos, es importante resaltar que esta debe responder a una realidad dictada por el dinamismo de las organizaciones. En este caso, se observa claramente un conflicto, dado que por un lado el mercado, el proceso de generación de efectivo y el ciclo logístico de la empresa son sumamente dinámicos y requieren adecuarse a los cambios dictados tanto del exterior como del interior. Por otro lado, la contabilidad sirve de traductor de las actividades, creando un lenguaje común para ser comparado durante el tiempo, lo cual requiere de una estabilidad a largo y mediano plazo.

La contabilidad de costos está basada en las ideas contables, en este caso se puede determinar que la contabilidad es una serie de convencionalismos y normas (Gómez-Villegas, 2011). Así, los sistemas de costos deben estar contruidos sobre bases analíticas que permitan obtener una información correcta del sistema productivo, el problema es comprender correctamente la manera en que las bases están contruidas (Tinkelman, 2011), las cuales obviamente deben de estar creadas por equipos

interdisciplinarios dentro de la empresa, regularmente compuestos de personal de producción, de logística, de mantenimiento, de diseño, de ventas y de contabilidad.

La contabilidad de costos tiene por objeto no sólo reclasificar las cargas o costos, sino construir una base de datos de información económica interna a la empresa, a la que todo directivo puede acceder para obtener información necesaria con el fin de establecer una adecuada toma de decisiones (García, Marín, & Martínez, 2006).

El control requiere de medición. En contabilidad la medición permite comprender la actividad del negocio, en otras palabras, si el negocio es un juego, la contabilidad es el sistema para medir el score o marcador de este (Tinkelman, 2011).

La idea de control remonta necesariamente a un proceso de verificación -que involucra supervisión, medición, orden, etc.- del cumplimiento de una serie de normas, procedimientos, acciones predeterminadas o políticas, y necesariamente orienta a una sanción en caso de que la acción no siga o no cumpla con lo anteriormente establecido. En una concepción más anglosajona, se puede determinar que el control también significa dominar al grado de ser experto en una arte o materia (Langlois & Bonnier, 1998).

5. Conclusiones

La complejidad y dinámica actual de las organizaciones crea situaciones con características únicas (Girin, 2012). Esta afirmación puede provocar dos tipos de acciones: por un lado, los actores simplemente se pueden dejar llevar por los fenómenos que los rodean, definiendo la realidad como externa y actuando hasta que surjan problemas a resolver. Por otro lado, pueden anticiparse intentando predecir estados futuros, es decir problematizar (Simon, 1991), lo que los obliga a establecer diferentes escenarios, adoptar diferentes estrategias, tener diversas fuentes de información y establecer la realidad como construida.

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

En este segundo caso, los dirigentes deben de apoyarse en herramientas que les informen, les ayuden a controlar, a crear estrategias y a definir la realidad. Dichas herramientas deben entonces reflejar contextos diferentes que permitan establecer opiniones útiles, pero al mismo tiempo deben de tener bases comunes que permitan comparar el desempeño de sus empresas con diferentes organizaciones. La contabilidad de costos es una herramienta diseñada para este acometido.

El problema surge cuando las bases de la contabilidad de costos son analíticamente imperfectas o fuera de las prácticas que se llevan en el piso de producción de la empresa, dando como resultado información engañosa para la toma de decisiones (Lorino, 2002).

Por otro lado, aunque la contabilidad de costos es una herramienta encaminada a controlar para obtener el máximo beneficio de los recursos, es de notar que no es la estructura la que crea utilidades, sino que es la acción la que lo hace, por tanto, debe coordinarse con otras disciplinas o áreas de la empresa y considerar aspectos cualitativos y cuantitativos del entorno en donde se desarrolla. De lo contrario, en lugar de permitir a los actores desarrollar sus actividades, se convierte en una restricción que obstaculiza la acción.

A su vez, es importante resaltar que el problema de la definición de la realidad y el reto de enfrentarse a la incertidumbre en ambientes complejos y dinámicos no es exclusivo de la contabilidad, todas las ciencias administrativas tienen los mismos problemas que se remontan a sus propios orígenes. En este sentido, quizá la contabilidad debiera de ser contextual sin olvidar la forma, debe de ser distinta, dado que las organizaciones son diferentes, pero compartir las mismas bases (Gómez-Villegas, 2011), debe de ser una opinión para el tomador de decisiones, pero a su vez debe de reflejar aspectos generales comparables entre organizaciones.

Por otro lado, el positivismo en el cual se basan las ciencias de la administración requiere de un medio ambiente estable, como base para crear una repetición que le

permita definir la realidad. Esta característica la podíamos encontrar en la época de la revolución industrial debido a que existía una amplia demanda de productos que pocas empresas ofrecían. En el ambiente actual con amplio dinamismo, el positivismo ha sido rebasado.

Históricamente, se ha observado la división de la contabilidad en diferentes especialidades para responder a las variadas necesidades. Actualmente, quizá las empresas que operan en un ambiente complejo y dinámico requieran de la creación de una nueva contabilidad de costos, basada en otra posición epistemológica que le permita ser más contextual, que habilite a los actores y que ayude a reducir la incertidumbre que enfrentan. Así, tal parece que los resultados obtenidos de la contabilidad de costos en lugar de dibujar una realidad externa al individuo, se debe de convertir en una opinión útil para la toma de decisiones.

Por tanto, la contabilidad de costos debe de dejar de utilizarse para definir una realidad por sí misma, dado que son los individuos que definen la realidad y utilizan herramientas, como la contabilidad de costos, para hacerlo.

6. Referencias

- Ahmad, M., & Raza, K. (2012). The optimal relationship of cash conversion cycle with firm size and profitability. *International journal of academic Research in business and social sciences* No.2, Vol. 4, 189-203.
- Avenier, M.-J. (2004). L'élaboration de savoirs actionnables en PME légitimés dans une conception des sciences de gestion comme des sciences de l'artificiel. *Revue internationale PME*, Vol. 17 No. 3-4 p. 13-42.
- Casta, J.-F. (2009). Théorie positive de la comptabilité. Dans B. Colasse, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 1393-1402). Paris: Economica.
- David, A. (1999). *Logique, épistémologie et méthodologie*. Conférence de l'AIMS mai 1999. Paris.

La contabilidad de costos entre el control y la definición de la realidad. Un análisis epistemológico

García, D., Marín, S., & Martínez, F. (2006). La contabilidad de costos y la rentabilidad en la Pyme. *Revista contaduría y administración* No. 218, 39-59.

García, J. (2007). Epistemología y ontología en la formación de investigadores en educación. *IX congreso nacional de investigación educativa*. Mérida, Yucatán, noviembre 2007.

Giddens, A. (2005). *La constitution de la société*. Paris : PUF.

Girin, J. (2012). Management et complexité : comment importer en gestion un concept polysémique? Dans A. David, A. Hatchuel, & R. Laufer, *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (pp. 159-176). Paris: Preses de Mines.

Gómez-Villegas, M. (2011). Pensando los fundamentos de la contabilidad como disciplina académica. *Lúmina* No.12, Enero-diciembre, 120-150.

Langlois, G., & Bonnier, C. (1998). *Contrôle de gestion*. Paris : Éditions Foucher.

Le Moigne, J.-L. (2012). *Les épistémologies constructivistes*. Paris : Presses universitaires de France.

Lorino, P. (2002). Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion. *Documents de recherche, ESSEC Département de comptabilité-contrôle de gestion*.

Lorino, P. (2018). Le management de l'action complexe : contrôler ou explorer? *Proyética, projectics, projectique* No. 19, 13-22.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2005). *Strategy safari*. Free press.

Morin, E. (2005). *Introduction à la pensée complexe*. Paris : Éditions du seuil.

Morua, J. (2013). *Pour une conception stratégique de la valeur des produits et services, une approche dynamique en PME*. Nancy : Thèse en sciences de la gestion, Université de Lorraine.

- Morua, J. (2015). Entropía y dinámica, ¿Que nuevas contribuciones para las ciencias de la gestión? *Revista investigación interdisciplinaria en ingeniería, ciencias sociales y administrativas*, Vol. 1, año 1, 26-40.
- Morua, J., & Estrada, S. (2016). Reflexiones para el análisis de lo complejo: aportaciones para las ciencias de la gestión. *Revista investigación interdisciplinaria en ingeniería, ciencias sociales y administrativas*, Vol. 2, No. 2, 1-17.
- Morua, J., & Larios, E. (2017). Epistemología y accionabilidad en las ciencias de gestión. En E. Larios, & A. Giuliani, *Administración. Un enfoque latinoamericano México-Brasil* (págs. 287-298). Ciudad de México: Pearson.
- Morua, J., Schmitt, C., & Rivera, I. (2013). El soporte epistemológico de las herramientas administrativas y de ingeniería industrial. En M. Aguilar, I. Rivera, & M. Cristóbal, *Herramientas tecnológicas para la toma de decisiones* (págs. 10-22). México: IPN.
- Rivera, I., & Morua, J. (2013). Reconstruyendo el aumento de efectivo: bases para una metodología de mejora continua. *Arbor*, vol. 189 No. 760.
- Rockmore, T. (2007). Hegel et el constructivisme épistémologique. *Revue de métaphysique et de morale* No. 53 - 1, 103-113.
- Schmitt, C. (2015). *L'agir entrepreneurial*. Québec : Presses de l'Université du Québec.
- Simon, H.-A. (1991). *Sciences de l'artificiel*. Dunod.
- Tinkelman, D. (2011). An imperfect measurement system. *Issues in accounting education* Vol.26 No. 4, 845-857.
- Wallestein, I. (2005). *La incertidumbre del saber*. Barcelona: Gedisa.