

COSTOS Y GESTIÓN



Revista del Instituto
Argentino de Profesores
Universitarios
de Costos

AÑO XXVIII
N.º 94
MARZO 2018

Contribución al estudio crítico
de los Sistemas de Costos para
los procesos agrícolas ovinos
CRISTHIAN KUSTER NIEVES

Reparto de plusvalor y costo bajo
estrategias de sustentabilidad
DANIEL FARRÉ, GISELE FIDELLE
DURÁN Y MARIANELA DE BATISTA

De los modelos de observación
en la Teoría General del Costo
SANDRA CANALE Y MARCELO
PODMOGUILNYE

Reseña del libro *El costeo
basado en actividades*, de
Marcelo Podmoguilnye
POR ENRIQUE CARTIER



Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos

COMISIÓN DIRECTIVA 2017-2020

Presidente

Prof. Julio Marchione
(Universidad Argentina de la Empresa)

Secretaria

Prof. Silvana del Valle Batistella
(Universidad Nacional de Córdoba)

Tesorero

Prof. Gustavo A. Metilli
(Univ. Nac. del Centro de la Pcia. de Buenos Aires)

1.º Vocal Titular

Prof. Diego O. Di Renzo
(Universidad Nacional de Luján)

2.º Vocal Titular

Prof. Susana G. Medina
(Universidad Nacional de La Pampa)

1.º Vocal Suplente

Prof. Alejandra Narvarte
(Universidad Nacional de Mar del Plata)

2.º Vocal Suplente

Prof. Marta Boschin
(Universidad Nacional de Cuyo)

3.º Vocal Suplente

Prof. Juan M. Carratalá
(Universidad de Buenos Aires)

4.º Vocal Suplente

Prof. Javier Orellana
(Universidad Nacional de La Plata)

COMISIÓN REVISORA DE CUENTAS 2016-2018

Titular 1.º

Prof. Martín J. Pozo
(Univ. Nac. de Formosa y Univ. de la Cuenca del Plata)

Titular 2.º

Prof. Gustavo Rodríguez
(Universidad Nacional de La Plata)

Titular 3.º

Prof. Noemí Rostom
(Universidad Nacional de Entre Ríos)

Suplente 1.º

Prof. Jorge A. Castellón
(Univ. Nac. de Lomas de Zamora y UCES)

Suplente 2.º

Prof. José L. Pruzzo
(Univ. Nac. de Rosario y del Ctro. Educ. Latinoam.)

CONSEJO ASESOR HONORARIO INTEGRADO POR LOS EXPRESIDENTES

Prof. Amaro Yardín
(Universidad Nacional del Litoral)
Prof. Enrique Nicolás Cartier
(Univ. de Buenos Aires y Univ. Nacional de Luján)
Prof. Gregorio Coronel Troncoso
(Universidad Nacional de Entre Ríos)
Prof. Raúl Alberto Ercole
(Universidad Nacional de Córdoba)
Prof. Esther L. Sánchez
(Universidad Nacional de Cuyo)
Prof. Daniel Farré
(Universidad de Buenos Aires)
Prof. José Puccio
(Universidad Nacional del Litoral)

INSTITUTO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

El Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCo) es una asociación civil que nuclea a los docentes y expertos argentinos de la disciplina Costos y materias afines. Fue fundada el 27 de octubre de 1977 en oportunidad de la realización de las Primeras Jornadas de Profesores Universitarios de Costos, siendo hoy la entidad más antigua de la Argentina en su género.

Desde el año 1991, en forma continuada por 20 años, semestralmente edita la revista *Costos y Gestión*, en la que se publican trabajos técnicos de los más destacados autores, tanto argentinos como del mundo, contando con suscriptores nacionales y extranjeros.

Pichincha 364 Piso 3.º Dto. A (1082) • Ciudad Autónoma de Buenos Aires • República Argentina
E-mail: revistacostosygestion@iapuco.org.ar
Asociado al Instituto Internacional de Costos



Revista del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos

CONSEJO EDITORIAL

EDITOR RESPONSABLE

Prof. Julio Marchione (UADE)

DIRECTORA GENERAL

Prof. Regina Durán (UNS)

DIRECTORA OPERATIVA

Prof. Marianela De Batista (UNS)

ASISTENTES DEL CONSEJO EDITORIAL

Prof. Gisele Fidelle Durán

Prof. Laura Ghezzi (UBA)

COMISIÓN TÉCNICA 2017-2020

Miembros plenos

Prof. Marcelo G. Podmoguilnye

Prof. Daniel Farré

Prof. José Puccio

Prof. Victorio Di Stefano

Prof. Gabriel Demonte

Prof. Zulma Luparia

Prof. Miguel Lissarrague

Miembros suplente 1.º

Prof. Rubén Galle

Miembro Suplente 2.º

Prof. Domingo Macrini

COMITÉ CIENTÍFICO

Juan Alberto Adam Siade

(UNAM – México)

Miguel Juan Bacic

(UNICAMP – Brasil)

José Antonio Cardozo Moreira

(U. PORTO – Portugal)

Enrique Nicolás Cartier

(UBA – Argentina)

Gregorio Ramón Coronel Troncoso

(UNER – Argentina)

João Baptista Da Costa Carvalho

(UMINHO – Portugal)

Carlos Alberto Diehl

(UNISINOS – Brasil)

Sergio Javier Jasso Villazul

(UNAM – México)

Andrés Navarro Galera

(Universidad de Granada – España)

Jorge Ríos Szalay

(UNAM – México)

Henri Savall

(Université Jean Moulin – Francia)

Daniel S. Toledano

(Universidad de Málaga – España)

Amaro Yardin

(UNL – Argentina)

Véronique Zardet

(Université Jean Moulin – Francia)

REVISTA COSTOS Y GESTIÓN

PROPIETARIO: Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos

EDITOR RESPONSABLE: Julio Marchione

DIRECTORA: Regina Durán

Registro de la Propiedad Intelectual 5177996

ISSN 2545-8329 (en línea)

Disponible en <http://www.iapuco.org.ar/>

Incorporada en el Directotrio Latindex

COPYRIGHT. Iapuco. Todos los derechos reservados citando la fuente.

PROPIEDAD INTELECTUAL

Para revista *Costos y Gestión*, el envío de un artículo indica que el(los) autor(es) certifica(n) y acepta(n):

1. Que el artículo no ha sido publicado ni aceptado para publicación en otra revista.
2. Que una vez publicado en Revista del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, no se publicará en otra revista.

ÍNDICE

NOTA EDITORIAL 5

Artículos de investigación científica y revisión del estado del arte

Contribución al estudio crítico de los Sistemas de Costos para los procesos agrícolas ovinos
CRISTHIAN KUSTER NIEVES 8

Artículos aceptados y expuestos en congresos del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos

Reparto de plusvalor y costo bajo estrategias de sustentabilidad
DANIEL FARRÉ, GISELE FIDELLE DURÁN Y MARIANELA DE BATISTA 32

De los modelos de observación en la Teoría General del Costo
SANDRA CANALE Y MARCELO PODMOGUILNYE 53

Reseñas

Reseña del libro *El costeo basado en actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas*, de Marcelo Gustavo Podmoguilnye
ENRIQUE CARTIER 70

Nota editorial

Presentamos nuestro número 94 de la revista Costos y Gestión del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCo) versión electrónica. La revista forma parte del Directorio de LATINDEX, DIALNET y del Catálogo Colectivo de la Red de Bibliotecas Universitarias. Nos encontramos actualmente trabajando en el proceso de inclusión en otros índices. De esta manera, nos proponemos incrementar su llegada acercándola a mayor número de lectores con el objetivo de compartir y difundir el conocimiento.

En este número, la sección «Artículos de Investigación Científica» comprende el siguiente trabajo:

- Cristhian Kuster Nieves presenta un resumen de su tesis doctoral Contribución al estudio crítico de los Sistemas de Costos para los procesos agrícolas ovinos. La citada tesis consiste en proponer un modelo aplicable a los procesos productivos agropecuarios, sustancialmente distintos a otros por su carácter biológico, en varios casos auto-reproductivos y con frecuente presencia del fenómeno de producción conjunta, del cual el proceso ovino es un buen ejemplo. Dada la relevancia socioeconómica del sector pecuario en el sur de la Argentina o países como Uruguay, se considera relevante que el colectivo de productores rurales ovinos y los profesionales que los asesoran cuenten con un modelo de costos que contribuya a la toma de decisiones.

En la sección «Artículos aceptados y expuestos en Congresos del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos», se presentan los siguientes trabajos:

- Daniel Farré, Gisele Fidelle Durán y Marianela De Batista son los autores de «Reparto de plusvalor y costo bajo estrategias de sustentabilidad». En este trabajo, se busca responder si el reparto del plusvalor entre los agentes de interés es un costo. Los autores exponen diferentes puntos de vista ante el proceso de toma de decisiones en una organización contraponiendo tres visiones: una conservadora, una negociadora y una tercera que pretende gestionar bajo un enfoque stakeholders con una visión de largo plazo, sobre la base de la Teoría General del Costo (TGC) y la maximización de la plusvalía como objetivo económico.
- Sandra Canale y Marcelo Podmoguilyn nos ofrecen el artículo «De los modelos de observación en la Teoría General del Costo». Los autores expresan que el objetivo del trabajo es realizar un análisis reflexivo sobre los procesos de acumulación de

costos, apoyándose en las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden la marcha en el tiempo de los procesos productivos, en pos de elaborar una propuesta sobre el estudio de los modelos de observación de costos. La TGC trata de brindar una estructura lógica para analizar y estudiar un fenómeno económico particular: los costos.

Finalmente, en la sección «Reseñas de libros»:

- Enrique Cartier nos presenta un comentario de la obra El costeo basado en actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas de Marcelo Gustavo Podmoguilnye.

Agradecemos el trabajo de todos los que hicieron posible la edición de un nuevo número. Seguimos trabajando para una próxima publicación. Nuestra revista es considerada un espacio para la reflexión, difusión y avance del conocimiento científico y técnico de nuestra disciplina y los invitamos a sumarse con sus valiosos aportes.

Hasta el próximo número.

LA DIRECCIÓN

**Artículos de investigación científica
y revisión del estado del arte**

Contribución al estudio crítico de los Sistemas de Costos para los procesos agrícolas ovinos¹

Contribution to the critical study of Cost Systems for ovine agricultural processes

CHRISTIAN KUSTER NIEVES²

Resumen

El modelo económico tradicionalmente utilizado para evaluar los costos y rentabilidad en el sector agropecuario ha sido el denominado Margen Bruto por Hectárea, herramienta que proviene del ámbito de la agronomía y no genera información sobre costos unitarios por unidad de producción, contribuciones marginales, costos fijos, costos directos e indirectos. Por lo tanto, no permite la elaboración de Estados de Resultados, análisis del punto de equilibrio y otros informes considerados útiles para la toma de decisiones. Por otro lado, desde la disciplina contable y en particular desde la Contabilidad de Costos, se han generado diversos modelos y sistemas de costeo aplicables a la actividad industrial, comercial y de servicios, tales como el sistema de costos por procesos, por órdenes o por actividades. Pero es difícil encontrar un modelo aplicable a los procesos productivos agrícolas, sustancialmente distintos a los anteriores por su carácter biológico, en varios casos auto-reproductivos y con frecuente presencia del fenómeno de producción conjunta, del cual el proceso ovino es un buen ejemplo. En las provincias del sur de la Argentina o países como Uruguay, dada la relevancia socioeconómica del sector agropecuario, se entiende que es importante que el colectivo de productores rurales ovinos, y los profesionales que los asesoran, cuente con un modelo contable de apoyo a la toma de decisiones. Generarlo es el objetivo de esta propuesta, así como también promover la discusión y el análisis crítico del instrumental técnico con que cuenta nuestra disciplina en la actualidad.

Código JEL: D61, M11, O13, R11.

Palabras clave: producción ovina, procesos productivos agrícolas, costos, margen bruto por hectárea, modelo de costos, modelo contable.

Abstract

The economic model traditionally used to evaluate costs and profitability in the agricultural sector has been the Gross Margin per Hectare, a tool that comes from the field of agronomy and does not generate information on unit costs per production unit, marginal contributions, fixed costs, direct and indirect costs. Therefore, it does not allow the elaboration of Income Statements, breakeven analysis and other reports considered useful for decision making. On the other hand, from the accounting discipline and in particular from Cost Accounting, various costing models and systems, applicable to industrial, commercial and service activities, have been

¹ El siguiente trabajo constituye un resumen de la tesis del doctorado en Ciencias Económicas por la Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas. La tesis fue dirigida por Carlos Manuel Giménez y defendida por el autor en septiembre de 2017.

² Universidad de la República (UDELAR), Uruguay. Especialista en Costos y Gestión (Universidad de Buenos Aires) y Doctorando en Contabilidad (Universidad de Buenos Aires).

generated, such as the cost system by processes, by orders or by activities. But it is difficult to find a model applicable to agricultural production processes, substantially different from those previously mentioned due to its biological nature, in several cases self-reproductive and with frequent presence of the phenomenon of joint production, of which the sheep farming process is a good example. In the southern provinces of Argentina or countries such as Uruguay, given the socio-economic relevance of livestock and agriculture, it is important that the group of rural sheep producers, and the professionals who advise them, have an accounting model to support the process of decision making. Generating it is the goal of this proposal, as well as promoting the discussion and critical analysis of the technical instruments available to our discipline today.

JEL Code: D61, M11, O13, R11.

Keywords: sheep farming process, agricultural production processes, costs, gross margin per hectare, cost model, accounting model.

1. Introducción a la problemática estudiada, marco teórico y antecedentes de investigación

1.1. Fundamentación del tema

Según Giménez (2006: 1-3), Mallo (2006: 9) y Yardin (2007: 2 y 5), uno de los objetivos de la contabilidad es estudiar la realidad económica y formular modelos que la representen en forma adecuada, a los efectos de generar información financiera y de control para la toma de decisiones. El camino para llegar a ello es la investigación. En ese sentido, Biondi (2007: 15; 2012: 20) y Ryan (2004: 176) distinguen, en términos generales, las investigaciones teóricas y las investigaciones empíricas, aunque en muchas ocasiones no esté clara la frontera entre una y otra. Las primeras pretenden realizar un aporte al conocimiento a partir de cierta necesidad en ese sentido que el investigador detecta y las segundas intentan informar sobre un aspecto de la realidad.

La presente investigación será de carácter teórico y estará referida al área de análisis de gestión de las actividades agrícola ganaderas ovinas, pretendiendo de esta forma avanzar en el desarrollo teórico del área temática que refiere a los modelos contables y sistemas de costos aplicables a la agricultura. Siguiendo a los mencionados autores, se incluirá la investigación empírica como complemento que le aportará a la investigación teórica en lo que refiere a las «contrastaciones parciales y finales» en las que se tratará de validar la propuesta.

Se entiende por actividad ovina el conjunto de procesos relacionados con la cría de ovejas con el objetivo de obtener y vender la lana y la carne. La práctica en este tipo de empresas enfrenta al profesional a un problema escasamente abordado en la bibliografía especializada: la determinación de costos e ingresos en las actividades agrícolas biológicas de producción conjunta, en particular aquellas en que se utiliza como insumo una parte de la misma producción.

Explicado en forma muy breve, podemos decir que el proceso ovino gira alrededor de una unidad productiva básica dada por la oveja hembra, la cual produce en cada ciclo anual lana y cordero/s en forma conjunta. Para lograr ese objetivo productivo, cada oveja necesita insumos. A su vez —y con el objetivo de auto-reponer los animales que mueren—,

también se necesita reservar parte de las corderas producidas, con lo cual se configura una situación en que una parte de la producción conjunta pasa a ser un insumo en el ciclo productivo siguiente. Los costos variables y los ingresos van a depender de la cantidad de ovejas con que se trabaje, y los costos fijos de la estructura con que cuente el productor (Manazza, 2004; SUL, 2011).

Como vemos, se trata de lo que hemos denominado un proceso de producción biológico conjunto auto-reproductivo. Interpretar y representar en forma razonable esa realidad económica será uno de los objetivos más importantes del trabajo.

Es así que surge la necesidad de encontrar un modelo contable que sirva al proceso de toma de decisiones.

En la literatura especializada en el rubro agropecuario se puede apreciar que el enfoque actual del problema deja varias preguntas sin responder, generando una vacancia en el conocimiento, como detallaremos más adelante en el capítulo de antecedentes. El trabajo apuntará a desarrollar un sistema de determinación de ingresos, costos y situación patrimonial para los procesos productivos agrícolas biológicos en que una parte de la producción conjunta sirve a su vez como insumo del mismo proceso en el siguiente ciclo productivo. De esa manera, se configura una tipología particular de procesos que se retroalimentan y que denominaremos procesos auto-reproductivos biológicos, situación típica del proceso ovino.

Teniendo en cuenta que una investigación científica busca realizar un aporte académico al conocimiento, el trabajo se sustenta entonces en lo siguiente:

- La necesidad de profundizar en el tratamiento que la disciplina contable —y en especial la contabilidad de costos y gestión— le ha dado al análisis económico de este tipo de actividades.
- La necesidad de encontrar un modelo adecuado que interprete racionalmente la realidad económica de la actividad y que sea complementario de las herramientas actuales, avanzando en aquellos aspectos que estas no han cubierto y sirva de apoyo a la toma de decisiones y el control de gestión.
- La conveniencia de aportar información, dada la escasa difusión de datos sobre la rentabilidad de los negocios agropecuarios en nuestro país. De la revisión de la literatura especializada en el rubro ovino se desprende que no existe información sobre los beneficios obtenidos. En primer lugar, el énfasis está puesto sobre los ingresos obtenidos por la venta de la lana y la carne, pero se soslaya todo lo que se relaciona con los costos de producción, ya que en general se evidencia falta de herramientas de análisis. En segundo lugar, casi todos los cálculos están referidos a una unidad de superficie —la hectárea— pero no a la unidad fundamental de producción, que es el animal (véase, por ejemplo, Grattarolla, 2011; Rodríguez *et al.*, 2012; Casaretto, 2011).
- La importancia de aclarar la diferencia entre los objetivos de la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión, diferencia también presente en la contabilidad de empresas agropecuarias. La norma contable sobre agricultura —NIC 41— busca fun-

damentalmente valorizar los activos, pero no costearlos. Por lo tanto, su utilidad es reducida o nula para el usuario interno de la información contable, cuando no severamente confusa, ya que la contabilidad de gestión no requiere normativa al no tener como objetivo su difusión pública (Giménez, 2006; Yardin, 2007).

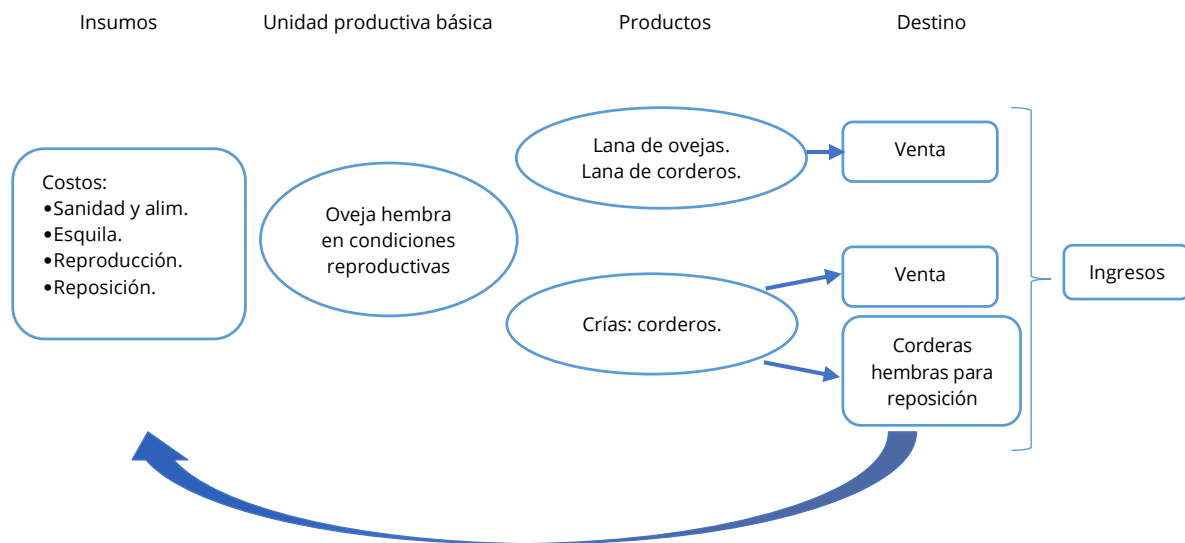
Pretendemos darle al trabajo un grado de profundidad que permita abarcar tanto los aspectos relacionados con la determinación de los costos en el marco de la contabilidad de gestión así como en el de la contabilidad de publicación para terceros, ya que compartimos con García Casella (1997) que ambas constituyen segmentos diferentes pero pertenecientes en definitiva a la contabilidad como disciplina (García Casella, 1997: 31-32).

1.2. Aportes teóricos del trabajo

Hasta el momento actual, desde la disciplina contable y en particular desde la contabilidad de costos, se han generado diversos modelos y sistemas de costeo aplicables a la actividad industrial, comercial y de servicios, tales como el sistema de costos por proceso, por orden o la metodología de costeo por actividades ABC. Pero es difícil encontrar un modelo aplicable a los procesos productivos agrícolas, sustancialmente distintos a los anteriores por su carácter biológico, sus ciclos anuales, en varios casos auto-reproductivos y con frecuente presencia del fenómeno de producción conjunta, del cual el proceso ovino es un buen ejemplo.

El tipo particular de proceso productivo que representa el ovino, tal como los describimos párrafos atrás, se puede visualizar en el siguiente esquema:

Gráfico 1. Proceso productivo ovino



Fuente: elaboración propia.

Los costos variables y los ingresos van a depender de la cantidad de ovejas con que se trabaje, y los costos fijos de la estructura con que cuente el productor. Interpretar y representar en forma razonable esa realidad económica será uno de los objetivos más importantes de la tesis.

Desde otros ámbitos ajenos a la contabilidad, el modelo de análisis económico tradicionalmente utilizado para evaluar los costos y rentabilidad en el sector agropecuario ha sido el denominado Margen Bruto por Hectárea, herramienta que proviene del ámbito de la agronomía y no genera información sobre costos variables por unidad de producción, contribuciones marginales, costos fijos, costos directos e indirectos. Se concentra en acumular ingresos y algunos costos parciales por unidad de superficie y, como no identifica los factores que disparan costos variables o fijos, no permite la elaboración de Estados de Resultados proyectados, análisis del punto de equilibrio y otros informes considerados útiles para la toma de decisiones.

Desde la disciplina contable, la medición de resultados de la actividad agropecuaria se realiza sobre la base del reconocimiento de ingresos por producción, tenencia y cambio de categoría de los activos biológicos ganado en comparación con montos generales de costos de producción, con lo cual se obtiene un resultado global de la empresa para el ejercicio, pero sin discriminar entre costos variables y fijos, directos o indirectos, y sin calcular costos unitarios (Torres, 2013; González y Pagliettini, 2006).

Siguiendo a Giménez (2006) y Yardin (2012), y entendiendo la contabilidad como un modelo de representación de la realidad económica, enfatizando en su función como generadora de información para la toma de decisiones, la tesis buscará desarrollar un modelo que represente la realidad económica de los procesos productivos ovinos.

En particular, se buscará reflejar las correlaciones entre las variables que afectan a este tipo de procesos, tales como volumen de actividad, mortandad, nacimientos, supervivencia, costos variables y fijos, y utilidad generada, de manera de poder cumplir con un objetivo fundamental que es prever de la mejor manera posible el impacto económico de las decisiones cuya importancia destacaran Mallo, Kaplan, Mejlem y Giménez (2006: 5-9).

Se buscará particularmente establecer cuál es la unidad productiva básica de cuya cuantía dependan los costos y los ingresos, yendo más allá del objetivo de valorización que buscan las normas contables (véase al respecto NIC 41, IASB, 2011 o Pignatta y Larrimbe, 1989) para determinar resultados como diferencia de patrimonios al inicio y final del ejercicio contable, tratando de investigar qué variables determinan los rubros que en definitiva se exponen en el Estado de Resultados.

Entendemos que uno de los aportes teóricos más importantes del trabajo es que busca representar lo que entendemos como la verdadera naturaleza de los hechos económicos vinculados a los procesos ovinos. Pero al mismo tiempo se espera que los conceptos desarrollados en la tesis sirvan como base para posteriores investigaciones y desarrollos teóricos sobre los modelos de análisis económicos de otros procesos agrícola-ganaderos, como

la ganadería de cría, lechera, porcina, avícola, apicultura, floricultura y otros que cumplan con las mismas características de procesos conjuntos biológicos, auto-reproductivos y agrícolas.

En lo que refiere a criterios o modelos teóricos de costeo buscaremos demostrar que la separación de costos en variables y fijos es importante en este tipo de situaciones para el proceso de toma de decisiones gerenciales, en particular al planificar y presupuestar.

1.2.1. Postulados teóricos básicos

Para interpretar y representar la realidad económica del negocio ovino, el modelo propuesto se sostiene en los siguientes postulados:

- Separación de costos fijos y variables.
- Los costos de producción están dados por los costos variables.
- Los costos fijos son costos de la estructura del establecimiento.
- Los costos e ingresos deben acumularse sobre la base de la unidad productiva básica animal (oveja) y no de los co-productos individuales obtenidos u otras variables como la unidad de superficie, ya que la cuantía de los costos variables dependerá principalmente del número de animales, sin perjuicio del efecto de otros factores tales como tipo de alimentación, limitación de movimiento de los animales en el campo y otros.
- Los costos individuales de los co-productos son naturalmente imposibles de identificar. Por lo tanto, el análisis debe basarse en la comparación de costos conjuntos contra ingresos totales, por cada unidad productiva básica.
- Los costos fijos dependerán de la capacidad estructural, de forma general, o de factores imponderables como el clima, los accidentes o descuidos en el manejo operativo del ganado.
- El consumo de productos originados en la propia producción, como es el caso de las corderas, debe costearse sobre la base de su precio de mercado, en un enfoque sectorial del negocio, toda vez que el productor rural tiene la opción de venderlas en el mercado y comprar luego las que necesite.
- La generación de productos, como el caso de las corderas, que vayan a ser utilizados como medios de producción en ciclos posteriores, debe reconocerse como ingreso en el período en que cuenten con potencialidades plenas como tales.
- Los ingresos deben reconocerse en el momento en que los bienes son producidos y están en condiciones aptas para su venta o utilización en posteriores procesos, reconociendo la producción como generadora de riqueza.
- Las diferencias que puedan darse en el valor reconocido inicialmente y el obtenido en la venta definitiva serán reconocidos como resultado comercial.
- El proceso productivo estudiado es de carácter biológico y su ciclo es anual, por tanto

la acumulación de costos se realizará en base anual y no se centrará en el costeo de insumos que vayan a sufrir luego una transformación, sino en la consideración de ciertos costos que se vuelcan a un proceso al final del cual se obtienen ciertos activos a partir de un crecimiento biológico, no de una transformación de materia prima.

- La norma contable sobre agricultura —NIC 41— busca fundamentalmente valorizar los activos, pero no costearlos; por lo tanto, toda vez que se utilice esos valores para, por ejemplo, definir la conveniencia de realizar un negocio, tercerizar un proceso o cualquier decisión de negocios interna, deben explicitarse las limitaciones del caso, las cuales serán analizadas en el trabajo.
- El resultado contable final del ejercicio analizado calculado sobre la base de los postulados anteriores coincide con el determinado a partir de la aplicación de la NIC 41, ya que ellos no son contradictorios con la norma, sino complementarios. Esta convergencia será analizada en el desarrollo de la tesis.
- Los resultados económicos obtenidos sobre la base del modelo propuesto en la tesis diferirán de los obtenidos por la metodología del margen bruto por hectárea si este es calculado tal como se lo concibe en la mayoría de los casos analizados en la literatura especializada.
- Los resultados económicos mencionados no diferirán de los obtenidos globalmente por la técnica del margen bruto si esta técnica es modificada y parte de la base de los márgenes por unidad productiva básica oveja que se propone en la tesis.

1.2.2. Marco teórico y antecedentes: ubicación disciplinar del tema en el marco teórico de la contabilidad

Para Fassio (2002: 25), la elaboración del marco teórico permite tomar contacto con los conocimientos actuales del problema a investigar, ubicarlo en la disciplina adecuada, fundamentar mejor las hipótesis, superar problemas encontrados en investigaciones anteriores, facilitar el diseño metodológico del trabajo de investigación e interpretar mejor los resultados.

El problema a investigar se ubica dentro de la disciplina contable en la medida que se busca elaborar y validar una herramienta para el análisis de los resultados y la realidad económica de las empresas del sector agropecuario ovino, lo cual constituye un objetivo primario de la contabilidad en su función como generadora de información. No obstante, el enfoque será también claramente interdisciplinario, toda vez que deberemos recurrir a bibliografía de otras áreas como la agronómica.

El fenómeno de la producción biológica agropecuaria —y, en particular, el rubro ovino— ha sido estudiado desde el punto de vista económico, fundamentalmente por su peso en las exportaciones de nuestro país, Argentina y Chile. En general, los aportes han venido del área agronómica y su foco ha estado puesto en los ingresos, conociéndose poco sobre estudios desde el punto de vista contable y en particular sobre la relación de los ingresos y los costos (Grattarolla, 2011; Rodríguez *et al.*, 2012; Naya, 2012; Casaretto, 2011).

El fenómeno a analizar se encuentra en el ámbito de la producción agrícola y por tanto estamos en presencia de procesos biológicos. Aunque no en forma literal, podemos encontrar una definición de proceso biológico en la NIC 41 Agricultura, la cual se considera de gran importancia por tratarse de una norma contable y por tanto de un criterio que busca representar en forma adecuada la realidad. Según sus términos, un proceso biológico implica la transformación biológica de los animales o plantas, a los cuales se denomina activos biológicos. El proceso biológico comprende tanto los cambios cuantitativos como cualitativos que se dan a través del crecimiento, degradación o procreación de los animales o las plantas (IASB, 2001: párrs. 5-7).

En lo que refiere a Sistemas de Costos, los estudios tratan en general de empresas comerciales, industriales o de servicios, dejando vacante el campo de estudio que refiere a empresas agropecuarias. En cuanto a las normas contables relacionadas, estas buscan básicamente valorar inventarios biológicos reflejando los cambios patrimoniales, sin profundizar en las razones por las cuales se genera o no la riqueza. Por otro lado, la mayor parte de los trabajos de investigación en esta materia han apuntado al análisis crítico de las diferentes herramientas para encontrar el denominado *fair value*, es decir aquel valor a adjudicar a los productos, no a su costo. Con respecto al Margen Bruto, si bien es ampliamente usado a nivel mundial por su practicidad, en gran parte de la bibliografía especializada se reconocen sus limitaciones, fundamentalmente por enfocarse casi exclusivamente en los ingresos por hectárea (Pascualetti *et al.*, 2014; Shenk *et al.*, 2014).

Como se expresó anteriormente, el proceso productivo ovino constituye un proceso de producción conjunta de carácter biológico, donde adicionalmente se utilizan como insumos bienes producidos en el mismo proceso.

Los conceptos encontrados en la revisión de la literatura permiten afirmar que se estará frente al fenómeno de producción múltiple conjunta cuando, en un solo proceso productivo y a partir del procesamiento de un conjunto común de insumos, se obtenga simultáneamente la producción de dos o más productos que no se puedan identificar hasta que se culmine dicho proceso, punto que se conoce como «de separación» (Split off point). Luego de ese punto, se pueden identificar, básicamente, dos tipos de productos: principales y subproductos. La diferencia entre uno y otro radica en si forman parte del objetivo productivo principal de la empresa y, relacionado íntimamente a esto, en su relevancia económica. En efecto, los productos principales constituyen el objetivo comercial y productivo primario, con lo cual su peso económico será mayor al de los subproductos que surgen como consecuencia inevitable del proceso, en general como parte de la merma de materia prima.

En cuanto al cálculo de costos de la producción conjunta con la finalidad de informar a terceros interesados, la literatura contable ha profundizado en lo que refiere a modelos, criterios, elaboradas formulaciones matemáticas y herramientas prácticas que conforman los sistemas de costeo en sí, pero no ocurre lo mismo en lo que concierne a su uso en la toma de decisiones. La mayoría de los autores se limita a prevenir al lector acerca de lo desacertado que sería utilizar esa información en decisiones de negocio, en virtud

de la arbitrariedad de los criterios de reparto de costos conjuntos. Pero, a excepción de Yardin (en Giménez coord.) —y, en menor medida, Baker—, no se plantean ejemplos ni se especifican criterios adecuados a ese tipo de decisiones.

A juicio de quien escribe, esa vacancia ha permitido —dentro y fuera de la profesión contable— que aquellos criterios elaborados para informar a terceros sean utilizados en informes internos, a pesar de las advertencias y haciendo caso omiso de las recomendaciones de los autores especializados y del antiguo enunciado de «diferentes costos para diferentes propósitos» (Hansen y Mowen, 1996: 233-258; NIC 2: párr. 14; Horngren *et al.*, 2007: 565; ACODI, 2001: 43; Sáez Torrecilla *et al.*, 1993: 258-283; Giménez *et al.*, 1995: 201, 603 y 626; Mallo *et al.*, 2000: 91; Baker *et al.*, 1997: 288 y 297).

De todas formas, en resumen, se puede decir que el concepto que prevalece en la bibliografía especializada se sintetiza en la siguiente expresión: «Aunque la contabilidad de los costos conexos es esencial para la medición de las utilidades, los costos derivados de los productos tienen escaso valor para la toma de decisiones de la gerencia...» y su uso «con frecuencia dará como resultado decisiones erróneas». Ante la existencia de productos conexos, solo los ingresos y costos totales son pertinentes, y no los ingresos y costos de los productos individuales (Barla *et al.*, 2013; Baker *et al.*, 1997: 295).

Hay entonces una coincidencia general en que la rentabilidad de la venta de los productos conexos no debe ser evaluada en forma individual, sino en forma conjunta, en consonancia justamente con la característica que distingue este tipo de artículos: su producción simultánea y condicionada técnicamente a partir de un tronco común de insumos y proceso.

Desde la agronomía, es ampliamente conocida la herramienta del margen bruto, de uso muy difundido entre los productores rurales y profesionales agrónomos la técnica de determinación de rentabilidad conocida como Margen Bruto (gross margin). Según González y Pagliettini (2006: 36), «el margen bruto de una actividad es el valor de la producción menos los costos directos que le son atribuibles», definición que a nuestro juicio confunde costos directos con variables, separación fundamental en el concepto de marginalidad.

Asociado a lo que comentaban las autoras acerca de su utilidad para comparar alternativas, debemos enfatizar, en primer lugar, el hecho de que el margen bruto está referido a la hectárea —unidad de superficie— y no a la unidad productiva o comercial, que para estos casos podría ser la tonelada de carne o grano, o la cantidad de animales. De esta manera, a las limitaciones que ellas señalan agregamos que el margen bruto no permite conocer el costo individual de los productos, compararlos con el precio y tomar decisiones, así como tampoco es funcional a la valuación de inventarios en el marco de la contabilidad.

En segundo lugar, por estar referido a una unidad distinta a la unidad productiva básica, no contempla las relaciones causales entre el volumen de actividad y los costos, impidiendo calcular con certeza el impacto económico de las decisiones empresariales (Heinrich, 2012; Schenk, Hellegers, Van Asseldonk y Davidson, 2014; Obst, Binney, Graham y Christie, 1999: 217; Pascualetti, Castagnino, Rosini, Durante y Zubiría, 2014).

En resumen, podemos decir que el problema que la tesis pretende solucionar encuentra sus antecedentes en la teoría general de costos de la producción conjunta, en la teoría general contable referida a procesos y activos biológicos y en la herramienta de análisis del Margen Bruto. En materia de Teoría General de Costos, en especial los aplicables a la gestión empresarial, encontramos que la escuela argentina es la que se encuentra más avanzada, seguida por escasos autores anglosajones. Dicha escuela y tal minoría de autores anglosajones sostienen que no se pueden distribuir costos conjuntos a los efectos de tomar decisiones.

En cuanto a las normas contables relacionadas, buscan básicamente valor inventarios biológicos reflejando los cambios patrimoniales, alejándose del paradigma de la comercialización como factor determinante para el reconocimiento de la ganancia. Con respecto al Margen Bruto si bien es ampliamente usado a nivel mundial por su practicidad, en parte importante de la bibliografía especializada se reconoce sus limitaciones como instrumento gerencial (Obst, Binney, Graham y Christie, 1999: 217; Pascualetti, Castagnino, Rosini, Durante y Zubiría, 2014).

En cuanto a los antecedentes en materia de investigación en costos de producción ovina, encontramos que en general se trata de aplicaciones del modelo de costeo completo o del mencionado margen bruto, donde se comparan ingresos totales obtenidos en cada establecimiento, con los costos totales. Pero no se determinan costos unitarios de producción y costos fijos estructurales que permitan tomar decisiones cotidianas de gestión que involucren variables clave como la cantidad de animales, capacidad instalada, niveles reproductivos, ganancia de kilos, mortandad y otros (Lips, 2012; Suárez, Buseti y Ortelado, 2013; González, Blardony, Ramos, Ramírez, Sosa y Gaona, 2013; Rodríguez, 2013; Freire, Agüero, Ponce, Vigliocco y Sandoval, 2013: 37-47; Argiles, Sabata y García, 2012: 109-142; Carli y Canavari, 2013: 397-405; Braga, Costa, Facó y McManus, 2011: 93-100).

En lo que refiere a antecedentes sobre evaluación de negocios donde se involucran activos biológicos existen algunos antecedentes de aplicación de la NIC 41 pero básicamente enfocados desde el punto de vista de la contabilidad de publicación y no desde la de gestión. En particular, sobre la problemática de la auto-reposición de activos no hemos encontrado bibliografía específica.

Aspectos conceptuales cruciales de la Teoría General de Costos, como la separación entre costos variables y fijos, directos e indirectos, evitables e inevitables, la explicitación de los modelos de costeo aplicados y sus finalidades, no son tenidos en cuenta en las construcciones teóricas actuales sobre la temática de la evaluación de negocios agropecuarios. Esa vacancia en el conocimiento justifica —a nuestro juicio— la propuesta de un modelo económico-contable que sirva como herramienta de determinación de costos, ingresos y márgenes por unidad productiva. Deberá analizar en profundidad la rentabilidad del negocio y las variables que la afectan, tanto para su uso en la toma de decisiones como en la contabilidad financiera de publicación, permitiendo la registración mediante asientos contables de los hechos económicos vinculados al proceso productivo ovino y la elaboración de estados contables.

2. Metodología, identificación del aporte que se realizará y sus consecuencias teóricas

Metodológicamente, el trabajo se basa en el siguiente concepto rector, enunciado por Biondi (2007):

En un ordenamiento general se pueden separar las investigaciones con aportes teóricos, de las investigaciones que pretenden conocer realidades existentes. A las primeras se las señala como investigaciones a priori o teóricas, ya que tratan de aportes nuevos en el campo del conocimiento. En las investigaciones sobre situaciones existentes (empíricas) se pretende lograr información sobre una realidad actual. Este tipo de investigaciones son las más numerosas. Se las llama investigaciones empíricas y se concretan mediante encuestas, entrevistas, comentarios, casos, etc. Estas investigaciones empíricas son muy importantes y siempre están presentes en las investigaciones a priori, como actividades complementarias toda vez que constituyen el laboratorio de las ciencias sociales, como un modo de contrastar elaboraciones teóricas.

Se trata de una investigación de carácter principalmente teórico, donde se desarrollan los postulados de un modelo para representar la realidad económica de los procesos ovinos, que pasará luego por una fase empírica —a través del estudio de casos—, donde el modelo es puesto a prueba, para obtener finalmente las conclusiones acerca de la utilidad del modelo, tanto para interpretar la naturaleza económica de los fenómenos vinculados al proceso ovino como también para aportar valor predictivo, de suma importancia en la evaluación del impacto financiero de las decisiones empresariales.

La estrategia metodológica para abordar un problema depende del tipo de objetivo planteado en la investigación. En la medida que se pretenderá desarrollar un modelo para resolver un problema de toma de decisiones, se empleará un enfoque que parte de que el instrumental teórico actual no está suficientemente desarrollado, y es conveniente primero profundizar en la naturaleza económica del problema, buscando avanzar en el campo conceptual (Ayuso y Ripoll, 2004).

A partir de un marco teórico de referencia y apoyándonos en el estudio de ciertos casos seleccionados, pretenderemos generar conocimiento teórico. Según Yin (1992), en función del número de casos analizados pueden existir estudios de casos simples y múltiples. A su vez, pueden existir estudios de casos descriptivos, exploratorios o explicativos. Estos últimos se utilizan en investigaciones contables cuya finalidad es desarrollar teorías para aplicar en la práctica, las cuales pueden utilizarse en el diseño de sistemas de Contabilidad de Gestión (Spicer, 1992). En nuestro caso, trataremos de lograr una serie de conclusiones a partir de un número limitado de casos, por lo tanto, y siguiendo a Yin, se utilizará el estudio de casos múltiples colectivo de tipo explicativo.

La elección de la metodología se relaciona con el hecho de que es poco lo que se conoce sobre sistemas de costeo y análisis de gestión para empresas agrícolas. En segundo lugar, no existe información disponible en forma de bases de datos y por tanto es necesario recurrir a datos internos relevados en forma individualizada para cada empresa. Nuestro

objetivo será identificar los conceptos y variables más importantes y desarrollar nuevos instrumentos de análisis e investigación, dado que si la herramienta de análisis que proponemos resulta adecuada, podrá ser utilizada como instrumento de medición en futuras investigaciones sobre la performance económica de empresas del sector estudiado.

3. Diseño del modelo y fase empírica

En forma sucinta, podemos decir que el modelo ordena los datos ingresados y establece ecuaciones que relacionan las variables, en función de los postulados teóricos planteados en el capítulo I. Estas ecuaciones dan como resultado los beneficios obtenidos, contribuciones marginales por oveja, punto de equilibrio, rendimientos, niveles de actividad o cantidad de animales que satisfacen ganancias requeridas. Al permitir determinar ingresos, costos y márgenes por animal, permite elaborar asientos contables, Estados de Resultados y Estados de Situación Patrimonial, así como variada información que entendemos de utilidad para la toma de decisiones.

El modelo fue aplicado a 7 establecimientos rurales ovinos con distintos esquemas productivos en lo que refiere a raza, manejo ganadero y cantidad de animales. Los resultados obtenidos sobre la base del modelo propuesto fueron comparados con los obtenidos por herramientas que conforman el instrumental contenido en el conocimiento precedente, tales como el Margen Bruto y la NIC 41. A efectos ilustrativos se exponen a continuación los resultados obtenidos en el establecimiento n.º 4:

Gráfico 2. Resultados obtenidos en el establecimiento n.º 4

Ingresos unidad conjunta: oveja				
	Cantidad	Unidad	Precio (USD)	Total (USD)
Lana	8,3	Kg	3,4	28,322
Cordero para la venta	0,83	Cabezas	81	67,23
Corderos para reponer stock	0,17	Cabezas	60	10,2
				0
Total ingresos				105,75
Ingresos			105,75	
Costos variables			-27,57	
Contribución marginal unitaria por oveja			78,19	
Contribución marginal total	300	78	24,455,60	
Costos fijos directos			0	
Beneficio anual			23,456	

Fuente: elaboración propia.

Particularmente en el caso de este establecimiento, y por su manejo ganadero, no existían costos fijos directamente imputables a la unidad de negocios ovina.

A continuación, presentamos el cuadro de resumen de resultados obtenidos comparados en los siete establecimientos:

Tabla 1. Contribución marginal por oveja y costos fijos

	Productor 1	Productor 2	Productor 3	Productor 4	Productor 5	Productor 6	Productor 7
Ingresos Unidad Conjunta: oveja							
Lana	16,26	26,39	28,12	28,32	27,36	18,72	18,36
Cordero para la venta	16,71	15,30	28,16	67,23	3,17	135,94	61,20
Corderos para reponer stock	12,00	18,00	12,00	10,20	18,00	32,81	12,00
Corderos no señalados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Lana de capones y carmeros	4,88	5,16					
TOTAL INGRESOS	49,84	64,85	68,28	105,75	48,53	187,47	91,56
Costos variables							
Reposición reproductores	4,76	0,55	2,38	3,83	0,63	0,00	0,00
Corderos propios incorporados a la producción	12,00	18,00	12,00	10,20	18,00	32,81	12,00
Esquila	2,38	2,41	3,37	3,68	1,06	0,00	2,29
Sanidad y veterinaria	2,38	2,34	3,09	2,72	1,09	3,47	2,73
Colocación de caravanas	0,48	0,00	0,00	2,50	0,00	0,00	0,24
Comisiones e impuestos ventas ovinos	0,00	0,46	1,38	4,63	0,20	0,00	0,00
Alimentación de corderos		8,26					
TOTAL COSTOS VARIABLES	22,00	32,03	22,22	27,57	20,98	36,28	17,26
CONTRIBUCIÓN MARGINAL	27,84	32,82	46,06	78,19	27,55	151,19	74,30
Costos fijos							
Sueldos, comida y vivienda de los empleados	0,00	0,00	24.000,00		13.864,00		
Mantenimientos de alambrados e instalaciones	0,00	300,00			1.562,00		
TOTAL COSTOS FIJOS DIRECTOS	0,00	300,00	24.000,00	0,00	15.426,00	0,00	
COSTO DE OPORTUNIDAD DEL CAPITAL PROPIO	12,25	12,25	12,25	12,25	15,93	12,25	12,25
CONTRIBUCIÓN MARGINAL AJUSTADA	15,59	20,57	33,81	65,94	11,62	138,94	62,05
RENTABILIDAD DEL NEGOCIO OVINO	6.781,00	11.612,00	72.725,00	23.456,00	182.110,00	7.257,00	2.303,00

Fuente: elaboración propia.

3.1. Conclusiones sobre resultados obtenidos y aplicabilidad del modelo en los casos estudiados

A nuestro juicio los resultados obtenidos por el modelo no mostraron incoherencias internas que cuestionen su capacidad de reflejar la realidad económica en forma racional, ni su capacidad para servir a la toma de decisiones. Tampoco existieron problemas en la carga de información, lo que nos permitió concluir que:

- Los ingresos y costos variables por oveja como unidad básica se pudieron determinar y vincular con el nivel de actividad medido en cantidad de animales. Se determinaron contribuciones marginales, beneficios y puntos de equilibrio.
- Los Costos Fijos pudieron ser claramente establecidos, tanto los directos como los indirectos.
- El modelo contribuyó a explicar resultados productivos relacionados con la gestión (señalada y producción de carne y lana).

El modelo permite:

- Identificar las variables generadoras de ingresos y costos.
- Analizar el comportamiento de costos e ingresos ante cambios en el nivel de actividad.
- Evaluar el impacto económico de decisiones como cantidad de animales a disponer, aportando valor predictivo en Contabilidad Prospectiva.
- Contabilizar las operaciones en el marco de la NIC 41 y elaborar Estados Contables para publicación.

También pudimos verificar que, al contar con los ingresos y costos determinados por animal, es posible elaborar toda la secuencia de asientos contables referidos a las compras de insumos, consumo de recursos, producción y venta de productos, finalizando con la confección de Estados de Resultados tanto útiles para la gestión interna como para la presentación de Estados Contables acordes a la NIC 41 Agricultura, norma con la cual los postulados teóricos del modelo son convergentes. No se trata de concepciones contradictorias, sino complementarias. La norma apunta a la valuación de activos y el modelo a la determinación de ingresos costos y explicación del resultado.

4. Conclusiones finales

Según Ryan (2009), el estudio de casos busca «generar teorías capaces de explicar las observaciones realizadas». Entonces, a través de un conjunto de elementos —una metodología rigurosa, el planteo del problema, un marco teórico dado por la teoría general del costo y la teoría contable, la revisión de la literatura y antecedentes de investigación sobre costos en procesos agropecuarios, el desarrollo de los postulados teóricos y una herramienta práctica para la evaluación económica del proceso y la contrastación mediante

el estudio de casos— hemos intentado generar conocimiento teórico que contribuya a explicar la naturaleza de la generación de ingresos, costos y beneficios en los procesos de producción ovina.

Finalizando este trabajo, y siguiendo el esquema de Smolje (2015), deseamos resumir los aportes que se han pretendido realizar en tres aspectos:

- **Teoría:** el aporte a la disciplina contable, como generadora de información para la toma de decisiones, ha consistido en aportar elementos para definir el marco teórico aplicable a los procesos de producción biológica conjunta con insumos autogenerados como es el caso del proceso ovino, necesario para interpretar su naturaleza económica y evaluar el impacto de las decisiones.
- **Práctica:** desde el punto de vista práctico, la propuesta de modelo económico contable que surge a partir del desarrollo teórico fue pensada para su aplicación en los establecimientos rurales con fines de evaluación de resultados y toma de decisiones. En línea con el autor antes mencionado, no persigue su aplicación dogmática, pero entendemos que sirve de manera importante a los procesos de presupuesto, planificación y control, y como tal constituye un aporte al proceso de control de gestión. Por otro lado facilita y posibilita la elaboración de registros y estado contables, en especial en acuerdo con las normas, a las que se dedica una parte especial del capítulo III de la tesis.
- **Enseñanza:** un tercer tipo de aporte que persigue efectuar esta tesis se centra en la enseñanza —tanto de grado como posgrado— en materia de gestión de explotaciones ovinas y agropecuarias en general. Hemos constatado que existe variada literatura en lo que refiere a modelos y sistemas de costeo para empresas industriales, comerciales y de servicios, tales como el sistema de costos por procesos o la metodología ABC. Pero no ocurre lo mismo con las empresas agropecuarias, en las que frecuentemente nos encontramos con procesos de producción biológica. El cuerpo teórico generado y el modelo que proponemos para evaluar la gestión en este tipo de establecimientos puede ser utilizado en cursos no solo relacionados al ovino, sino que —con ciertas adecuaciones— puede ser adaptado a otros esquemas agrícolas.

4.1. Limitaciones del modelo propuesto, problemas que surgen de la investigación y recomendaciones para trabajos posteriores

En primer lugar, debemos mencionar las limitaciones vinculadas al carácter no generalizante del estudio de casos. El modelo analizado no resulta aplicable, en su formato actual, a explotaciones ovinas exclusivamente laneras —un sistema de explotación ganadera diferente—, donde se maneja un número considerable de ovejas macho castradas —capones— con el objetivo de producir lana, que conviven con las ovejas hembra.

En ese caso, habrá que pensar en una alternativa, que podría consistir en dividir la explotación en dos unidades de negocio. Eso excede el alcance de este trabajo pero deja abierta una línea de investigación en el desarrollo teórico de modelos contables para ese tipo de casos.

Este modelo tampoco resuelve el problema de la adjudicación de costos indirectos en aquellos casos en que se llevan a cabo esquemas productivos mixtos, donde el ovino convive y comparte recursos con el vacuno u otras razas.

Si bien aporta al análisis, este modelo no resuelve íntegramente el problema de la determinación de márgenes por unidad de superficie, en especial en aquellos casos mencionados en los párrafos anteriores, en los cuales la superficie es compartida por diversos tipos de animales.

No se trata de un modelo que solucione de alguna manera los efectos relacionados a la incertidumbre por causas vinculadas al clima o la evolución de los precios internacionales de la lana o la carne, pero deja abierta la posibilidad tanto de incorporar las dimensiones vinculadas al riesgo, o incorporarlo a modelos que lo analicen.

El modelo propuesto no resuelve aspectos relacionados con la determinación de impuestos, entre otras cosas porque la actividad ovejera no lleva implícita una figura tributaria exclusiva, sino que el régimen de tributación de cada productor depende de factores como la superficie, stock de semovientes, el monto total facturado por la totalidad de actividades, tanto ganaderas como agrícolas, la forma societaria y otras características del establecimiento. Esto determina que no se pueda establecer una relación entre el beneficio y el monto de impuestos en los términos del presente modelo, por tanto sus resultados no incluyen la carga fiscal en ningún caso de los analizados.

Para finalizar, consideramos que las dos líneas de investigación que quedan abiertas se pueden resumir como sigue:

- a. Una vez probada la utilidad del modelo como instrumento para medir y analizar el beneficio económico del negocio ovino, sería muy importante utilizarlo en una investigación de carácter empírico sobre la rentabilidad de los establecimientos ovejeros de una determinada zona del país, análisis de casos o mediante la utilización de una muestra estadística que aporte conocimiento sobre la performance del negocio a niveles nacionales, base luego de políticas públicas sectoriales.
- b. En la medida en que los postulados teóricos y el modelo económico presentan coherencia interna y razonabilidad en el caso ovino, podrá ser analizada su adaptación al análisis económico de otros negocios agropecuarios basados en procesos biológicos de producción conjunta auto-reproductivos,

como sería el caso de la lechería, apicultura, suinicultura, avicultura y otros similares.

Bibliografía

- Adam, M. R., Chismol, R., y Serna, M. D. A. (2000). Un enfoque sistemático para realizar la tesis doctoral. *Psicothema*, 12 (Suplemento), 474-478.
- Argilés, J. M., Sabata, A., García, J. (2012). A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation. *Revista de Contabilidad*, 15 (1), 109-142.
- Asociación de Contabilidad Directiva-ACODI (2001). *Terminología oficial de Contabilidad Directiva*. Madrid: Pearson Educación.
- Ayala, W., Magallanes, J. y Paiva, M. (2014). *Utilización de verdeos de verano en la alimentación de los corderos*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay
- Ayala W., Magallanes J. y Paiva M. (2014). *Algunos factores que inciden en el comportamiento de corderos durante el verano*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Baker M., Jacobsen, L., Ramírez Padilla, N. (1997). *Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones* (2.ª ed.). México: Mac Graw Hill.
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A. y Kinney, M. R. (2004). *Contabilidad de costos, tradiciones e innovaciones* (5.ª ed.). México: Thompson.
- Barla, E., Buzetta, V., Cartier, E., Machesano, P. y Podmoguilnye, M. (2013). *Costos: de la teoría a la aplicación*. Montevideo: Editorial Claudio Ortiz.
- Barnard, C. S. y Nix, J. S. (1984). *Planeamiento y control agropecuarios* (2.ª ed.). Buenos Aires: El Ateneo.
- Barrios, E., Ayala, W., Bermúdez, R., Magallanes, J. y Paiva, M. (2014). *Alternativas forrajeras estivales para la producción de corderos: Leguminosas*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Barrios, E. y Ayala W. (2014). *Utilización de plantago lanceolata en la alimentación de corderos en el período estival*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Beach, E. (1963). *Modelos Económicos*. Madrid: Aguilar.

- Bianchi, G. (2014). *Confinamiento de corderos*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Biondi, M. (2007). Aspectos metodológicos de las investigaciones en las universidades sobre el conocimiento contable. *Contabilidad y Auditoría*, 13 (26).
- Biondi, M. (2012). Selección, articulación e integración de la información necesaria para la preparación de un proyecto de investigación contable con metodología científica. Parte I. *Contabilidad y auditoría*, 18 (35), 1-25.
- Braga Lôbo, R. N., Costa Pereira I. D., Facó, O. y McManus C. M. (2011). *Economic values for production traits of Morada Nova meat sheep in a pasture based production system in semi-arid Brazil*. Original Research Article. *Small Ruminant Research*, 96 (2-3), 93-100.
- Buffa J. y Mondelli, J. (2014). Estrategias productivas y su impacto económico en sistemas de producción de carne ovina de intensificación variable. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Bunge, M. (2014). *Memorias: Entre dos mundos*. Argentina: Gedisa.
- Calvo de Ramírez, A. (2004). Nic 41: tratamiento contable de los activos biológicos y los productos agrícolas. *Contabilidad y Auditoría*, 21 (26).
- Capurro, M. (2006). *Sistema de control de gestación ovina mediante ecografía*. Facultad de Ciencia Económicas y de Administración de la Universidad de la República. Montevideo. Uruguay. Disponible en <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcontesp/ej/ejemplo%20Ovinos%20Sistema%20de%20Control%20Gestacion.pdf>
- Carli, G. y Canavari, M. (2013). Introducing Direct Costing and Activity based Costing in a Farm Management System: A Conceptual Model Original Research Article *Procedia Technology*, 8, 397-405.
- Cartier, E. (2000). *Categorías de costos. Replanteo*. XXIII Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Rosario. Argentina.
- Cartier, E. (1999). *La Teoría del Costo en el proceso de armonización internacional de la normativa contable*. Anales del XXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Concordia. Argentina.
- Casaretto, A. (2011). *Cría lanar y vacuna: un ejemplo exitoso y rentable*. Revista Lana noticias Junio. N° 158. Edición del Secretariado Uruguayo de la Lana – SUL. Uruguay.
- Ciapessoni, G., Gimeno, D. y Coronel, F. (2014). *Evaluaciones genéticas de razas carniceras en el Uruguay*. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.

- Centro Latino Americano de Educación a Distancia – CLAEAD (2002). *Unidades Ganaderas*. Recuperado de http://www.cladead.com/cursos/ADAGR/ADAGR-000002/unidades_ganaderas.htm.
- D'Onofrio, P. (2014). *Impactos ambientales de la agricultura, Enfoque desde el sistema de Información contable*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Fassio, A., Pascual, L. y Suárez, F. (2002). *Introducción a la Metodología de la Investigación aplicada al Saber Administrativo* (cap. II). Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.
- Fassio, A., Pascual, L. y Suárez, F. (2002). *Introducción a la Metodología de la Investigación aplicada al Saber Administrativo* (cap. IV). Buenos Aires: Ediciones Cooperativas.
- Freire, V., Agüero, D., Ponce Crivellaro, M., Vigliocco, M. y Sandoval, G. (2013). Análisis económico de sistemas productivos ovinos de Córdoba, Argentina: Estudio de casos. *Agriscientia*, 30 (1), 37-47.
- Ganzabal, A. (2014). *Impacto productivo y económico del uso de biotipos maternales en la producción de corderos*. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- García Casella, C. L. (1997). Naturaleza de la Contabilidad. *Contabilidad y auditoría*, 3 (5), 12-37.
- García, Antón. *Resultados de la empresa ganadera*. Cátedra de Economía Agraria Universidad de Córdoba, España (citado 26 de mayo 2008). Disponible en <http://www.uco.es/organiza/departamentos/prod-animal/economia/APOYODOC/libro%20gestion/capi6.pdf>
- Giménez, C. et al. (1992). *Tratado de contabilidad de costos* (5.ª ed.). Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Giménez, C. et al. (1995). *Costos para Empresarios*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Giménez, C. et al. (2001). *Gestión & Costos. Beneficio creciente Mejora continua*. Buenos Aires: Ediciones Macchi.
- Giménez, C. (2006). *Costos para no Especialistas*. Buenos Aires: La Ley.
- González, M. C. y Pagliettini, L. (2006). *Los costos agrarios y sus aplicaciones* (3.ª ed.). Buenos Aires: Editorial Facultad de Agronomía UBA.
- González-Garduño, R., Blardony-Ricardez, K., Ramos-Juárez, J. A., Ramírez-Hernández, B., Sosa, R., y Gaona-Ponce, M. (2013). Rentabilidad de la producción de carne de

- ovinos Katahdin x Pelibuey con tres tipos de alimentación. *Avances en Investigación Agropecuaria*, 17 (1).
- Grattarola, M. (2011). ¿El rubro ovino, es competitivo a estas relaciones de precios? *Revista Lana noticias*, (158), junio. Edición del Secretariado Uruguayo de la Lana, SUL. Uruguay.
- Haas Michael, M. J., McAloon, A. J., Yee, W. C., Foglia, T. A. (2006). *A process model to estimate biodiesel production costs*. US Department of Agriculture, Agricultural Research Service, Eastern Regional Research Center, 1600 East Mermaid Lane, Wyndmoor, PA 19038, USA *Bioresource Technology*, 97, 671–678. Disponible en <http://w3.ualg.pt/~rbarros/documentos/Bioenergia/Biodiesel%20Model%20%20Paper.pdf> / <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0960852405001938>
- Hansen, D. R y Mowen, M. (1996). *Administración de costos: Contabilidad y Control*. México: International Thompson Editores.
- Harris, J. (1936). ¿What did we earn last month? Boletín N° 10. USA National Accounts Cost Association.
- Heinrich, B. (2012). Calculating The 'Greening' Effect. A Case Study Approach To Estimate The Gross Margin Losses In Different Farm Types In Germany Due To The Reform Of The Cap. In *52nd Annual Conference, Stuttgart, Germany, September 26-28, 2012* (No. 137155). German Association of Agricultural Economists.
- Hornngren, C., Foster, G. y Datar, S. (2007). *Contabilidad de Costos: Un enfoque gerencial* (12.ª ed.). México: Prentice Hall.
- IAPUCO (2011). *Recomendación Técnica Número 2*. En Yardin, A. (coord.) (2013). *Costos y Gestión*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- International Accounting Standards Board (2011). *Norma Internacional de Contabilidad N° 41. Agricultura*. Recuperado de: <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS41.pdf>
- International Accounting Standards Board (2009). *Norma Internacional de Contabilidad Número 2*. Disponible en <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Pages/Res%C3%BAmenes-de-NIIF-y-NIC-Espa%C3%B1ol-2009.aspx>
- Kuster, Ch. (2012). Producción conjunta y análisis marginal. *Contabilidad y Auditoría: Investigaciones en Teoría Contable*, Revista electrónica de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires, 18 (36).
- Kuster, Ch., Sosa S., Lemes C., y Blumetto, A. (2011). *Aplicación de la gestión de costos en actividades específicas: Rentabilidad del negocio ovino en Uruguay*. Anales del

- XXXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Bahía Blanca, Argentina.
- Kuster, Ch. (2011). *Horngren: un análisis crítico*. XXII Congreso Internacional de Costos. Punta del Este. Uruguay. Noviembre 2011.
- Pignatta, A. y Larrimbe, M. (1989). Modelo contable para explotaciones agropecuarias. XVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad. Premio: Casas Alatraste. Uruguay.
- Lecueder, M., Asuaga, C. y Rossi, E. (2005). Aplicación del análisis de punto de equilibrio a la producción múltiple condicionada técnicamente. Anales del XXVIII Congreso IAPUCO. Mendoza.
- Lips, M. (2012). Joint Cost Allocation by Means of Maximum Entropy. In 28th International Conference of Agricultural Economists, Foz do Iguaçu, Brazil, August (pp. 18-24).
- Mallo, C., Kaplan, R. S., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión*. Madrid. España: Pearson Educación.
- Mallo, C. (1988). *Contabilidad de costes y de gestión*. Madrid: Ediciones Pirámide.
- Manazza, J. (2004). Manejo sanitario y reproductivo de los ovinos. *Revista Visión Rural*. Argentina. Disponible en: <https://www.engormix.com/MA-ovinos/articulos/manejo-sanitario-reproductivo-ovinos-t2413/p0.htm>
- Mederos A. (2014). *Manejo sanitario durante la cría y recría de los corderos*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Mendoza, G. (2008). La Armonización de la Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad en los Agronegocios. *Un Análisis Teórico Comparado*. Universidad Católica del Táchira.
- Montossi, F., Font, M., Del Campo, M., San Julián, R., Brito, G., Sañudo, C. (2014). Producción sostenible de carne ovina y las tendencias en las preferencias de los consumidores: compatibilidades, contradicciones y dilemas sin resolver. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Obst, W. J., Binney, W. W., Graham, R. y Christie, G. (1999). *Agribusiness: Financial Management*. Federation Press.
- Pages, W. (1979). *Administración de Establecimientos Agropecuarios*. Uruguay: Editoriales Hemisferio Sur.

- Pascualetti, M., Castagnino, A. M., Rosini, M. B., Durante, M. y Zubiría, A. (2014). Margen bruto de diferentes híbridos de espárrago verde (*Asparagus officinalis* var. *altilis* L.), en la provincia de Buenos Aires, Argentina. *Revista Colombiana de Ciencias Hortícolas*, 7 (2).
- Pasinetti, L. (1986). *Aportaciones a la teoría de la producción conjunta*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Piaggio, L. (2014). *Suplementación de la recría y engorde de ovinos sobre campo natural*. Producción de carne ovina de calidad. Serie Técnica N° 221. Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria. Uruguay.
- Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española* (22.^a ed.). Recuperado de <http://lema.rae.es/drae/?val=costo>
- Ripoll, V. y Ayuso, A. (2004). El estudio de casos como prototipo de la investigación en Contabilidad de Gestión desde una perspectiva cualitativa. *Revista Interamericana de Contabilidad de Gestión*.
- Rodríguez Ruiz, L. A. (2013). Análisis de la rentabilidad de las explotaciones de ovino de leche en Castilla y León. Tesis de Doctorado. Universidad de León. España.
- Rosanas, J. M. y Ballarin, E. (1996). *Contabilidad de costos para toma de decisiones*. Bilbao: Desclée de Brouwer.
- Ryan, B., Scapens, R. y Theobald, M. (2004). *Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad*. Barcelona: Ediciones Deusto.
- Schenk, J., Hellegers, P., Van Asseldonk, M. y Davidson, B. (2014). How do farmers react to varying water allocations? An assessment of how the attitude to risk affects farm incomes. *Agricultural Water Management*, 136, 52-58.
- Smolje, A. (2015). *Presupuesto integral y beyond budgeting. Una propuesta superadora*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas.
- Spicer, B. (1992): The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice. Theories and case research methods. *Management accounting research*, 3, 1-38.
- Torres, C. (2013). *Normas contables para la actividad agropecuaria*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Suárez, V. H., Busetti, M. R. y Real Ortellado, M. (2013). Encuesta descriptiva sobre prácticas de manejo y producción en sistemas ovinos de lana y carne en la región Semiárida Pampeana. Comunicación. *Revista Argentina de Producción Animal*, 30 (1), 81-96.

- Yardin, A. (2007). La investigación en Contabilidad. En *X Congreso del Instituto Internacional de Costos, Lyon* (Vol. 13, p. 6).
- Yardin, A. (2009). *El Análisis Marginal: la mejor herramienta para tomar decisiones sobre costos y precios*. Buenos Aires: Osmar Buyatti / lapuco.
- Yardin, A. (2014). *Valuación de Bienes de Cambio en Empresas Industriales*. Buenos Aires: Osmar Buyatti.
- Yardin, A. y Demonte, N. (2004). *Hacia una teoría heterodoxa del costo*. XXVII Congreso Argentino de Costos. Tandil, Argentina.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research. Design and Methods*. London: Sage Publications.

**Artículos aceptados y expuestos en
congresos del Instituto Argentino de
Profesores Universitarios de Costos**

Reparto de plusvalor y costo bajo estrategias de sustentabilidad¹

Distribution of added value and cost under sustainability strategies

DANIEL FARRÉ²
GISELE FIDELLE DURÁN³
MARIANELA DE BATISTA⁴

Resumen

¿El reparto de plusvalor entre agentes de interés es costo? Bajo la visión tradicional de la contabilidad patrimonial alineada a la teoría de los stockholders, todo repago contingente (en función de los resultados) a un agente distinto al accionista es considerado costo. La ponencia plantea responder la misma pregunta desde otro paradigma, construido sobre las siguientes bases:

- I. Teoría de los stakeholders con visión de sustentabilidad largoplacista de búsqueda de comunidad de intereses (en lugar de la visión cortoplacista confrontativa con el resto de los agentes de interés de la teoría de los stockholders).
- II. Visión proyectiva ex-ante (en lugar de visión histórica ex-post).
- III. Contabilidad de gestión bajo el enfoque de la teoría general del costo (en lugar de la contabilidad patrimonial).
- IV. Maximización de la plusvalía como objetivo económico rector (en lugar de maximizar la utilidad patrimonial absoluta).

JEL: M1, M4, L2.

Palabras clave: gestión, teoría general del costo, riesgo empresario, stakeholder, stockholder, sustentabilidad, plusvalor.

Abstract

Is the distribution of added value between the stakeholders a cost? Under the traditional view of Asset Accounting in alliance with the Theory of Stockholders, all contingent payback (depending on the results) to an agent other than the shareholder is considered a cost. Through this paper our attempt is to answer the same question from another perspective, taking into account the following principles/on the basis of the following statements:

¹ Trabajo presentado en el XXXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, en la categoría «Aportes a la disciplina», Tucumán, agosto de 2016.

² Universidad de Buenos Aires, IAPUCo.

³ Universidad Nacional del Sur, IAPUCo.

⁴ Universidad Nacional del Sur, IAPUCo.

- I. Stakeholders theory with a long-term sustainability view seeking a community of interests (rather than the short-term view which confronts the stakeholders in the Theory of Stockholders).
- II. Ex-ante point of view (rather than the historical ex-post point of view).
- III. Management accounting under the approach of the General Theory of Costs (rather than Accruals Accounting).
- IV. Maximization of added value as the main economic goal (rather than maximization of absolute utility).

JEL: M1, M4, L2.

Keywords: Management, General Theory of Costs, Enterprise Risk/Business Risk, Stakeholder, Stockholder, Sustainability, added value.

1. Objetivo de la ponencia

Bajo la visión tradicional de la contabilidad patrimonial alineada a la teoría de los stockholders, todo repago contingente en función de los resultados a un agente distinto al accionista es considerado costo, dado que representa un esfuerzo que la empresa debe incurrir para lograr su objetivo.

Si los directivos de la empresa definen como estrategia de sustentabilidad un criterio de asociación con los distintos agentes de interés que permita distribuir el valor agregado y la minimización de los compromisos de repago no vinculados al logro de los objetivos, la pregunta «¿El reparto de plusvalor entre agentes de interés es costo?» puede responderse con otras alternativas. La presente ponencia tiene como objetivo analizar distintas soluciones, en pos de los siguientes paradigmas, que creemos más acorde con la sustentabilidad:

- I. Teoría de los stakeholders con visión de sustentabilidad largoplacista de búsqueda de comunidad de intereses (en lugar de la visión cortoplacista confrontativa con el resto de los agentes de interés de la teoría de los stockholders).
- II. Visión proyectiva *ex-ante* (en lugar de visión histórica *ex-post*).
- III. Contabilidad de gestión bajo el enfoque de la Teoría general del Costo (TGC) (en lugar de la contabilidad patrimonial).
- IV. Maximizando la plusvalía como objetivo económico rector (en lugar de maximizar la utilidad patrimonial absoluta).

2. El concepto económico de costo según la TGC

De acuerdo con la TGC, el costo puede entenderse como cualquier vinculación, conexión o relación coherente (lógica) entre un resultado (objetivo) de un proceso productivo y los factores o recursos considerados de consumo necesario para lograrlo, entendiendo el

proceso productivo como el «sistema de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinto valor o utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas»⁵.

El debate planteado en el objetivo requiere resaltar dos aspectos críticos de la definición:

- I. La característica de «relativo» del concepto de costos, fuertemente condicionado por el objetivo analítico para el cual será utilizado⁶.
- V. La necesidad, definida en términos cualitativos y cuantitativos, tanto para el componente físico como para el componente monetario de los factores. Adicionalmente, la necesidad puede analizarse en forma diferenciada, según se trate de análisis *ex-ante* o *ex-post* del cumplimiento del objetivo de negocio.

3. El concepto contable de utilidad y su relación con el concepto económico de valor agregado

De la definición precedente se desprende la necesidad solicitada a la contabilidad de identificar si «vale la pena» el conjunto de esfuerzos que genera el sistema o, lo que es lo mismo, preguntarse si es «beneficioso» o «útil» realizar dicho proceso de negocios; lo que nos lleva a descubrir los términos «valor», «utilidad» y «beneficio» subyacentes, con distintos significados según se especifique:

- El sujeto objeto del estudio (*¿a quién le es beneficioso?, ¿al accionista?, ¿al cliente?, ¿al resto de los agentes de interés?, ¿a la economía en general?*).
- El momento del análisis. No es lo mismo utilizar el verbo en futuro (*¿Será beneficioso?*) que refiere a un momento *ex-ante*, para decidir si se acepta tomar dicho camino con la incertidumbre y riesgo propio de la situación, que utilizar el verbo en pasado (*¿Fue beneficioso?*) para identificar la conveniencia de un hecho ya sucedido sobre el que no se puede ya actuar, en donde ha desaparecido dicha incertidumbre y riesgo.

Bajo un paradigma tradicional cortoplacista, basado en la teoría de los stockholders y la contabilidad patrimonial para fines externos, el sujeto-foco es solo el *accionista*, y el momento, el *período contable pasado*. En ese escenario (y con un ejercicio de la simplificación acorde al objetivo de la ponencia), se considera que fue útil o beneficioso un negocio donde el valor de los bienes y servicios generados para los clientes, representados por los precios que aceptó el cliente (variable ingresos), supere los esfuerzos, considerando solo el externalizado por la empresa con los terceros (variable costos patrimoniales), y perdiendo relevancia la determinación del riesgo asumido por el accionista en el pasado.

⁵ Osorio, O. M. (1987).

⁶ «[...] el costo representa el sacrificio de ciertos factores necesarios para alcanzar un cierto resultado productivo, a través de acciones específicas, los que pueden ser valuados de diferente manera [...]. Debemos aceptar que aquellos sacrificios podrán medirse de diferente forma y valuarse de distinta manera, según sea el objetivo perseguido». Osorio, O. M. (1987).

De allí que el término *utilidad* o *beneficio* para la contabilidad patrimonial sea la diferencia entre dichos ingresos y costos así considerados.

En cambio, bajo la visión de sustentabilidad planteada *ut supra*, los sujetos del estudio son, concomitantemente, todos los *agentes de interés* (stakeholders) del negocio en estudio y el momento de análisis es *anterior* a que se asuma la decisión de participar en el proceso, lo que conlleva a considerar tres tipologías de valorización de los esfuerzos (en todos los casos, y por tratarse de vinculaciones coherentes, denominadas costos) y valor del producto generado tal como lo describen Farré, Sánchez, Zardet y Savall (2013). Los autores plantean tres escenarios de equilibrio según se considere el horizonte de planeamiento, la subjetividad de los participantes y la incertidumbre del contexto, a saber:

- Tipo 1: equilibrio inestable, punto de indiferencia mínimo o punto de supervivencia. Es el menor valor por el cual el stakeholder está dispuesto a participar.
- Tipo 2: de satisfacción, es el menor valor por el cual el stakeholder está satisfecho en participar, lo que le otorga mayor probabilidad de existencia al negocio.
- Tipo 3: de fidelización o permanencia, es el valor por el cual el stakeholder supera su satisfacción hasta el punto en que adquiere un compromiso que lo fideliza con el negocio y le otorga, a partir de una mayor distribución de valor, mayor probabilidad de existencia en el futuro.

A partir de los tres equilibrios planteados los mismos autores presentan un modelo que contempla las distintas estrategias de sustentabilidad. A continuación, se describen brevemente cada uno de los pasos necesarios para llevarlo adelante:

- Completar la balanza económica de la teoría socioeconómica (que contempla ingresos, costos tradicionales y costos y desempeños ocultos), con las siguientes modificaciones:
 - Generar una apertura en tres columnas del valor, a partir de cada una de las tipologías propuestas:
 - Para los clientes se plantean tres escenarios de ingresos: un ingreso tipo 1 que contempla precios más altos (y volúmenes menores, en particular en mediano y largo plazo), un ingreso tipo 2 de precios de satisfacción (menor al primero, pero de mayor volumen) y un ingreso tipo 3 (de mayor diferencia con el primero).
 - En el caso de los restantes grupos de interés, excluidos los clientes y accionistas, se plantea en primer lugar tres costos visibles: un costo tipo 1, mínimo desde el punto de vista tradicional, asociado al equilibrio inestable, un costo tipo 2, mayor al primero, pero más sustentable, y un costo tipo 3 que profundiza ambos aspectos. Y en segundo lugar la determinación de los costos ocultos de cada uno de los tipos, demostrando la reducción que se obtiene por el cambio de estrategias de sustentabilidad.
 - Incluir dos filas vinculadas específicamente al costo del capital propio, presentan-

do por un lado el interés pretendido para satisfacer la indisponibilidad del beneficio requerido para cubrir el riesgo empresarial, dado que será en este último valor donde se identificarán las ventajas de las estrategias de mayor sustentabilidad. El accionista deberá indicar su requerimiento en tasas: una única para dimensionar la indisponibilidad, y tres tasas distintas para el beneficio económico, dado que el riesgo de la primera columna es mayor que la segunda y esta mayor que la tercera⁷. Utilizando cálculos de matemática financiera, estas tasas se utilizarán para descontar los flujos de caja y los flujos de inversión/desinversión expresados en forma deflacionada. La diferencia entre los valores originales (que se mostrarán en las filas correspondientes) y los valores descontados se expresarán en esta nueva fila.

- La diferencia de ingresos con la totalidad de los costos económicos (para cada una de las tres columnas) no determinará la utilidad contable patrimonial, sino el plusvalor o valor agregado. Con estas consideraciones: ¿cómo se interpretan los resultados así calculados? Un plusvalor igual a cero denota el límite en el cual «empieza a valer la pena» (punto de equilibrio económico) el negocio a encarar en el futuro, dado que expresa una situación confortable para el conjunto de los sujetos objetos del estudio⁸

4. Presentación del caso base

Para graficar la situación, y si bien es de aplicación para todos los stakeholders, presentaremos un caso base con foco solo en tres agentes de interés:

- El accionista.
- El cliente.
- Los empleados.

4.1. Contexto

La empresa es propiedad de tres contadores públicos:

- «A», contador patrimonialista tradicional, de fuerte visión stockholderista y cortoplacista.
- «B», en sus antípodas, es contador de gestión de visión stakeholderista y largoplacista; y
- «C», que, habiendo sido educado bajo la primera visión, entiende el enfoque de «B» y trata de situarse en una posición negociadora intermedia.

⁷ En la comparación de las estrategias de sustentabilidad los autores sugieren posicionarse en el equilibrio inestable, de satisfacción y permanencia de a uno por vez.

⁸ Se entiende que también el cero es beneficioso, dado que en muchos casos el agente convierte un potencial de valor en valor, que de otra manera se perdería con el paso del tiempo.

Definieron un esquema de gobernanza que contempla:

- Un Comité Directivo compartido entre los tres, que define los lineamientos ex ante y controla los resultados ex-post.
- Una figura de gerente general rotativo (entre ellos) con frecuencia anual.

El caso se sitúa temporalmente en el momento en que «A» presenta el resultado de su gestión antes de pasarle el mando a «C».

4.2. Reunión de Comité liderada por «A»

La tabla 1 presenta el Estado de Resultados de la compañía bajo la gestión de «A».

Tabla 1. Estado de Resultados gestión de «A», *ex-post*

Ingresos por Ventas	\$35.000
Costos Variables de Producción	-\$12.000
Costo Mano de Obra	-\$5.000
Otros Costos	-\$2.500
Utilidad Neta	\$15.500

Fuente: elaboración propia.

Notas:

- Se supone que el capital invertido por los accionistas asciende a \$ 40.000.
- Los ingresos se conforman de la venta de 100 unidades las cuales mantienen un precio de venta unitario de \$ 350.
- Los costos de labor expresados en el resumen fueron los reales, surgidos de una negociación agresiva desde la posición de fortaleza de la empresa, obteniendo una situación de costos mínimos: el límite en donde el personal se sentía retribuido por su aporte.
- Los precios surgieron de un estudio de mercado que determinó el precio límite en donde los clientes se sentían atraídos por intercambiar dichos bienes para cubrir su necesidad.
- En los debates internos sobre la rentabilidad requerida, los tres socios acordaron estar satisfechos con una tasa combinada del 35 %, con un mínimo 5 puntos menos —del 30 %— (medida en forma simplificada como utilidad sobre la inversión inicial), de los cuales, 25 %⁹ representan el repago al alto riesgo empresario que

⁹ A efectos de simplificación se calculan tasas sobre el capital expuesto por un horizonte de 1 año, separando el 30 % con tasas redondeadas en 5 % y 25 %.

consideran se encuentra el negocio.

- La utilidad contable patrimonial es considerada satisfactoria, dado que cubre la rentabilidad requerida de \$ 12.000 y la excede en \$ 3500.

Adicionalmente, «A» expresa que proyecta que los valores se repetirán el año entrante, tanto en ventas como en costos, físicos y monetarios. «B» manifiesta su desacuerdo con dicha posición; desde su visión, manifiesta que presentan un riesgo de sustentabilidad muy alto, con posibilidades de rotación del personal dada su baja afiliación a la empresa y descontento generalizado (en materia salarial, de sus conversaciones internas considera que requieren un incremento del 16 % para alcanzar un nivel satisfactorio) y de pérdida de cartera de clientes, por baja relación de fidelización. Entre ambos solicitan a «C», qué, en función de su nuevo rol, desarrolle un presupuesto económico para ser presentado en la siguiente reunión, en donde se definirá la estrategia a seguir.

4.3. Análisis y presentación de «C»

Conociendo la visión stakeholderista de «B», «C» analiza implantar un nuevo esquema de distribución del plusvalor integrando a los distintos grupos de interés con el objetivo de reducir los riesgos de sustentabilidad en el largo plazo.

Se entiende el plusvalor como el excedente generado una vez repagados todos los costos, incluidos el esfuerzo de indisponibilidad financiera y su riesgo empresario aplicables al aporte de capital propio.

En este sentido, desarrolla una estrategia de negociación con los agentes de interés, en función de tres escenarios:

- I. Mantener el volumen de ventas del ejercicio pasado.
- II. Obtener un crecimiento del 10 % del volumen de ventas.
- III. Obtener un crecimiento del 25 % del volumen de ventas.

Para todos los casos se plantean dos equilibrios diferentes: tipo I y tipo II. No se trabaja con equilibrios tipo III para simplificar el planteo. Dada las visiones disímiles de sus socios, prefiere plantearles el caso de negocios por separado.

A «A» le plantea que las negociaciones con los empleados y clientes seguirán un esquema tradicional. A los empleados, gratificaciones variables independientes del resultado económico, consideradas por la contabilidad patrimonial como costo y no como reparto de plusvalor, y a los clientes, descuentos por volumen al momento de compra, expuestos como ventas netas y no como reparto de plusvalor (tabla 2).

Tabla 2. Propuestas de negocio con visión stockholderista, cortoplacista, *ex-ante*, equilibrio tipo I

	Escenario pesimista	Escenario esperado	Escenario optimista
Ingresos por Ventas	\$35.000	\$34.650	\$35.000
Costos Variables de Producción	-\$12.000	-\$13.200	-\$15.000
Costo Mano de Obra	-\$5.000	-\$6.000	-\$6.500
Otros Costos	-\$2.500	-\$2.500	-\$2.750
Utilidad Neta	\$15.500	\$12.950	\$10.750

Fuente: elaboración propia.

Se supone un descuento del 10 % sobre el precio de venta tanto en el escenario esperado como en el escenario optimista. Por su parte, a los empleados se les ofrece un premio por productividad que incrementa su retribución en un 20 % para ambos escenarios. Asimismo, se plantea un incremento del capital invertido por los accionistas del 5 % en el escenario esperado y un 10 % en el optimista.

Teniendo en cuenta la visión de «B», «C» le plantea las siguientes negociaciones con los grupos de interés.

- A los *empleados* les piensa plantear un reparto de plusvalor, calculado como porcentaje de sueldos solo si se da la existencia del excedente *ex-post* que lo pueda cubrir (y si no, hasta el tope que alcance). Esta estrategia, entiende, permitiría disminuir el ausentismo, aumentar la productividad y minimizar la probabilidad de rotación, a la vez que el formato contingencial (en función del cumplimiento de objetivos) de cálculo ayudaría a disminuir el riesgo del negocio para él y sus dos socios. Considera que puede aumentar la producción un 10 % con la misma capacidad, y hasta un 25% con un incremento del 10 % de los costos fijos de labor.
- En forma análoga, a los *clientes* les piensa plantear un reparto de plusvalor, calculado como porcentaje de ventas (10 % ante un incremento del 10 % del volumen físico y 20 % ante un incremento del 25 % del volumen físico), solo si se da la existencia del excedente *ex-post* que lo pueda cubrir (bajo notas de crédito posteriores o en un esquema análogo al de las cooperativas de consumo). Esta estrategia, entiende, permitiría minimizar la probabilidad de fuga de clientes y aumentar las ventas. Como en el caso *ut supra*, el formato contingencial ayudaría a disminuir el riesgo del negocio.

Tabla 3. Propuestas de negocio con visión stakeholderista, largoplacista, valores proyectados, *ex-ante*, equilibrios tipo II

	Escenario pesimista	Escenario esperado	Escenario optimista
Ingresos por Ventas	\$35.000	\$38.500	\$43.750
Costos Variables de Producción	-\$12.000	-\$13.200	-\$15.000
Mano de Obra	-\$5.000	-\$5.000	-\$5.500
Otros Costos	-\$2.500	-\$2.500	-\$2.750
Resultado Contable Patrimonial	\$15.500	\$17.800	\$20.500
Costos económicos no aceptados por la Contabilidad Patrimonial			
Costo Indisponibilidad Capital Propio	-\$2.000	-\$2.100	-\$2.200
Tasa de repago	5%	5%	5%
Beneficio Económico (Costo por riesgo)	-\$4.000	-\$4.200	-\$4.400
Tasa de repago	10%	10%	10%
Plusvalor	\$5.500	\$11.500	\$13.900
Accionistas	\$3.250 59%	\$6.650 58%	\$8.425 61%
A favor del Cliente	\$1.750 32%	\$3.850 33%	\$4.375 31%
A favor del Personal	\$500 9%	\$1.000 9%	\$1.100 8%
Total	\$3.250	\$11.500	\$13.900

Fuente: elaboración propia.

El escenario pesimista comienza a plantear la idea de reparto de valor agregado en caso de que este se genere. Es decir, el resultado obtenido luego de considerar las retribuciones esperadas por los accionistas es absorbido por todos los grupos de interés. En este caso, los clientes recibirían un 32 % del plusvalor, que equivale en términos absolutos a un 5 % de sus compras, mientras que en el caso de los empleados estos reciben un 9 % del valor agregado, lo que representa en términos absolutos un 10 % de su retribución por su labor. El escenario esperado parte de un aumento en las ventas del 10 % y al igual que en el escenario anterior plantea reparto del plusvalor, lo que permitiría, en caso de existir, retribuir a través del mismo a los accionistas, empleados y clientes, desde una perspectiva stakeholderista. Esta nueva visión del negocio permitiría que el personal reciba el 9 % del plusvalor, lo que representa en términos absolutos el 20 % de la remuneración que obtiene por su trabajo, en el caso de los clientes estos recibirían el 33 % del plusvalor, lo que términos absolutos representaría el 10 % de sus compras. A diferencia del caso anterior, donde los accionistas se apropiaban del 59 % del plusvalor, en este caso reciben el 58 % del mismo, luego de haber considerado sus requerimientos en cuanto a indisponibilidad del capital y riesgo. En el caso optimista, se parte de un esquema de crecimiento del 25 %, con acciones stakeholderistas como en el planteo anterior. Se expone un reparto del plusvalor recibiendo más del 50 % del mismo los dos grupos de interés representados por clientes y empleados. En términos absolutos el personal recibe un 30 % de lo que la empresa enfrenta como costo de mano de obra y los clientes un 20 %. Este segundo caso

plantea una situación *ex-post* que retribuye en mayor medida a los dos grupos de interés si se la compara con el caso anterior y más aún con la primera situación.

Se espera que la decisión de repartir el plusvalor disminuya los riesgos que presenta la visión stockholdista. Por esta razón se entiende que los requerimientos de los accionistas por los riesgos enfrentados son de un 10 % en lugar del 20 %, conforme la decisión de reparto del plusvalor se convierta en una nueva visión de la gestión del negocio.

5. Presentación de resultados del caso al fin del año (análisis *ex-post*)

Antes de desarrollar el debate de ideas que se propone en el objetivo, utilizaremos la técnica de los libros policiales infantiles de «construya su propia aventura» con tres alternativas de resultado.

5.1. Sin negociación con agentes de interés

Luego de las presentaciones de «C» *ex-ante* se supone que el socio «A» decidió continuar con su visión stockholderista de no negociar con clientes y empleados.

En la primera situación se presentan los riesgos que se asumen por tomar una posición stockholderista, donde parte del personal decide desvincularse de la empresa, lo que incrementa los costos asociados a la rotación y, por otro lado, la pérdida de fidelidad del cliente, lo que hace que algunos decidan discontinuar sus compras. En este caso, se efectivizan los dos riesgos asumidos, presentándose un incremento del costo del personal por rotación del 30 % y una fuga de clientes del 20 % lo que impacta directamente en las cantidades vendidas (tabla 4).

Tabla 4. Resultado *ex-post* caso sin negociación

Ingresos por Ventas	\$28.000
Costos Variables de Producción	-\$9.600
Costo Mano de Obra	-\$6.500
Otros Costos	-\$2.500
Utilidad Neta	\$9.400

Fuente: elaboración propia.

La tabla 4 presenta el peor de los mundos posibles, donde el hecho de no haber repartido plusvalor no permite disminuir el riesgo asumido *ex-ante* por los accionistas, lo que a su vez genera una utilidad neta menor que el año anterior, la cual es incapaz de cubrir el riesgo asumido.

5.2. Con negociación con agentes de interés, sin reparto de plusvalor

Supongamos que, ante la insistencia de «C» sobre la posible fuga de clientes y rotación de personal con todos los riesgos de sustentabilidad que ello implica, «A» acepta (*ex-ante*) negociar con clientes y empleados. De todas formas, siendo fiel a sus convicciones tradicionalistas y stockholderistas, advierte que las negociaciones con clientes y empleados no se llevarán a cabo como asignaciones de plusvalor sino a través de un esquema mediante premios por productividad a empleados y descuentos a clientes. «A», si bien acepta desviarse del esquema tradicional, no concuerda con la idea de abrir resultados y exponerlos.

El volumen de ventas se mantiene con aquellos clientes que aceptan el descuento del 10 % en el precio de venta. Asimismo, algunos empleados lograron el aumento de productividad sin que significara aumento de volumen dada la restricción del mercado. El aumento de la productividad se gratifica con un premio que equivale al 20 % de costo normal de mano de obra sin cambios en los niveles de productividad. El resultado contable que se obtiene es positivo y debería poder repagar las pretensiones de los accionistas por riesgo y por inmovilización del capital. Resulta necesario destacar que los premios que se otorgan al personal y los descuentos a clientes con el objetivo de fidelizarlos pueden generar un resultado bajo o negativo si no se logran los objetivos propuestos y, al no ser repagos asociados a la generación de valor agregado, no pueden eliminarse fácilmente (tabla 5).

Tabla 5. Resultado *ex-post* caso con negociación sin reparto de plusvalor

Ingresos por Ventas	\$31.500
Costos Variables de Producción	-\$12.000
Costo Mano de Obra	-\$6.000
Otros Costos	-\$2.500
Utilidad Neta	\$11.000

Fuente: elaboración propia.

La inclusión de costos no contingentes permitió una mejor utilidad neta pero mantuvo el nivel de riesgo, con lo cual el resultado no satisfizo a los accionistas. La imposibilidad de disminuir el nivel de riesgo de los accionistas puede generar que «A» considere más conveniente mantener su visión stockholderista aunque caería en la trampa del cortoplacismo ante el riesgo de una caída en las ventas más abrupta en períodos posteriores.

5.3. Con reparto de plusvalor

Suponiendo que «C» adopta la visión stakeholderista de «B», se analiza a continuación un final *ex-post* para la historia. Se negociaron repagos en función del plusvalor, y solo en el caso en que este exista. Asimismo, el plusvalor a asignar se supone luego de los pagos a los accionistas por el aporte de capital propio a la empresa. En el ejemplo expuesto en la tabla 6, se supone que el pago pretendido por indisponibilidad del capital es del 5 % sobre el capital invertido, al igual que en el caso base. Adicionalmente, se paga un costo por riesgo empresario que, en este caso, se considera menor que el pago pretendido en el caso base dado que el riesgo que se asume es menor si hay reparto de plusvalor. El reparto del plusvalor permitió mayor fidelización y compromiso que repercutieron en la sustentabilidad del negocio en el largo plazo y, en consecuencia, se asumió un riesgo menor. La política de participación de los empleados y clientes en el resultado de la compañía permitió que se logre un mayor volumen de ventas. El plusvalor obtenido se asignó considerando un 10 % de los ingresos por ventas a clientes y un 20 % del costo de mano de obra. Siguiendo esta política de asignación, un 58 % queda en manos de accionistas, un 33 % en los clientes y el 9 % restante lo recibe el personal. Para presentarlo en reunión conjunta con sus dos socios, «C» expresa un cuadro con ambas visiones comparadas.

Tabla 6. Resultado *ex-post* caso con reparto de plusvalor. Visión Stakeholder de primer grado y visión contable patrimonial. Equilibrio tipo II, *ex-post*

	Visión Stakeholder de Primer Grado		Visión Contable Patrimonial
Ingresos por Ventas	\$38.500		-\$ 3.850 = \$34.650
Costos Variables de Producción	-\$13.200		= -\$13.200
Mano de Obra	-\$5.000		-\$1.000 = - \$6.000
Otros Costos	-\$2.500		= - \$2.500
Resultado Contable Patrimonial			= \$12.950
Costo Indisponibilidad Capital Propio	-\$2.100		
Tasa de repago	5%		
Beneficio Económico (Costo por riesgo)	-\$4.200		
Tasa de repago	10%		
Plusvalor	\$11.500		
Accionistas	\$6.650	58%	
A favor del Cliente	\$3.850	33%	
A favor del Personal	\$1.000	9%	
Total	\$11.500		

Fuente: elaboración propia.

Si bien la utilidad contable patrimonial representa una baja con respecto al año anterior, la disminución del requerimiento de repago de los accionistas es aún mayor y, en consecuencia, más favorable. El presente año, el plusvalor para los accionistas es de \$ 6.650, superior a los \$ 3.500 de excedente del año anterior (\$ 15.500-\$ 12.000 del punto 4b).

Adicionalmente, «C» prepara un informe adicional para «B», considerando el dato relevado por «B» en cuanto al punto de satisfacción de los empleados y respondiendo a su visión de largo plazo. En la tabla 7 presenta el cuadro de resultados desde la visión stakeholder con costos y plusvalor de segundo grado, demostrando la conveniencia del resultado desde una visión sustentable:

Tabla 7. Mismo resultado. Visión stakeholder de segundo grado

	Visión Stakeholder de Segundo Grado	
Ingresos por Ventas	\$38.500	
Descuento de satisfacción	-\$3.850	
Costos Variables de Producción	-\$13.200	
Mano de Obra:		
- Requerimiento mínimo	-\$5.000	
- Requerimiento de reparto de Plusvalor para lograr el nivel de satisfacción	-\$800	
Otros Costos	-\$2.500	
Costo Indisponibilidad Capital Propio	-\$2.100	
Tasa de repago mínimo	5%	
Beneficio Económico (Costo por riesgo)	-\$4.200	
	10%	
Tasa de repago mínimo	-\$2.100	
Tasa de repago de segundo grado	5%	
Plusvalor de segundo grado	\$4.750	
A favor de los Accionistas	\$ 4.550	96%
A favor del Cliente	\$ 0	0%
A favor del Personal	\$ 200	4%

Fuente: elaboración propia.

6. Análisis de diferencias y objetivo económico acorde

En el planteo inicial, el socio «A» denota lo siguiente:

- Siente que solo los dueños son responsables de la generación del negocio y, con ello, que el único sujeto objeto del estudio contable debe ser el accionista.
- No identifica (ni le importa) si el resto de los agentes están «a gusto», y, si lo están, por cuánto tiempo lo estarán a futuro si no cambian las condiciones.
- La negociación con ellos está basada en un enfoque confrontativo, de «suma cero».
- No cuantifica ni valora el impacto que la situación 2) provoca sobre el riesgo que asumen como dueños.
- No plantea ninguna estrategia para reducir el riesgo que asumen (se cumple el precepto que expresa que «no se gestiona aquello que se mantiene oculto»).
- Da valor a la contabilidad solo en su misión «explicativa», minimizando la función «predictiva» e ignorando su capacidad de inductor de cambios de comportamiento en distintos agentes.

Por tanto, es consistente que su objetivo lo exprese a través de la utilidad absoluta (tratando de maximizarlo) y no discrimine, dentro de ese valor, el monto correspondiente al repago del riesgo y de la indisponibilidad financiera del capital propio, neteando el valor agregado realmente.

¿Dónde y quién analiza si el negocio sirve para el resto de los agentes? «A» entiende, desde su visión de *homoeconomicus* individualista propio de la teoría de la agencia, que cada uno deberá hacer su propio análisis. Así visto, se pierde la visión integradora necesaria para una economía sustentable.

A diferencia, el planteo del socio «C» hacia el socio «B» otorga a la contabilidad (directiva) una misión extendida, incorporando los roles de lenguaje de gestión tanto en la predicción de resultados alternativos futuros (dentro de su función informativa) como en la posibilidad de incidir en estos, induciendo cambios de comportamiento.

Si bien la ponencia no demuestra fácticamente los mejores resultados económicos de este enfoque (no se trata de un trabajo de campo), el segundo planteo muestra las diferencias en diversos aspectos:

- Trasluce que todos los participantes son responsables de la generación del negocio en partes equivalentes y, con ello, que los sujetos objeto del estudio contable deben ser todos los stakeholders (en la ponencia, limitados a tres).
- Identifica los puntos de equilibrio con cada uno de los agentes en distintos grados, asociados a corto y largo plazo.
- La negociación con ellos está basada en un enfoque asociativo confucionista, com-

partiendo la información multidimensional, para provocar en ellos su involucramiento en la generación del negocio.

- La forma en que se comunica el reparto contingencial denotará impactos distintos sobre las percepciones de los agentes, y sus requerimientos de repago (factor cuantitativo de los costos) acorde.
- Cuantifica el impacto que los aspectos 2) y 4) provocan sobre el riesgo que asumen como dueños, lo que le permite plantear estrategias para compartir y/o reducirlo.

En este contexto, la utilidad contable patrimonialista no puede representar el objetivo económico a maximizar. Es más acorde utilizar el plusvalor, considerando el aporte de los dueños como un factor más e incluyéndolo como costo necesario (montos correspondientes al repago del riesgo y de la indisponibilidad financiera del capital propio) neteando el valor agregado realmente.

7. Análisis de necesidad de los factores y punto de equilibrio de plusvalor

Para responder la pregunta inicial: «¿El reparto de plusvalor entre agentes de interés es costo?» bajo la mirada de la contabilidad directiva propuesta, considerando a todos los stakeholders como objeto de estudio, debemos acordar previamente el objetivo analítico, y luego relativizar el concepto «costo» a dicho fin. Proponemos dos escenarios *ex-ante*, para sustentar toma de decisiones, y dos escenarios *ex-post*, para sustentar procesos de aprendizaje de negocio.

7.1. Proyectivo, para la toma de decisiones

Antes de la toma de decisiones, necesitamos solicitar a la contabilidad directiva si «vale la pena» el conjunto de esfuerzos a realizar para llevar a cabo el proceso de negocio. Los valores serán futuros, monetizados al valor requerido por todos como repago a sus esfuerzos, incluyendo a los dueños, los que deben ser cubiertos por los ingresos proyectados para alcanzar el punto de equilibrio económico que explique la conveniencia.

7.1.1. Proyectivo de primer grado – «Equilibrio inestable»

Como en todos los casos de valores proyectados bajo un modelo estocástico, debemos tener en cuenta un escenario límite pesimista. En este caso, se sugiere tomar los valores mínimos requeridos, denominando plusvalor base o plusvalor de primer grado al excedente calculado.

a. Análisis de necesidad

El esfuerzo de cada stakeholder productivo valorizado al mínimo (costos no contingentes acordados entre el empresario y agente, más el interés que cubra el sacrificio de indispo-

nibilidad financiera y el beneficio económico que cubra el sacrificio del riesgo por el capital propio) es, sin duda, necesario. Si el empresario no hubiera ofrecido ese valor como repago, el agente no hubiera participado; por tanto, cubre los requisitos de considerarlo costo. Adjetivamos el costo así calculado como «de primer grado», dado que se consideran niveles de pago tales que permiten que los agentes racionales decidan participar en el proyecto pero no garantiza su fidelización para con la empresa.

b. Análisis de punto de equilibrio del plusvalor de primer grado

La existencia de un excedente neutro entre ingresos y costos proyectados de primer grado denota que dicha alternativa proyecta ser beneficiosa para el conjunto de stakeholders, si bien no garantiza la sustentabilidad de mediano y largo plazo. Dicho punto de equilibrio de primer grado es solo aplicable al corto plazo.

7.1.2. Proyectivo de segundo y tercer grado – «Equilibrio sustentable»

En los procesos de toma de decisiones, además del análisis de equilibrio base, también debe considerarse el mediano y largo plazo, para lo cual debe calcularse adicionalmente el punto de equilibrio sustentable.

En los casos en que los dueños hubieran decidido repartir un potencial plusvalor entre los agentes de interés, todo excedente positivo deberá mostrarse con dicha distribución. ¿Los debemos seguir mostrando en la discriminación del excedente, o dentro de los conceptos de costo?

Este objetivo analítico es distinto al anterior, y, como tal, debe seguir sus propios criterios.

a. Análisis de necesidad

Agente por agente, ¿hubieran aceptado participar si el empresario no le ofrecía el valor contingente? La respuesta negativa nos lleva a pensar en la necesidad y, por ende, en la aceptación de la denominación costo para estos casos también. Para diferenciarlos de los anteriores, sugerimos clasificarlos como costos de segundo grado.

En los equilibrios de segundo y tercer grado, el análisis debe hacerse pensando en la «necesidad» a largo plazo. La necesidad de asignar valores de repago mayores en los equilibrios tipo 2 y 3 responden al hecho de que resulta débil la sustentabilidad del proyecto con los valores de repago del equilibrio de primer grado. Es probable que ante la pregunta de si es necesario asignar parte del plusvalor al cliente y al personal en el corto plazo, la respuesta sea negativa. Pero si se extiende el análisis al mediano y largo plazo, se vuelve «necesario» aumentar los valores de repago para asegurar que el agente, en un contexto dinámico y competitivo, elija seguir siendo parte de este proyecto y no de otro. Es decir que, ante la pregunta de si es necesaria la asignación del plusvalor, la respuesta correcta sería: no para que el agente decida participar en el proyecto, pero sí para garantizarnos su permanencia y fidelidad a lo largo del tiempo. Y esto no es menos importante

que la decisión del agente de participar en el proyecto. Los costos que conllevan una alta rotación de personal y los planes de marketing para la captación de nuevos clientes no deberían subestimarse.

b. Análisis de punto de equilibrio del plusvalor de segundo grado

Con base en lo desarrollado *ut supra*, los costos serán mayores a los considerados en el primer análisis (calculado a otros efectos), y el plusvalor —que denominaremos de segundo grado— será menor al de primer grado.

7.2. Ex-post, para sustentar procesos de aprendizaje de negocio

Luego de ejecutado, la contabilidad directiva nos debe informar si «valió la pena» el proceso de negocio efectuado, o, lo que es análogo, si todos los agentes quedaron satisfechos. Los valores son los históricos, comparando los montos reales *versus* los monetizados al valor requerido por todos como repago a sus esfuerzos. El modelo deja de ser estocástico para pasar a ser determinista. Si la negociación hubiera sido sin reparto de plusvalor a stakeholders terceros, todo monto intercambiado con ellos se mostraría como costo. En cambio, en el caso planteado de reparto de plusvalor, tendremos dos alternativas de acuerdo con el siguiente despliegue.

7.2.1. Histórico, con visión de primer grado – «Equilibrio inestable»

Siguiendo el lineamiento expresado en 7.1.1, el plusvalor base se calculará considerando los valores intercambiados realmente, previos al reparto del mismo.

a. Análisis de necesidad

Tanto el repago mínimo acordado entre el empresario y el agente por el esfuerzo de cada stakeholder como el interés que cubre el sacrificio de indisponibilidad financiera y el beneficio económico que cubre el sacrificio del riesgo por el capital propio son, sin duda, necesarios.

b. Análisis del plusvalor de primer grado

El caso muestra la generación del excedente entre los ingresos y los costos de primer grado reales. Con visión de corto plazo, el proceso realizado tuvo sentido económico para todos.

7.2.2. Histórico, con visión de segundo grado – «Equilibrio sustentable»

Con visión de mayor plazo, en función a lo expuesto en 7.1.2, el plusvalor de segundo grado dependerá del repago requerido sustentable.

a. Análisis de necesidad

¿Todo el valor contingente abonado fue necesario para dar sustentabilidad al negocio? A efectos de simplificación en el desarrollo de la ponencia, hicimos equivalentes los valores contingentes a los requeridos (a excepción del costo laboral). Sin embargo, se podría dar el caso, dada la forma de cálculo de aquellos, que hayan sido distintos en su componente monetario. En el ejemplo, incluimos una pequeña diferencia entre el valor requerido (\$ 800) y el realmente abonado (\$ 1.000). Los «costos de segundo grado» serán los primeros, considerando plusvalor de segundo grado la diferencia (\$ 200).

b. Análisis del plusvalor de segundo grado

La tabla 7 muestra que se generó un excedente de segundo grado en forma real para todos los agentes en estudio (en el caso de los clientes, es nulo, lo que significa equilibrio satisfactorio). También con visión de largo plazo, el proceso realizado tuvo sentido económico.

8. Análisis de factibilidad: comparación con modelos de cooperativas de consumo¹⁰

Las cooperativas se consideran empresas de la economía social y no tienen por objetivo final ser rentables, sino, por el contrario, se constituyen para prestar servicios económicos, sociales y culturales a sus asociados. En el caso particular de las cooperativas de consumo, su meta es que los asociados paguen un «precio justo» en sus compras. Para lograrlo se ponen en práctica una serie de políticas específicas: los asociados pagan precios inferiores, se realizan ofertas o promociones dirigidas a los asociados, se ofrecen tarjetas de crédito para asociados que permiten pagos diferidos sin costos de financiamiento, entre otras. En la misma línea, se implementa un sistema de «retornos al consumo» a través del cual se distribuyen los excedentes cooperativos entre los asociados en función de las compras que estos realizaron a lo largo del ejercicio. La forma en que se distribuye el mencionado retorno está relacionado con el objetivo de las cooperativas de consumo, esto es, que el asociado pague un «precio justo». El retorno que recibe cada asociado se determina considerando qué precio debería haber pagado por cada uno de los artículos comparados para que la cooperativa tenga resultado nulo al cierre del ejercicio (neto de ciertas reservas legales que establece la normativa vigente). Es decir, el «precio justo» es aquel que permite que el resultado final de la cooperativa sea cero. A continuación, se presenta un análisis comparativo entre las empresas de capital tradicionales, las empresas de capital que distribuyen plusvalor y las cooperativas de consumo:

¹⁰ Entrevista al Gerente de Supermercados de la Cooperativa Obrera, Lic. Mariano Glas, Bahía Blanca, Marzo 2016.

Tabla 8. Análisis comparativo

	Empresas de Capital Tradicional	Empresas de Capital que distribuye Plusvalor	Cooperativas de Consumo
Objetivo / Razón de ser	Resultado Contable anual > 0	Generación de plusvalor sustentable en el tiempo.	Brindar servicios económicos, sociales y culturales a asociados. Sin fines de lucro.
Definición/ Determinación del Objetivo Económico	(+) Ingresos (-) Costos aceptados por la Contabilidad Tradicional = Utilidad Neta	(+) Ingresos (-) Costos aceptados por la Contabilidad Tradicional (-) Costo de Indisponibilidad Capital Propio (-) Beneficio Económico = Valor Agregado	(+) Ingresos por Compras de Asociados y No Asociados (-) Costos aceptados por la Contabilidad Tradicional = Excedentes Cooperativos (-) Reservas Legales = Excedentes Cooperativos Netos
Forma de Redistribución de los excedentes	100 % accionistas en función de su cuota capital o según se establece en acta asamblea.	Sin figura legal acorde.	100 % retorno cooperativo a los asociados en función a sus consumos.

Fuente: elaboración propia.

La tabla anterior permite hacer ciertas analogías en relación con la forma de distribución del resultado en una empresa de capital que considera a todos los grupos de interés al momento de distribuir el valor agregado (luego de remunerar a todos los factores de la producción) y las cooperativas de consumo. En primer lugar, habría que analizar cómo percibe el asociado la definición de «precio justo», ¿qué sucede si un año hay excedentes y al ejercicio siguiente no hay lo suficiente cómo para permitir que se pague un precio igual o menor al pagado el año anterior? El «precio justo» se entiende que es aquel que debería pagar un asociado para que la cooperativa no tenga lucro. Lo que es claro en las cooperativas de consumo es que los asociados saben y entienden que el «precio justo» dependerá de la capacidad o no de generar excedentes. Esto es lo que se debería lograr en las empresas de capital que pretenden distribuir plusvalor para que sean sustentables en el tiempo y no se perciba como costo la asignación del valor agregado que resulta contingente a la situación de cada año, al igual que los excedentes cooperativos que hacen al «precio justo» que pagará cada asociado en un determinado ejercicio.

Para entender el funcionamiento de las cooperativas se realizó una entrevista al gerente de supermercados de una de las cooperativas de consumo más importante de la Argentina, que nació en el año 1920. No cabe duda de que las cooperativas de consumo son sustentables en el tiempo, no solo por su capacidad de distribución de excedentes, sino también por las acciones que realizan en la sociedad en la que están inmersas. Del mismo modo que las cooperativas de consumo son sustentables en el tiempo, las empresas de capital podrían serlo si permitiesen que todos los grupos de interés que aportan a su supervivencia sean recompensados aquellos años en los que se logra un mayor valor agregado al esperado/preterido.

9. Conclusiones

Los distintos objetivos analíticos, tanto en el *ex-ante* cuanto en el *ex-post* de un proceso decisorio, permiten responder a la pregunta original en forma diferente.

Desde nuestra opinión, consideramos que debemos dejar en claro que si bien los conceptos analizados son costos, se trata de costos surgidos del reparto del plusvalor base, instaurando la idea de un monto que será, a la vez, costo (para un objetivo analítico) y plusvalor (para otro). Por otra parte, es también cierto que dicho plusvalor base no es sinónimo de un valor agregado «sustentable», lo cual nos habla de la precariedad del valor agregado calculado en la tabla 1.

Si no se tiene en cuenta su carácter de «contingente» se corre el riesgo de reducir aún la capacidad de valor agregado de primer grado, e incluso volver inviable el proyecto a lo largo del tiempo. Es por ello que resulta fundamental cómo se comunica la asignación de plusvalor a los distintos agentes. Es imprescindible que los agentes reconozcan que el plusvalor es contingente y que depende del desempeño del proyecto, es decir, de la capacidad que tiene el proyecto de generar valor agregado.

En lo que respecta a los RR. HH., tomados como ejemplo, la comunicación debería dejar en claro que es una remuneración circunstancial y atada a la situación global de la empresa. No debe confundirse con una política de incentivos con base al desempeño de cada uno.

La capacidad de generación de plusvalor y su asignación a los diferentes stakeholders debe ser comunicada con precaución para evitar que se vuelva necesario en el corto plazo y se transforme en un costo puro. Se trata de crear expectativas con respecto a la capacidad de la empresa de generar un valor agregado sabiendo que todos los involucrados podrán obtener parte de ese plusvalor. Si se logra una buena política comunicacional con los empleados es probable que también se logren aumentos de productividad y la capacidad de generación de plusvalor crezca. De la misma manera, se debería lograr a través de una buena campaña de marketing que el cliente sienta que si se fideliza con la empresa, formará parte del proyecto, reflejándose en la asignación del valor agregado a su favor.

Bibliografía

- Cartier, E. N. (1996). *El costo y el valor en las nuevas técnicas de gestión*. Ponencia presentada en el XIX Congreso Argentino del IAPUCO. Río Cuarto. Córdoba.
- Donaldson, T. y Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of Corporation: Concepts, Evidence and Implication. *Academy of Management Review*, 20/1, 65.
- Fama, E. F. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. *The Journal of Political Economy*, 88, 288-307.
- Farré, D., Sánchez, E., Zardet, V. y Savall, H. (2013). *Análisis de equilibrio de plusvalor ante distintas estrategias de sustentabilidad*. Ponencia presentada en el III Congreso Transatlántico de Costos. Lyon. Francia.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston, MA: Pitman.
- Harrison, J. S. y Freeman, R. E. (1999). Stakeholders, social responsibility, and performance: empirical evidence and theoretical perspectives. *Academy of management journal*, 42 (5), 479-485.
- Knight, F. H. (1921). *Risk, uncertainty and profit*. New York: Hart, Schaffner and Marx.
- Osorio, O. M. (1987). *La capacidad de producción y los costos*. Buenos Aires: Macchi.
- Osorio, O. M. (1993). Hacia una teoría general de los costos en contabilidad. *Revista Costos y Gestión*, T. III, 10.
- Osorio O. M. (1994). Los Costes y la Contabilidad de Gestión. En Lizcano Álvarez, J. *Capítulo de la obra: Elementos de Contabilidad de Gestión*. Ediciones AECA.
- Porter, M. E. y Kramer, M. R. (2011). La Creación de Valor Compartido. Como reinventar el capitalismo y generar una ola de innovación y crecimiento. *Harvard Business Review*. Disponible en <http://peru2021.org.pe/repositorioaps/0/0/par/creacionvalorcompartido/shared%20value%20in%20spanish.pdf> [Revisado junio de 2011].
- Savall, H. (1981). *Work and people; an economic evaluation of job enrichment* (2.^a ed.). New-York: Oxford University Press, Charlotte (USA): IAP, 2010.
- Savall, H., Zardet, V., Farré, D. (2011). La dimensión gestión del riesgo empresario en la balanza económica de la teoría socioeconómica de los costos-desempeños ocultos. Ponencia presentada en el Congreso del IIC, Punta del Este, Uruguay.

De los modelos de observación en la Teoría General del Costo¹

Of the observation models in the General Theory of Cost

SANDRA CANALE²
MARCELO PODMOGUILNYE³

Resumen

Para gestionar las organizaciones y resolver los problemas particulares que surgen de la realidad, la técnica debe proveer las herramientas, pero además es necesario contar con los principios y postulados teóricos básicos que brinden sustento a las técnicas de costeo. En este sentido, la Teoría General del Costo (TGC) trata de brindar una estructura lógica para analizar y estudiar un fenómeno económico particular: los costos.

Es importante destacar que las teorías se apoyan o utilizan distintos modelos de observación para facilitar el estudio y la descripción de la problemática bajo análisis. En consecuencia es necesario avanzar en el estudio y el establecimiento de los distintos modelos utilizados en la Teoría General del Costo que ayudan a analizar adecuadamente el objeto de estudio.

El objetivo de este trabajo es realizar un análisis reflexivo sobre los procesos de acumulación de costos, apoyándose en las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden la marcha en el tiempo de los procesos productivos, en pos de realizar una propuesta sobre el estudio de los modelos de observación de costos. Para el cumplimiento de este objetivo se realizó un análisis interpretativo de textos y trabajos de investigación escritos por autores reconocidos en la disciplina.

JEL: M10, D61.

Palabras clave: costos, teoría, gestión.

Abstract

To manage organizations and solve the particular problems that arise from reality, the technique must provide the tools, but it is also necessary to have the basic theoretical principles and postulates that provide support to costing techniques. In this sense, the General Cost Theory (TGC) tries to provide a logical structure to analyze and study a particular economic phenomenon: costs.

It is important to emphasize that the theories support or use different observational models to facilitate the study and description of the problem under analysis. Consequently, it is necessary to advance in the study and establishment of the different Models used in the General Theory of Cost that help to adequately analyze the object of study.

¹ Trabajo presentado en el XXXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, en la categoría «Aportes a la disciplina», Tucumán, agosto de 2016.

² IAPUCo.

³ IAPUCo.

The objective of this work is to carry out a reflexive analysis on the processes of accumulation of costs, relying on the rules of a technical-organizational nature that preside over the progress of the productive processes, in order to make a proposal about the study of the cost observation models. To achieve this goal, an interpretative analysis of texts and research papers written by recognized authors in the discipline was carried out.

JEL: M10, D61.

Keywords: Costs, Theory, Management.

1. Introducción

Resulta insoslayable reconocer que la disciplina costos tiene una larga tradición. En la Argentina, a través del tiempo se ha ido evolucionado desde una perspectiva donde se buscaba la comprensión y difusión de técnicas para la solución de problemas hacia el desarrollo de una teoría que brinde sustento a las metodologías empleadas.

De este modo, de la mano de un grupo de docentes que fueron los pioneros y precursores, se ha desarrollado la Teoría General del Costo (TGC) en la búsqueda de brindar un basamento lógico para el estudio de los costos. Esta teoría ha sido un avance importante para el logro de un ordenamiento y sistematización de los conceptos de la disciplina, contribuyendo de modo fundamental en la docencia, la transmisión de conocimientos y la práctica profesional.

Es importante considerar que los desarrollos de la TGC cuentan con más de un cuarto de siglo de estudio. Algunos conceptos se encuentran consolidados, otros están en revisión y siempre se plantean nuevos desafíos, lo que constituye un incentivo para continuar trabajando en pos de avanzar en su desarrollo.

En un trabajo presentado en el XXX Congreso Nacional de Costos celebrado en Tucumán, el profesor Enrique Cartier aborda de manera muy clara tres cuestiones fundamentales referidas a la denominada TGC, a saber: de qué tipo de teoría se trata, qué significación tiene su condición de «general» y cuál es el campo del conocimiento en que se enmarca.

Allí, específicamente respecto de la condición de teoría general expone «encuentro que, dentro de la problemática de los costos y de su determinación, existen temáticas particulares que justifican la creación de 'teorías específicas' de la que se extrae la 'teoría general' que propugnamos». Luego agrega que podría abordarse una «teoría de la acumulación de los costos», entre otras, que plantee la cuestión de la problemática a resolver para concentrar costos, conforme las particularidades de los procesos de producción.

Por otra parte, de la lectura de los trabajos doctrinarios vinculados a la TGC surge inmediatamente el reconocimiento de modelos de costos relacionados con las consideraciones de necesidad cualitativa y cuantitativa de los factores, una serie de debates en torno a estos modelos y un escaso planteo de la dimensión acumulación de costos.

Se hace necesario comprender que la TGC, lejos de convertirse en un conjunto de postulados o principios «estáticos o inamovibles», está en constante evolución. Desde las

experiencias prácticas de los profesionales que se encuentran enrolados en su desarrollo surgen reformulaciones y redimensionamientos de los conceptos, provocando una sinergia constante entre lo que pasa en las organizaciones, los principios y postulados base de la TGC y los modelos de «observación» mencionados anteriormente.

Ante el interrogante: ¿cuáles serían los modelos de observación de la TGC en la temática de la «acumulación de los costos»? el objetivo de este trabajo es avanzar en una propuesta revisando, los modelos de costos (costeo) propuestos por dicha teoría en cuanto a las consideraciones de necesidad que los analistas deberían practicar a los efectos de dar validez a sus técnicas de costeo.

Para el cumplimiento de este objetivo, se realizó un análisis interpretativo de los textos y trabajos de investigación de autores reconocidos en la disciplina.

2. Reflexiones sobre el accionar técnico y científico

En la introducción de esta ponencia se hace referencia a una evolución en la disciplina de los costos desde la técnica hacia la teoría, en la búsqueda de principios generales que regulen el comportamiento de los costos y el logro de un orden y una sistematización de los conocimientos que se hallan dispersos o diseminados de manera inorgánica. Esta consideración nos lleva a reflexionar sobre el accionar del técnico y del científico. Para tratar de clarificar y comprender las diferencias y los puntos de encuentro entre ambos, parece oportuno e interesante citar las reflexiones vertidas por Bunge (1974: 54):

El científico, sea básico, sea aplicado, se propone averiguar cómo son las cosas. El técnico inventa cosas o bien la manera de controlar (manejar, administrar, mantener, mejorar o destruir) cosas ya conocidas. [...] En una palabra, al par que el científico, sea básico, sea aplicado, busca la verdad para todos, el técnico se sirve de la verdad para alcanzar la utilidad (para alguien).

Los técnicos buscan soluciones a problemas parciales o específicos antes que teorías generales. En el caso del analista en costos, se enfrenta a la necesidad de establecer sistemas de información para organizaciones particulares; a modo de ejemplo, podemos mencionar que puede hallarse frente al desafío de sistematizar información económica para un gran hospital de alta complejidad o para una clínica especializada en enfermedades renales; sin embargo, esto no impide que para realizar su trabajo se nutra y apoye en principios teóricos generales que lo ayuden a resolver su problema.

Es indudable que aun cuando el técnico no tenga como objetivo avanzar en el conocimiento, sino resolver situaciones especiales, su ámbito de actuación no está alejado ni dissociado del científico, por el contrario, debe darse una sana interrelación, dado que los avances en los conocimientos científicos permiten desarrollar nuevas técnicas o herramientas que brinden una utilidad determinada. Por otro lado, el técnico puede detectar a través de su accionar, situaciones especiales no previstas o resueltas, dando origen a interrogantes que nutren a la comunidad científica.

En esta línea de pensamiento, es posible afirmar que para gestionar las organizaciones y resolver los problemas particulares que surgen de la realidad, la técnica debe proveer las herramientas, pero además es necesario contar con los principios y postulados teóricos básicos que brinden sustento a las técnicas de costeo. En este sentido, la Teoría General del Costo trata de brindar una estructura lógica para analizar y estudiar un fenómeno económico particular: los costos. Quien conoce e interpreta la situación a resolver, de seguro encontrará el camino para explicar y solucionar dicha situación. Desde la TGC se plantean los principios y postulados para asistir —a través de los modelos de observación— a los técnicos y los analistas a conocer los problemas, y de ese modo favorecerlos en su resolución.

Es importante destacar que las teorías se apoyan o utilizan distintos modelos de observación para facilitar el estudio y la descripción de una problemática bajo análisis. En consecuencia, es necesario reflexionar sobre los distintos modelos de costos que nos ayudarán a analizar adecuadamente nuestro objeto de estudio.

3. El concepto de modelo

Antes de ingresar en el análisis específico del objeto de este trabajo, resulta necesario reconocer que el término «modelo» es ambiguo, de modo que en este apartado se pretende reflexionar sobre dicho concepto, en pos de tomar una postura que posibilite al lector clarificar desde qué posición doctrinaria se realizan los planteos.

La lectura de bibliografía vinculada a metodología de la investigación permitió detectar, al menos, dos usos distintos para el mismo vocablo: «modelo» como sinónimo de teoría y «modelo» como objeto, concepto o conjunto de relaciones —donde se cumplen los principios de la teoría— utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una porción de la realidad.

La segunda acepción del vocablo es ampliamente utilizada en las ciencias formales, habiéndose desarrollado todos sus conceptos a través de la teoría de modelos. Mosterín (1984: 153) manifiesta:

En las ciencias formales se habla de modelo como de aquello a lo que se refiere la teoría, como lo que está frente a la teoría. [...] Es el sentido que lleva la voz cantante de la teoría de los modelos.

De acuerdo con el autor, lo que incentiva al científico a investigar «no es tanto un individuo aislado como un sistema. Un sistema es una entidad compleja, formada por diversos individuos y por una serie de funciones y relaciones entre esos individuos».

Las teorías pretenden explicar el mundo o los acontecimientos que en él se presentan, tratando de establecer una serie de leyes básicas que permitan relacionar de manera lógica y ordenada determinados fenómenos. Los modelos son conceptos, objetos o sistemas que se utilizan para representar una porción de la realidad. Si se selecciona un

sistema determinado para estudiar en el que se cumplen los principios y postulados de la teoría, entonces dicho sistema es un modelo de esa teoría.

En esta ponencia se opta por el segundo significado: «modelo» como objeto, concepto o sistemas simplificados utilizados para representar y estudiar de manera sencilla una parte de la realidad. Así, los autores refieren a modelos como sistemas que representan una abstracción de la realidad, permitiendo —a través de su estudio— comprender una parte de un fenómeno más amplio.

Para que ese sistema se transforme en un modelo de la teoría, deben verificarse en dicho modelo los postulados de coherencia lógica de esa teoría. Cabe aclarar que una teoría puede presentar varios modelos, los cuales tienen principios y características comunes y comparten una determinada estructura. Al respecto, Mosterín (1984: 151) expresa:

La estructura asociada con una teoría puede considerarse (intencionalmente) como lo que de común tienen todos los modelos de esa teoría, los rasgos o propiedades comunes a todos ellos, o (extensionalmente) como la clase de todos los modelos de esa teoría.

Por ejemplo, todos los modelos económicos de fijación de precios tienen en común la estructura de mercado.

Finalmente, es necesario considerar que la realidad económica es sumamente compleja, motivo por el cuál es habitual que en las ciencias económicas se seleccionen modelos simples y sencillos, que se puedan analizar con relativa facilidad, pretendiendo de este modo facilitar el estudio de problemas donde una gran masa de información oscurece el objetivo principal, aunque estos sistemas de tan simples, en algunos casos sean irreales o se presenten escasamente en la práctica. En reiteradas oportunidades, surgen críticas a los modelos económicos, alegando que algunos de ellos solo pueden funcionar en casos de mercados con una transparencia y elasticidad perfectas, situación muy difícil de hallar en la práctica. Así, es importante destacar que el objetivo es recortar para no perderse en detalles, no obstante, cabe aclarar que lo que se persigue es encontrar modelos generales que puedan aplicarse a situaciones reales más complejas.

Por otra parte, deberíamos hacer mención a que el tipo de teoría desarrollada condiciona en alguna forma el desarrollo de los modelos. En el caso de la TGC, nos encontramos en presencia de una *teoría descriptiva* que apunta no a exponer *cómo* deberían idealmente calcularse los costos, sino a discernir *qué* se hace cuando se deben determinar costos en el contexto observable. Por otra parte, se trata de una *teoría general*, constituida e integrada por *teorías específicas* que atienden determinadas temáticas particulares referidas al costo. De allí que los modelos se constituirán sobre las bases de la *observación*, que constituye un método para reunir información visual sobre lo que ocurre, lo que nuestro objeto de estudio «hace», o sobre el «cómo se comporta». La observación *descriptiva* significa que el observador no desea modificar la actividad de ninguna manera; en principio, un modelo de observación pretendería observar el fenómeno sin interferencia alguna. La

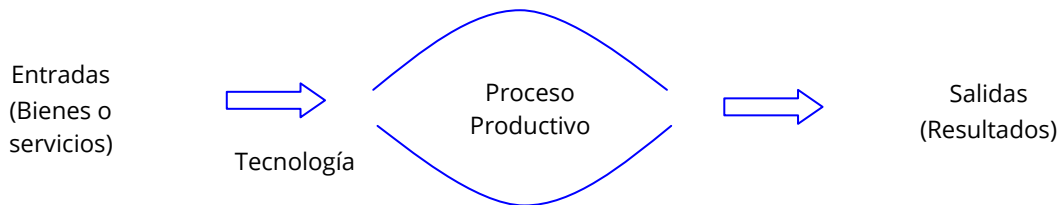
subjetividad del analista quedaría habilitada para el desarrollo de sus propias *técnicas*, las cuales implicarían el *cómo* resolver lo observado,

4. ¿Modelos de acumulación de costos?⁴

Para el análisis de los modelos de observación del fenómeno costo es necesario tomar como punto de partida el concepto de producción entendido en su magnitud amplia, el que conlleva dos sentidos: el técnico y el económico. Consecuentemente, es necesario que los supuestos y las relaciones que se establezcan para dar sustento a la información relativa a los costos sienten sus bases en las leyes técnicas de producción y en leyes económicas de mercado que gobiernan el comportamiento de las organizaciones empresariales.

Es importante retomar el análisis de los elementos que intervienen en cualquier proceso productivo: los factores, las acciones u operaciones y los productos, porque son conceptos que están íntimamente vinculados a nuestro objeto de estudio. En este sentido, tomamos como válidas las expresiones de Cartier (1996: 114): «[...] en el máximo nivel de abstracción, el concepto de COSTO se asocia a las vinculaciones válidas entre los resultados (salidas) de un proceso productivo y los factores considerados necesarios para su obtención».

Gráfico 1. Concepto de costo



Fuente: elaboración propia sobre la base de Cartier (1996).

Los bienes o servicios utilizados como entradas se denominan factores productivos o recursos de la producción. Las salidas son los resultados esperados del sistema. Constituyen el objetivo o los objetivos por los cuales se ha desarrollado el sistema.

Por otra parte, el proceso productivo es el conjunto de actividades u operaciones que se llevan a cabo para transformar los factores en resultados o productos, las que se desarrollan de acuerdo a un determinado modelo tecnológico u organizativo. Siguiendo la idea de García García (1984: 197), consideramos que un proceso productivo es un conjunto de transformaciones productivas interrelacionadas; la relación básica que organiza un con-

⁴ Algunas de las ideas vertidas en este apartado fueron desarrolladas en Canale (2004). «Empresas de Servicios: un análisis teórico». Anales del XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos.

junto de transformaciones productivas en el proceso recibe la denominación de relación de prestación.

Obviamente, si se piensa en la multiplicidad de vinculaciones coherentes entre los factores y las operaciones, entre las operaciones y los objetivos o resultados productivos y entre las acciones u operaciones del proceso productivo, rápidamente es posible concluir que la problemática ligada a la acumulación y determinación de los costos es compleja, motivo por el cual es de suma trascendencia apoyarse en el establecimiento de distintos modelos, donde se verifiquen los principios de la teoría y que permitan comprender de manera más sencilla el «fenómeno costo».

Es importante considerar que el costo no es una magnitud única e indiscutible; por el contrario, es un concepto relativo. La relatividad mencionada está asociada a distintas problemáticas que se plantean, entre las que podemos destacar:

- La consideración de la necesidad cualitativa y cuantitativa de los factores.
- La existencia de distintas estructuras y procesos organizativos.
- La subjetividad en las valoraciones.
- Los usos de información, es decir, el objetivo por el cual un usuario ha demandado o requerido una determinada información vinculada con la temática abordada.

Así, hasta el momento, se ha avanzado de modo interesante sobre los modelos que versan sobre la necesidad cualitativa y cuantitativa, no obstante, para determinar la función o las funciones de producción, es importante realizar también el estudio y la interpretación de la estructura del proceso productivo para llegar a establecer una metodología adecuada de acumulación de costos.

Al respecto, García García (1984: 215) manifiesta «El análisis de la estructura del proceso productivo es la tarea fundamental en el diseño del modelo contable del proceso». A su vez, el autor señala que el análisis de la estructura «consiste fundamentalmente en el despiece de la actividad productiva en operaciones de producción ligadas por la relación de prestación y formando por ello un proceso productivo». Es decir que aún resta analizar las relaciones o vinculaciones entre las acciones u operaciones que son llevadas a cabo en el proceso productivo.

Dada la amplitud del término producción, no existen dudas que pueden presentarse en la práctica una inmensa variedad de procesos a analizar, lo que dota al tema de una complejidad que parece bastante difícil de resolver; sin embargo, como señalan Furlan y Provenzali, 1977: 81):

si en vez de examinar el aspecto tecnológico nos referimos a la ley según la cuál se desarrolla la producción, es decir, a las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden su marcha en el tiempo, las consideraciones a que se llega son radicalmente distintas.

Resulta evidente que si se pretende hallar modelos que permitan analizar las relaciones y vinculaciones entre las operaciones de producción, debemos hallar características del proceso que nos permitan arribar a generalizaciones. De este modo, si se focaliza en la marcha en el tiempo, los distintos tipos de procesos pueden resumirse en pocas clases. Siguiendo a Shroeder (2011), se rescatan para el análisis los siguientes:

a. Según el tipo de flujo físico que sigue el producto dentro de la planta (secuencia de las operaciones):

- Flujo en línea.
- Flujo intermitente.
- Flujo por proyecto.

En el flujo en línea, para la obtención del bien o servicio es necesario realizar una serie de operaciones lineales y secuenciales. En este proceso el producto debe ser estandarizado y necesita circular desde una operación a otra con una secuencia preestablecida, por lo tanto las actividades u operaciones individuales deben, necesariamente, estar articuladas. La organización de los equipos y de los trabajadores se realiza en función del modo en que se fabrica el producto, de manera tal que se realiza una distribución denominada «por producto».

En el flujo intermitente, uno de los rasgos relevantes es la generación de lotes a intervalos discontinuos, para lo cual el proceso se organiza de manera tal que se crean centros donde se agrupan equipos y habilidades de trabajo semejantes o similares, lo que recibe comúnmente la denominación de «distribución por procesos». En estos casos para la obtención del bien o servicio no siempre se necesitan todas las actividades u operaciones, de modo que la circulación solo se produce hacia los centros o sectores que deben intervenir para la generación de la producción, provocándose un movimiento irregular.

El flujo por proyecto se presenta en el caso que deban obtenerse bienes o servicios únicos; en estos casos, el autor menciona que no existe un flujo del producto para el proyecto, sino una secuencia de operaciones.

b. Según el destino inmediato de la producción:

- Para inventario.
- Por pedidos de clientes.

Respecto de la producción por pedido de clientes, pueden darse diversas variantes. Una de ellas sería comenzar recién la producción luego de que el cliente haya dado todas las especificaciones, de modo tal que el producto solicitado es único en todos sus componentes. En estos casos, el cliente participa del diseño, y se hace necesario realizar también una serie de estudios y de acciones específicas en todos los sectores para obtener el encargo particular. Otra variante sería ofrecer productos por catálogos, para lo cual existen ciclos e instalaciones preexistentes, pero recién se comienza la producción ante

el pedido específico de un cliente. Finalmente, pueden fabricarse distintos componentes por anticipado y el producto se arma o ensambla a último momento para ajustarse a los requerimientos del usuario.

En todos los casos, el ciclo del proceso comienza cuando el cliente especifica o requiere el producto que desea, de modo que es factible identificarlo específicamente.

En la producción para stock, en cambio, el ciclo comienza con el productor. El cliente se lleva el producto del inventario si el precio le resulta razonable y, obviamente, si se encuentra en existencia. El proceso de producción busca mantener el inventario.

De acuerdo con las características de los procesos productivos mencionadas anteriormente, caben dos situaciones distintas:

1. Que exista la posibilidad de identificar el producto o los lotes de producción a lo largo del proceso de elaboración, lo que permite relacionar de manera específica la utilización de recursos económicos incurridos con cada producto o lotes de productos. Dicho de otro modo, es factible realizar un costeo con identificación específica del objeto de costo. En este caso, es posible aplicar —para acumular costos— lo que doctrinariamente es reconocido como un sistema de costos por ordenes o lotes.
2. Que no sea posible o no convenga económicamente la identificación de la unidad a costear durante todo el proceso de producción, motivo por el cual la acumulación de los costos solo puede efectuarse en forma global. Esto significa vincular cantidad de factores utilizados con cantidad de unidades surgidas del proceso en un mismo lapso de tiempo, obteniendo de esta manera un costo promediado, realizando un costeo global de los productos. En este segundo caso para la acumulación de los costos es posible utilizar lo que la doctrina reconoce como un sistema de costos por procesos.

Por todo lo argumentado anteriormente, los autores de esta ponencia consideran que el costeo específico y el global son modelos relacionados con la teoría de los costos, dado que responden a situaciones generales. Comparten una estructura común, la acumulación de los costos, motivo por el cual se considera conveniente darles la denominación de *modelos de acumulación de costos*.

De este modo, combinando la categoría de procesos y analizando la posibilidad de identificación de la unidad a costear durante el proceso productivo se puede arribar a algunas ejemplificaciones, las que se exponen en la tabla 1.

Tabla 1. Ejemplos de modelos de acumulación de costos

Proceso	Modelo de acumulación de costos
Flujo en línea para stock	Costeo global
Flujo en línea a pedido	Costeo específico
Flujo intermitente para stock	Costeo específico
Flujo intermitente a pedido	Costeo específico
Flujo por proyecto para stock	Costeo específico
Flujo por proyecto a pedido	Costeo específico

Fuente: elaboración propia sobre la base de información extraída de Cartier (1994).

Asimismo, desde la teoría general del costo, se plantean las fases de vinculación de los factores-acciones-objetivos, a los cuales los autores proponen denominar «modelo de relevamiento de procesos para la acumulación de los costos». En dicho modelo, se plantean etapas, las cuales se constituyen en sí mismas como observaciones sistémicas que deberían realizarse al momento en que un analista se enfrenta con un proceso de transformación. En la actualidad, se reconocen tres etapas en la vinculación factores-acciones-objetivos productivos, a saber:

Fase 1. Vinculación factores-acciones

En esta primera etapa se intenta identificar los factores con las acciones que los consumen. Todas las acciones para su puesta en marcha demandan necesariamente factores. Por tanto, tendremos que relevar las acciones de los procesos productivos y los factores que se combinan en dichos procesos.

El cuestionamiento sería el siguiente: ¿cuáles son los factores que demanda cada acción? Luego de realizada esta identificación, los costos de los recursos son acumulados en cada acción demandante.

Se hace necesario, en esta instancia, recordar que las acciones brindan servicio a los objetivos productivos (acciones inmediatas) o a otras acciones del procesos (acciones mediatas). Este servicio que brindan las acciones es mensurable o medible en términos de una unidad de obra, por tanto para poder finalizar esta primera etapa se hará necesario definir las acciones mediatas e inmediatas de los procesos y las unidades de obrar que miden el servicio de las diferentes acciones.

En resumidas cuentas, durante esta etapa se deberían realizar las siguientes acciones:

- Identificar los factores con las acciones desarrolladas.
- Identificar las unidades de obra de cada acción.
- Definir las unidades de medida de las unidades de obra.

Fase 2. Vinculación acciones mediatas-acciones inmediatas

En esta segunda etapa se desarrolla la cuantificación del volumen total de servicios prestados por cada acción mediata en términos de sus respectivas unidades de obra para un «n» período de tiempo determinado. De esta manera, podremos obtener el costo de cada unidad de obra.

Luego se determina qué cantidad de unidades de obra de las acciones mediatas utiliza cada «usuario» (acciones inmediatas) y se reasignan los costos de los factores recibidos en la fase 1 en proporción a los servicios (unidades de obra) prestados a cada una de ellas.

Aparece aquí la posibilidad de prestaciones recíprocas entre acciones mediatas, que generan círculos de información (cuando dos o más acciones mediatas se prestan recíprocamente servicios entre sí) que habrá que resolver de algún modo.

Fase 3. Vinculación acciones inmediatas-objetivos

En esta fase final, acumulados ya todos los factores en las acciones inmediatas, y aprovechando la condición de que prestan servicios —de algún modo— a los objetivos finales, se asigna proporcionalmente según el uso de dichos servicios por parte de los resultados productivos que los emplean.

Estos modelos pretenden, desde la teoría general del costo, brindar a los analistas una serie de principios y postulados generales, los cuales permitirán el desarrollo de «técnicas» para la generación de información de costos para los diferentes usos de información. Ejemplos de técnicas surgidas de estos modelos podrían ser las técnicas de costeo por órdenes, la determinación de las «unidades equivalentes» o el costeo basado en actividades.

5. Los enfoques de gestión como factor relevante en el proceso de acumulación

Un interrogante sobre el tema bajo estudio es el lugar que ocupa el modelo de gestión que subyace en las organizaciones y las vinculaciones con los procesos de acumulación de costos.

En este sentido, es factible identificar que la gestión más tradicional se caracteriza por su mirada sobre las funciones, con una visión vertical, estructuras piramidales, seccionando a la organización por departamentos. De allí que originariamente las unidades de análisis primarias para la acumulación de los costos hayan sido los sectores y, a partir de allí, el establecimiento de los «centros de costos».

Luego, con el advenimiento de los conceptos de cadena de valor, calidad, orientación al cliente, etc., toma fuerza la denominada gestión por procesos, la que sin dudas propone un nuevo enfoque, con una visión horizontal, donde en un mismo proceso o actividad pueden

participar recursos y personas ubicadas en distintos sectores. De allí que surgen como unidad de análisis relevante para la acumulación de costos los procesos o actividades.

En esta etapa comienza a tomar mayor fuerza la idea de que las entidades se organicen alrededor de las actividades que generan valor. Esto último nos lleva a reflexionar sobre las valoraciones. Desde la perspectiva técnica, se entiende por producción la transformación de unos bienes en otros distintos. En sentido económico, el término producción se utiliza para designar todos los procesos donde, a partir de la transformación de bienes y servicios, se obtengan bienes y servicios distintos y con un mayor valor del que tenían antes de ser sometidos al proceso productivo.

De este modo, en la perspectiva técnica se pone énfasis en una relación esencialmente física; en cambio, en la económica además es necesario establecer una escala de valores para poder medir el mayor valor de los bienes. De la misma manera lo expresa Mallo (1986: 474) al decir: «La producción en sentido económico implica el establecimiento de bases evaluatorias, sometidas indudablemente a los juicios de valor sustentados por la sociedad».

Por lo tanto, es necesario que los supuestos y las relaciones que se establezcan para dar sustento a la información relativa a los costos sienten sus bases en las leyes técnicas de producción y en leyes económicas de mercado que gobiernan el comportamiento de las organizaciones empresariales.

Si se entiende que una actividad es productiva porque satisface necesidades y agrega valor, es necesario contar con modelos que ayuden en el estudio de esta dimensión que resulta también compleja en sí misma. El tema de las valoraciones tiene distintos matices de los cuales en este trabajo interesa resaltar los siguientes:

- Los distintos momentos del proceso en los cual se detecta el incremento de valor económico, tanto el dirigido a los mismos procesos como los objetivos o resultados productivos.
- La dificultad en las mediciones asociada a la necesidad de encontrar un sistema de valoración en donde —necesariamente— influyen los juicios de valor de una sociedad.

5.1. Distintos momentos del proceso en los cual se detecta el incremento de valor económico

Cuando un individuo o grupos de personas desarrollan una actividad productiva, buscan generar un excedente. Es decir, buscan que el flujo que obtienen vía precio sea superior a los flujos invertidos para obtener el producto y de esta manera generar beneficio. Es importante destacar que existen distintas alternativas para el reconocimiento del resultado generado:

- a. Reconocimiento en el momento de la venta. Esto se logra a través de la valuación de los bienes y servicios al costo (costo histórico o costo de reposición de los factores).
- b. Reconocimiento en cada parte del subproceso. Si se concibe que el resultado no se genera exclusivamente en el momento de la venta, sino que se va gestando en cada parte del proceso, se pueden obtener los resultados parciales de cada una de sus etapas, trabajando con precios de transferencia interna «Base Valor». De esta manera, el resultado total surge como sumatoria de los beneficios de cada subproceso.

No cabe duda que la segunda alternativa refleja de una mejor manera la realidad económica de las organizaciones, puesto que en la práctica el beneficio se va gestando en las distintas etapas del proceso productivo. Esta forma de valuación permite analizar parcialmente los resultados de cada etapa, pudiendo visualizar como contribuye cada una de ellas en la generación de valor.

Esta información resulta sumamente interesante, dado que posibilita detectar cuales son las etapas del proceso que aportan valor y cuales las que lo afectan negativamente, para tomar medidas tendientes a revertir esta última situación. Dicha problemática ya fue tratada en la década del setenta por autores como Yardín y Rodríguez Jáuregui (1978), pero con un enfoque hacia las funciones, reconociendo la necesidad de identificar y exponer el valor aportado por cada una de ellas.

5.2. La dificultad en las mediciones y los sistemas de valoración

Si se considera que el costo es una manifestación eminentemente física, surge que resulta necesario encontrar un común denominador que posibilite homogeneizar los distintos factores involucrados en la función de producción. En general, en las economías capitalistas se suelen utilizar los precios de mercado. Esta realidad nos aproxima a dos situaciones que deben ser analizadas: por un lado, la necesidad de incluir otras medidas distintas a las puras monetarias; por otro, la subjetividad y dificultad que se presenta en el momento de selección de las medidas.

El uso de los precios como sistema de coeficientes homogeneizador lleva a un análisis puramente monetario, donde se tiende a dar prioridad a ciertas técnicas que permiten minimizar los costos monetarios en aras de lograr la mayor rentabilidad posible. Sin embargo, se debe resaltar que estos análisis resultan muy limitados, puesto que no todas las sociedades tienen la misma escala de valores y por ende prioridades similares. Inclusive sucede que las mismas varían dentro de una misma comunidad de acuerdo con circunstancias particulares del momento. Es importante —entonces— no perder de vista que debe indagarse dónde están puestos los valores de la sociedad y que dichas investigaciones deben estar enmarcadas en el contexto histórico y social.

6. Modelos híbridos

Para finalizar, se destaca que los modelos planteados son generales. En la práctica, sucede que las organizaciones presentan características diversas, de modo que a menudo no pueden utilizarse en su magnitud pura, por lo que en esas situaciones se deben combinar y adaptar. Consecuentemente, en la generalidad de los casos se culmina realizando un híbrido, para lo cual el analista en costos, a partir de los principios teóricos generales debe estudiar las adaptaciones que resulten pertinentes. De este modo, en cada situación particular, los analistas terminan usando un «mix» de modelos, quedando para algunas pocas situaciones la aplicación literal de algunos de ellos.

7. Conclusiones

Resulta indiscutible que la TGC ha significado un gran avance para la disciplina, brindando una estructura lógica para analizar y estudiar el fenómeno costos. Sus estudios abarcan más de treinta años de desarrollos, habiendo algunos conceptos consolidados, otros en revisión y nuevos desafíos y planteos

A partir del estudio analítico de bibliografía de costos y artículos sobre la TGC, los autores pretenden realizar algunas propuestas para generar un análisis reflexivo sobre dos cuestiones que entienden que, hasta el momento, no fueron consensuadas.

En primer lugar, el enfoque desde el cual se aborda el término modelo, sugiriendo considerarlo como objeto, concepto o sistema simplificado utilizado para representar y estudiar de manera sencilla una parte de la realidad. Así, se propone entenderlos como sistemas que representan una abstracción de la realidad, posibilitando, a través de su observación y estudio, comprender una parte de un fenómeno más amplio.

En segundo lugar, teniendo en cuenta que para determinar la función o las funciones de producción es importante realizar el estudio e interpretación de la estructura del proceso productivo en pos de establecer una metodología adecuada de acumulación de costos, se propone una categorización de modelos de acumulación sobre la base de la ley según la cual se desarrolla la producción, es decir, a partir de las reglas de carácter técnico-organizativo que presiden su marcha en el tiempo. Adicionalmente, se describe el proceso bajo el cual la TGC plantea realizar las fases de vinculación de los factores-acciones-objetivos, proponiendo utilizar la denominación «modelo de relevamiento de procesos para la acumulación de los costos».

Finalmente, se realiza una breve reflexión de los enfoques de gestión de las organizaciones y su posible vinculación con los modelos de acumulación de costos.

Bibliografía

- Bunge, M. (1974). *Status Epistemológico de la Administración*. Anales de las Primeras Jornadas de Administración organizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.
- Canale, S. (2004). *Empresas de Servicios: un análisis teórico*. Anales del XXVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tandil.
- Canale, S. (2005). *Modelos estratégicos y tácticos de costos para hospitales públicos de autogestión* (Tesis de Maestría). Inédita.
- Cartier, E. (1994). *Sistemas de Costos. Costos por Órdenes. Costos por Procesos. Costos Conjuntos*. Anales del XVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Salta.
- Cartier, E. (1996). *El costo y el valor en las nuevas técnicas de gestión*. Anales del XIX Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Río Cuarto. Córdoba.
- Cartier, E. (2008). *¿Teoría General del costo?* Anales del XXX Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tucumán.
- Fischer, S., Dornbusch, R. y Schmalensee, R. (1996). *Economía*. España: McGraw-Hill.
- Furlan, S. y Provenzali, P. (1977). *Contabilidad de Costos e Informaciones Extracontables*. Ediciones Deusto.
- García García, M. (1984). *Economía de la Producción y Contabilidad de Costos*. Instituto de Planificación Contable del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, España.
- García, L. (2003). El significado del costo. *Costos y Gestión*, 47.
- García, L. y Podmoguilnye, M. (2004). *La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del modelo de costeo directo*. Anales del XXVII Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos). Tandil.
- Mallo, C. (1986). *Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados* (tercera edición). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable.
- Mosterín, J. (1987). *Conceptos y Teorías de la Ciencia*. Madrid: Alianza.
- Ríos, S. (1995). *Modelización*. Madrid: Alianza.

Schroeder, R. (2011). *Administración de operaciones: conceptos y casos contemporáneos* (quinta edición). Méjico: Mc.Graw-Hill.

Yardín, A. y Rodríguez Jáueregui, H. (1978). El informe de resultados a la gerencia. *Revista Administración de Empresas*, Buenos Aires, 96.

Reseñas

Reseña del libro *El costeo basado en actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas*, de Marcelo Gustavo Podmoguilnye

CABA: Thomson Reuters-La Ley. 2017 (2.ª ed.). 384 pp. ISBN: 978-987-03-3215-2.

ENRIQUE NICOLÁS CARTIER

La editorial Thomson Reuters-La Ley acaba de lanzar la segunda edición del primer libro de Marcelo Podmoguilnye, docente vastamente conocido en el IAPUCo y de destacada presencia en los congresos de la especialidad por la calidad de sus ponencias.

Aquí se agregan nuevos contenidos a los de la edición original redondeando una obra de sólida calidad, aunque con un alcance que en rigor sobrepasa el que propone su título.

En la obra, el autor logra resolver de un modo absolutamente digno el difícil dilema de equilibrar el peso de los aspectos conceptuales de la temática abordada con el de los aspectos prácticos enfocados en las empresas de nuestro medio.

El lector podrá iniciar la lectura de este libro con la seguridad de que a lo largo de sus once capítulos, irá descubriendo tanto la esencia de los problemas que plantea la gestión de las empresas, la base racional de la técnica del «costeo basado en actividades» que postula Podmoguilnye —aunque no acriticamente—, como un instrumento válido para la solución de esos problemas y los mecanismos concretos de su aplicación en casos reales, verosímiles y reconocibles por quienes cotidianamente enfrentan el difícil desafío de la administración de los procesos de producción.

El capítulo I, antes de introducirse en las cuestiones de la estructuración de la técnica, da el necesario marco que ubicará al lector en cuáles son los problemas de gestión que la herramienta del ABC intenta ayudar a resolver. En el segundo capítulo se describe detalladamente la técnica mostrando una aplicación práctica puntual que, por su simpleza, ayuda a precisar los conceptos implicados.

En el tercero, luego de describir la evolución de los sistemas de soporte del ABC y la mutación hacia el llamado «costeo híbrido de los procesos» (HPC), presenta un caso de aplicación referido a un proceso industrial concreto. Luego, en el capítulo IV, pasa a exponer la problemática de las empresas de servicios y las modalidades de resolución a través de la técnica ABC. También aquí culmina con dos casos de aplicación referidos a organizaciones de este sector.

En el capítulo V ya se introduce en el tema central del gerenciamiento basado en las actividades (ABM) y su vínculo tanto con la técnica ABC, como con el *benchmarking*. Un caso de aplicación referido a una empresa petroquímica cierra este importante capítulo.

En el capítulo siguiente, «Impacto del ABC/ABM en las técnicas tradicionales de gestión», analiza la compatibilización del ABC, y de la información de costos que genera, con el enfoque clásico del análisis marginal, desarrollando un muy interesante y necesario replanteo del concepto de variabilidad de los factores. Adicionalmente, aborda el efecto producido en el campo de las técnicas presupuestarias, en particular la cuestión de los presupuestos basados en actividades.

En los capítulos VII, VIII y IX analiza la relación del ABC/ABM con otras herramientas de gestión y su control, tales como el Cuadro de Mando Integral, la Cadena de Valor, el Justo a Tiempo, el Costeo Objetivo, el Análisis Funcional, la Gestión de la Calidad Total y la Teoría de las Restricciones.

Seguidamente, en el capítulo X describe los *software* de aplicación vigentes relativos al Costeo Basado en Actividades, presentando un completo caso de implementación de un sistema ABC/HPC basado en un caso real.

En el capítulo final, para la ejercitación de los lectores en estas técnicas de costeo y gestión, propone tres casos de aplicación con sus respectivas soluciones y el desarrollo de los análisis conceptuales correspondientes.

Seguramente que al finalizar la lectura de esta obra los lectores tendrán nuevas certezas: la de la vasta experiencia profesional de Marcelo Podmoguilnye en el desarrollo e implementación de sistemas ABC, la de su profunda vocación por la investigación y la de su capacidad para transmitir los resultados de sus análisis de un modo a la vez claro, ameno y profundo.



www.iapuco.org.ar