



INSTITUTO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

**XLIII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN DE COSTOS SOSTENIBLES A TRAVÉS DEL
COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES**

**Categoría propuesta: Resultados o avances de proyectos
de investigación o extensión**

Autores

Roxana Alejandra Martínez (Socia Adherente)

Mariano Andrés Romero (Socio Adherente)

Agustín Marquez (Socio Adherente)

Romina Olivares (Socio Adherente)

Córdoba, Septiembre de 2020

ÍNDICE

TABLA DE ILUSTRACIONES	- 2 -
Resumen	- 3 -
Marco Teórico: Costos y Sostenibilidad	- 5 -
Glosario de terminología utilizada	- 5 -
Costo Basado en Actividades	- 6 -
Los elementos claves del costeo basado en actividades	- 7 -
Matriz de Sustentabilidad. Modelo de las Naciones Unidas	- 8 -
La Contabilidad Ambiental y el Balance Social como herramientas para la medición de la gestión Sostenible	- 9 -
Modelo del Centro Lowell para la producción sostenible	- 10 -
Exposición de los resultados parciales obtenidos	- 11 -
a) Proyecto Tipo I: Establecer un marco metodológico y operativo que permita medir la sustentabilidad empresarial	- 11 -
El Costeo Basado en Actividades Sostenible (CBAS)	- 12 -
b) Proyecto Tipo II: Comprender las acciones de gestión de costos que favorecen la adopción de prácticas de sostenibilidad.	- 14 -
Proceso del diseño del Monitoreo	- 15 -
Exposición de los primeros resultados	- 16 -
Conclusiones	- 20 -
Bibliografía	- 21 -
Anexo	- 22 -

TABLA DE ILUSTRACIONES

ILUSTRACIÓN 1 ESQUEMA DEL COSTO BASADO EN ACTIVIDADES	- 6 -
ILUSTRACIÓN 2 ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES	- 6 -
ILUSTRACIÓN 3 ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES	- 9 -
ILUSTRACIÓN 4 FIGURA 2 NIVELES PROPUESTOS POR EL MODELO.....	- 11 -
ILUSTRACIÓN 5 ESQUEMA DE PROCESO PRODUCTIVO SOSTENIBLE	- 14 -
ILUSTRACIÓN 6 ESQUEMA BÁSICO DE CBAS	- 14 -
ILUSTRACIÓN 7 ANTIGÜEDAD PROMEDIO DE LAS EMPRESAS	- 17 -
ILUSTRACIÓN 8 SECTOR PRODUCTIVO AL QUE PERTENECEN.....	- 17 -
ILUSTRACIÓN 9 PERTENENCIA A GRUPOS ASOCIATIVOS.....	- 18 -
ILUSTRACIÓN 10 PERTENENCIA A GRUPOS ASOCIATIVOS.	- 18 -
ILUSTRACIÓN 11 TRATAMIENTO DE LOS COSTOS DE SOSTENIBILIDAD	- 19 -

GESTIÓN DE COSTOS SOSTENIBLES A TRAVÉS DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

Categoría propuesta: Resultados o avances de proyectos de investigación o extensión

RESUMEN

El presente trabajo de investigación expone los primeros resultados generados por parte del Equipo de Gestión de Costos y Sustentabilidad, Secretaría de Investigación de la Universidad Siglo 21.

Se propuso estudiar las prácticas de gestión de costos sostenibles que se están desarrollando en el sector industrial y/o de prestación de servicios.

Como docentes e investigadores en el campo de Costos y Gestión, los autores del presente trabajo participan en dos proyectos que se co-crean y retroalimentan en forma continua y que tienen por objetivo principal, establecer un marco metodológico y operativo que permita medir la sustentabilidad y comprender las acciones de gestión de costos que favorecen la adopción de prácticas de sustentabilidad y Responsabilidad Social Empresarial (RSE).

Proyecto Tipo I: se exponen los primeros avances, buscando establecer una relación entre el Costeo Basado en Actividades y la Matriz de Sostenibilidad, estableciendo una vinculación coherente entre el uso de los factores y los productos.

Proyecto Tipo II: se ha diseñado un monitoreo permanente de las empresas que aplican Sustentabilidad con el objetivo de poder analizar el impacto que genera la implementación de una gestión sostenible.

Palabras clave:

Gestión de costos sostenibles - Costeo basado en actividades - Sustentabilidad – Sostenibilidad - RSE.

Introducción

Cada vez son más las organizaciones que implementan conceptos de sostenibilidad empresarial. Las normas de certificación relacionadas con dicha temática, sumadas a los requerimientos y definiciones por parte de las Naciones Unidas respecto a los Objetivos del desarrollo Sostenible, Wehbe et al (sf) marcan el avance constante de una nueva gestión empresarial basada en la sostenibilidad.

Para este nuevo paradigma de gestión sostenible, se hace necesario contar con sistemas de gestión que apoyen la toma de decisiones, asociada a nuevas variables.

Por este motivo, desde el presente equipo de la Secretaría de Investigación de la Universidad Siglo 21, se trabaja para colaborar con las organizaciones que están asumiendo este nuevo modelo de gestión a través del impacto de los costos de sostenibilidad en la gestión.

El Equipo de investigación posee dos líneas de trabajo que se complementan y retroalimentan. Esto permite el estudio en profundidad de una mayor cantidad de interrelaciones manifestadas en las variables de estudio.

Los objetivos de estas líneas de investigación son:

a) **Proyecto Tipo I:** Establecer un marco metodológico y operativo que permita medir la sustentabilidad empresarial;

b) **Proyecto Tipo II:** comprender las acciones de gestión de costos que favorecen la adopción de prácticas de sustentabilidad y RSE en las Pequeñas y Medianas Empresas. En el presente trabajo se presentarán los primeros resultados que se han obtenido tanto en el Proyecto Tipo I como en el Proyecto Tipo II.

En lo que respecta al Proyecto Tipo I, se comenzó a trabajar en esbozar algunas aproximaciones de herramientas para la determinación del costo sostenible del producto. Para esto, luego del análisis por parte del Equipo respecto a las diferentes herramientas disponibles para su cálculo, se llegó a la conclusión de utilizar el Costeo Basado en Actividades. La aplicación de este enfoque permite ir incorporando otros, a medida que la investigación continúe su curso, profundizando la exploración del campo de estudio.

Para comenzar a estudiar la vinculación que existe entre las acciones de sostenibilidad y su impacto en el costo del producto, el Costeo Basado en Actividades (CBA) permite un análisis detallado de las vinculaciones entre procesos, actividades y funciones (Podmoguilnye, 2017).

Por otra parte, el Proyecto de Tipo II que busca comprender las acciones de gestión de costos que favorecen la adopción de prácticas de sustentabilidad, se comenzó por establecer un sistema de monitoreo sobre aquellas empresas que ya están gestionando en forma sostenible.

De esta manera, se diseñó un relevamiento de tipo cuantitativo de modo de poder conocer el estado de esta vinculación entre las acciones de sostenibilidad y la determinación del costo del producto en las empresas que actualmente ya aplican gestión sostenible.

El objetivo específico de este conocimiento del estado de los costos sustentables, consiste en "Relevar el tratamiento de los costos asociados a la gestión sostenible dentro

de los sistemas de información vigentes en las empresas argentinas que utilizan conceptos asociados a Responsabilidad Social”.

Si bien ambas investigaciones se encuentran en proceso, el objetivo del presente trabajo es compartir estos primeros avances que se han obtenido y que servirán de base para nuevas líneas de investigación y de aportes a la disciplina.

MARCO TEÓRICO: COSTOS Y SOSTENIBILIDAD

Al fundamentar ambas líneas de investigación, se compiló en el grupo numerosa bibliografía, produciendo un repositorio interno de diferentes fuentes de información.

Entre estas fuentes, se destacan los trabajos generados por los miembros del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO).

El Equipo de estudio también se focalizó en la búsqueda de trabajos de investigación publicados en diferentes revistas científicas como así también de organismos relacionados a la Sostenibilidad, entre ellos: las Naciones Unidas, el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria, el Instituto Ethos, entre otras Instituciones consultadas.

De todo el material analizado, se comparte a continuación una breve síntesis elaborada con la información que se considera más relevante para compartir en el presente trabajo.

GLOSARIO DE TERMINOLOGÍA UTILIZADA

a) **Responsabilidad Social Empresaria:** Para este primer término, no existe una única definición de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) como tampoco existe un único tipo de responsabilidad social.

Ya no resulta viable hablar de RSE sólo como responsabilidad empresarial. Resulta necesario reconocer que los diferentes actores sociales poseen sus correlativas responsabilidades, entre las que se pueden incluir Responsabilidad del Estado (en todas sus esferas), de los empresarios, de las instituciones sociales, de las universidades, de los sindicatos y de los consumidores (Fabris, sf).

En lo que respecta a RSE se han elaborado tantas definiciones como autores han tratado la cuestión, pero hay coincidencia conceptual en que la RSE abarca la relación de la empresa ante la comunidad y sus *stakeholders* o grupos de interés, como así también una forma responsable de hacer negocios. Para evitar nuevos conceptos, se utilizará la definición dada por el Pacto Global (*Global Compact*) de Naciones Unidas. (Fabris, sf).

b) **Desarrollo Sostenible,** entendido como “la satisfacción de las necesidades de la población actual sin que se comprometa la capacidad de las futuras generaciones para satisfacer las propias” (Gomez Gutierrez, sf).

c) **Desarrollo Sustentable:** “la conservación y protección del medio ambiente y dentro de este los recursos naturales de manera de no comprometer las expectativas de las generaciones futuras”. (UNLZ Equipo PAS, sf)

Luego de compartidos estos conceptos del glosario elemental compartido por el Equipo de investigación se continúa ahora con los demás aspectos del Marco Teórico.

COSTO BASADO EN ACTIVIDADES

Dicho método, se basa en establecer una relación entre los costos del producto, las actividades que agregan valor dentro del proceso productivo, como así también los factores necesarios consumidos en dichas actividades.

Este sistema tiene como fundamento el concepto de costo, entendido como vínculo coherente entre objetivos y factores (Cartier, 2017). Esta tarea resulta sumamente compleja, para lo cual se apoya en distintos modelos, de los cuales se selecciona el mencionado (Canale y Podmoguilnye, 2018).

Como bien sostiene el Profesor Marcelo Podmoguilnye en su libro “El Costeo Basado en Actividades” (Podmoguilnye, 2017); los productos o servicios generados no consumen factores sino que las actividades consumen factores y los productos consumen las actividades.

En el siguiente esquema, se puede observar con claridad dicho concepto



ILUSTRACIÓN 1 ESQUEMA DEL COSTO BASADO EN ACTIVIDADES

Fuente: (Podmoguilnye, 2017)

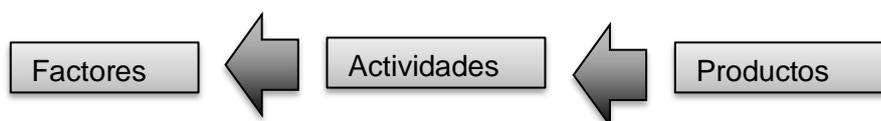


ILUSTRACIÓN 2 ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

Fuente: (Podmoguilnye, 2017)

LOS ELEMENTOS CLAVES DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

1- Mapeo de los factores - identificación de la relación de causalidad entre factores de la producción y las actividades

Se hace necesario realizar un análisis en la totalidad del proceso productivo, identificando las actividades que intervienen como así también los recursos que cada una de ellas consume. La forma de vinculación entre las variables está definida por los inductores.

“Un **inductor** se lo puede definir como una unidad de medida que expresa una vinculación coherente entre las dos variables intervinientes” (Podmoguilnye, 2017). Se clasifican según el momento de la vinculación en:

a)- Cost Senders: es un inductor que vincula los factores de la producción y las actividades que los consumen;

b)- Cost drivers: es un inductor que vincula la actividad con el producto o servicio.

2- Identificación de las actividades- Clasificación de las mismas

Las actividades se pueden clasificar “en función de la jerarquización de las actividades como nudos decisorios del proceso de acumulación de costos: podremos encontrar la *macroactividades* y las *microactividades*” (Podmoguilnye, 2017).

- “Las **macroactividades** están constituidas por las *funciones* y los *procesos*.

Las **funciones** están relacionadas con los factores críticos de éxito en las empresas. Ejemplos de funciones son: desarrollar, vender, fabricar y distribuir productos o servicios

Los procesos son macroactividades que se desarrollan en los procesos, como por ejemplo: planificar la producción, almacenar productos” (Podmoguilnye, 2017).

-“Las **microactividades** están constituidas por las *operaciones* y las *tareas*.

Las **operaciones** son acciones que se realizan dentro de los procesos, tales como, compra de materiales, recepción y control de materiales.

Las **tareas** son las actividades de menor rango jerárquico y se encuentran comprendidas dentro de las operaciones. Ejemplos son: detección de necesidad de materiales, expedir una orden de compra.” (Podmoguilnye, 2017)

3- Determinar la vinculación entre productos y actividades

Existen dos métodos para poder realizar dicha vinculación y son:

a)- El CBA tradicional, donde todas las actividades tanto principales como de apoyo se distribuyen a través de los *cost drivers* al costo del producto y

b)- El CBA Híbrido, que busca establecer una vinculación entre los costos generados por las actividades de servicio y las actividades principales para luego una vez

de unificar todos los costos en las actividades de principales, vincular estos últimos con el costo del producto.

MATRIZ DE SUSTENTABILIDAD. MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

La Matriz de Sustentabilidad, como bien define el trabajo publicado por las Naciones Unidas, “es una propuesta analítica y metodológica para la evaluación de la sustentabilidad de los sistemas de producción locales basado en el concepto de resiliencia” (Alliance, 2010).

La matriz de Sustentabilidad (Baronio, Wehbe y Vianco, 2017) está elaborada sobre los pilares fundamentales para lograr el bienestar de la población, siguiendo los Objetivos del Desarrollo Sostenible: a) Aspecto Natural y b) el Aspecto Social.

Estos dos aspectos se vinculan de manera compleja generando cuatro interacciones en el sistema:

a)- Interacción ecológica: establece la necesidad de preservar el funcionamiento de los ecosistemas sin dañar la biodiversidad como así también insta al diseño de acciones que tiendan a reparar el daño que se pudiera generar con la actividad económica, teniendo siempre presente el bienestar de la sociedad.

b)- Interacción económica: agrupa todos los ODS relacionados con dicha variable como son: el fin de la pobreza, la seguridad alimentaria, infraestructura básica, etc. Es decir las organizaciones ya no deben tener rentabilidad a toda costa, sino la rentabilidad dentro del bienestar de la sociedad.

c)- Interacción Social: lograr la verdadera inclusión de toda la población a través de un mejoramiento del capital humano a través de la tecnificación de la fuerza laboral y de la educación como el pilar fundamental para lograr el bienestar de la sociedad.

d)- Interacción Institucional: La organización es la gran orquestadora de estas interacciones y las cuales exige que la misma cumpla con transparencia todas y cada una de sus intervenciones dentro del sistema.

Relaciones		Bienestar humano				Demandas agregadas
		Ecológica (Preservación)	Económica (Eficiencia)	Social (Equidad)	Institucional (Capacidad de manejo)	
Demandas a la distintas Dimensiones	Ecológica					Servicios Ecosistémicos
	Económica			X_{23}		Recursos Económicos
	Social		X_{32}			Participación Social
	Institucional					Manejo Adaptativo
Contribuciones al Bienestar Humano		Ambiente Saludable y Productivo	Progreso Económico	Prosperidad y Oportunidades Sociales Equitativas	Gobernanza Participativa	Dirección del Sistema en Términos de Sustentabilidad

ILUSTRACIÓN 3 ESQUEMA SIMPLIFICADO DEL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES

FUENTE: (BARONIO, WEHBE Y VIANCO, 2017)

Como todo sistema no es estático, sino que entre todos se generan interacciones que se expresan a través de demandas que deben ser satisfechas en pos de alcanzar el bienestar de la sociedad.

“Los resultados de estas interacciones también definen la base del comportamiento de un sistema socio-ecológico en términos de la sustentabilidad” (Network, 2013) .

LA CONTABILIDAD AMBIENTAL Y EL BALANCE SOCIAL COMO HERRAMIENTAS PARA LA MEDICIÓN DE LA GESTIÓN SOSTENIBLE

Actualmente se presentan nuevas herramientas y campos de conocimiento que permiten medir el impacto de la gestión sostenible de las empresas. De esta manera, se busca realizar una cuantificación económica del conjunto de acciones que se realizan en pos de conseguir la sostenibilidad empresarial.

La primera de ellas es todo un nuevo campo de saber, la **Contabilidad Social y Ambiental**, entendida como “una parte de la Contabilidad aplicada cuyo objeto son las relaciones entre una entidad y su medio ambiente, lo cual requiere precisar tanto el concepto de entidad como el de medio ambiente” (Cuesta, 2014).

Como sostienen los Profesores Canale y Podmoguilnye, la Contabilidad Ambiental tiene como objetivo realizar la medición del triple impacto de las acciones. Ya no tiene el énfasis sólo en los aspectos económicos, sino que además se realiza un análisis cuantitativo y cualitativo de las acciones sociales y ambientales. (Canale y Podmoguilnye, 2019).

Aquí se está planteando no solo la necesidad de medir el impacto económico de la gestión sostenible, sino también su impacto social y ambiental logrando una adaptación de los sistemas de gestión tradicionales a las nuevas variables intervinientes.

También se habla de la necesidad de contar con auditorías que en cierta forma le brinden seguridad a los diferentes *stakeholders* que poseen las organizaciones de que la gestión sostenible fue genuina y de verdadero impacto. Es aquí donde el concepto de *Compliance*¹ cobra fuerza y aparece para garantizar la transparencia de la gestión en toda su magnitud.

En lo que respecta al **Balance Social**, se lo puede definir como una herramienta de comunicación hacia la totalidad de los *stakeholders* intervinientes en cuanto al aporte que realizó la organización a la comunidad para lograr su crecimiento y desarrollo.

“Es una herramienta que permite medir, informar y comparar diferentes aspectos de la organización enmarcadas por su relación con la sociedad”. (Balance Social, sf).

Como puede observarse, ambas herramientas buscan medir ya no solo el impacto económico de la gestión sostenible, sino también ese impacto que se genera en los aspectos ambientales y sociales.

Existen además varias herramientas de certificaciones tanto nacionales como internacionales relacionadas al impacto ambiental que sin duda sirven de puntapié, para validar internamente los aspectos cualitativos de dichas acciones y que le dan certeza a los receptores de esa información sobre los métodos utilizados para realizar dichas estimaciones.

MODELO DEL CENTRO LOWELL PARA LA PRODUCCIÓN SOSTENIBLE

El modelo que plantea el Centro Lowell para el Desarrollo Sostenible (*LCSP*, por su sigla en inglés de *Lowell Center for Sustainable Production*) propone un nuevo esquema para evaluar la sostenibilidad de la producción. Este modelo tiene su centro en aspectos ambientales, de seguridad y salud de la producción (Plasencia Soler, Marrero Delgado, & Bajo Sanjuán, 2018).

El modelo fue desarrollado bajo tres supuestos básicos (Veleva & Ellenbecker, 2001):

1)- El desarrollo de sistemas sostenibles de producción es un proceso continuo y evolutivo de fijación de objetivos y evaluación del desempeño.

2)- Diferentes empresas y diferentes industrias están comenzando en diferentes posiciones en el proceso evolutivo.

3)- El desarrollo de sistemas verdaderamente sostenibles de producción no puede ser alcanzado por las empresas de manera independiente, sino que se requiere de la cooperación y coordinación entre las empresas, las comunidades y el gobierno a los diferentes niveles, local, regional, nacional e internacional.

¹ “El *compliance* es el establecimiento de políticas y procedimientos adecuados para garantizar que una organización -incluidas sus personas directivas, empleadas y agentes vinculados- cumple el marco normativo vigente. Dentro del marco normativo no deben considerarse únicamente las normas legales, como las leyes nacionales e internacionales o los reglamentos, sino también las políticas internas, los compromisos con clientes, proveedores o terceros, y sobre todo los códigos éticos. Así, el concepto reúne a la esfera jurídica (leyes), reguladora (reglamentos) y a la esfera de la RSE”. (Humana, s.f.)

De acuerdo a los supuestos descritos, este modelo sustentable propone cinco niveles de para el desarrollo sostenible de la producción, categorizando el grado de cumplimiento de la producción sostenible de las empresas en:



ILUSTRACIÓN 4 FIGURA 2 NIVELES PROPUESTOS POR EL MODELO

Fuente: (Veleva & Ellenbecker, 2001)

EXPOSICIÓN DE LOS RESULTADOS PARCIALES OBTENIDOS

a) PROYECTO TIPO I: ESTABLECER UN MARCO METODOLÓGICO Y OPERATIVO QUE PERMITA MEDIR LA SUSTENTABILIDAD EMPRESARIAL.

Como primer resultado en lo que respecta al Proyecto de Tipo I, se definió la siguiente hipótesis de trabajo: “El Costeo Basado en Actividades (CBA) permite calcular el impacto de las acciones de sostenibilidad dentro del proceso productivo de las organizaciones”.

El primer paso realizado consistió en analizar la estructura del CBA siguiendo los delineamientos de la Matriz de Sostenibilidad (MS). Para ello, se realizó el siguiente cuadro comparativo:

Costeo Basado en Actividades (CBA)	Matriz de Sostenibilidad (MS)
Proceso	
Conjunto de acciones que se desarrollan dentro de la organización destinada a la satisfacción de necesidades de los consumidores.	Conjunto de actividades ambientales, laborales, institucionales que pretende incrementar el bienestar de la sociedad.
Actividades	
Son todas y cada una de las acciones dentro de los procesos internos y externos a la organización, que agregan valor al producto o servicio.	Se pueden entender como aquellas acciones necesarias para producir bienes o servicios que incrementen el bienestar de la sociedad.
Inductores / Indicadores	
Unidad de medida que expresa una vinculación coherente entre las dos variables intervinientes.	Unidad de medida que se obtiene de sumar los impactos de las diferentes variables intervinientes homogeneizadas.

TABLA 1 RELACIÓN ABC Y MATRIZ DE SUSTENTABILIDAD. FUENTE ELABORACIÓN PROPIA

De este análisis realizado, se generaron una serie de nuevas definiciones teóricas que serán objeto de nuevos estudios e interrelaciones entre sí.

EL COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES SOSTENIBLE (CBAS)

En un mapeo de factores de una empresa tradicional, aparecerán solo actividades que generan o no valor desde la perspectiva económica, atendiendo el cumplimiento de obtener los bienes o servicios de la manera más eficiente.

Ahora bien, en las empresas sostenibles, dentro del conjunto de actividades principales no solo se hacen presentes las tradicionales sino también aquellas que corresponden a los nuevos procesos sostenibles que se deben cumplir para lograr estos nuevos objetivos.

Si bien la filosofía central del CBA no se altera en lo absoluto, sí cambia la perspectiva respecto a la identificación de las actividades que se consideran claves para diseñar el mapeo de los factores.

En el marco de este nuevo modelo, se hace necesario ajustar las definiciones:

DEFINICIÓN DE PROCESO DE PRODUCCIÓN SOSTENIBLE

El costeo basado en actividades, define al proceso de producción como “Todo proceso de producción es un sistema de acciones que pretende incrementar la capacidad de satisfacción de necesidades de ciertos bienes y servicios.” (Podmoguilyn, 2017)

Vinculando con los conceptos de la Matriz de Sustentabilidad, se define al **Proceso de Producción Sostenible** como “el conjunto de actividades ambientales, laborales, institucionales que pretende incrementar el bienestar de la sociedad”.

DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD SOSTENIBLE

Se precisa que Actividad es “la acción dentro de los procesos internos y externos a la organización, entendida dentro de una cadena, en la cual todos sus eslabones (las macro actividades) van agregando valor al producto o servicio”. (Podmoguilyn, 2017)

Ahora bien, vinculado con los conceptos de la Matriz de Sustentabilidad, se define a la **Actividad Sostenible** “como aquellas acciones necesarias para producir bienes o servicios que incrementen el bienestar de la sociedad”.

DEFINICIÓN DE PRODUCTO O SERVICIO SOSTENIBLE A LA LUZ DE LA MATRIZ DE LA SOSTENIBILIDAD

Un **producto o servicio sostenible** en consecuencia luego del análisis realizado, **se define como un bien tangible o intangible que tiende a incrementar el bienestar de la sociedad.**

De todo lo expuesto, se concluye que para lograr **productos sostenibles** se necesita adquirir Factores de la producción sostenibles, y combinarlos en Procesos Productivos que incluyan dentro de sus actividades la sostenibilidad como una acción esencial en su quehacer operacional.

Especial mención recibe la Economía Circular² que se manifiesta en las organizaciones como una nueva forma de asegurar la “eficiencia sostenible”.

A continuación se presenta un **esquema de proceso productivo sostenible**

² **Definición de Economía Circular:** Una economía circular es un sistema regenerativo en el que se minimizan el consumo de recursos y los desechos, las emisiones y las fugas de energía mediante la ralentización, el cierre y el estrechamiento de los circuitos de energía y materiales. (Naciones Unidas, 2019)

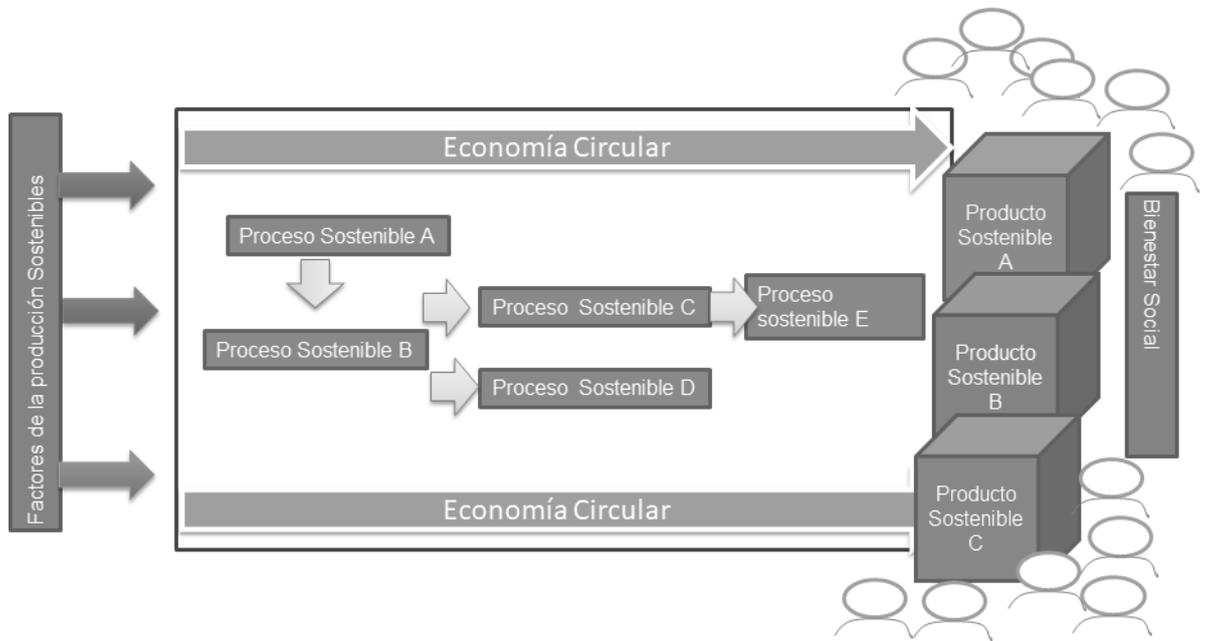


ILUSTRACIÓN 5 ESQUEMA DE PROCESO PRODUCTIVO SOSTENIBLE

FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA

Redefiniendo ahora el esquema de Costeo Basado en Actividades Sostenible (CBAS) se concluye que los productos sostenibles consumen actividades sostenibles que a su vez consumen factores de la producción sostenible.

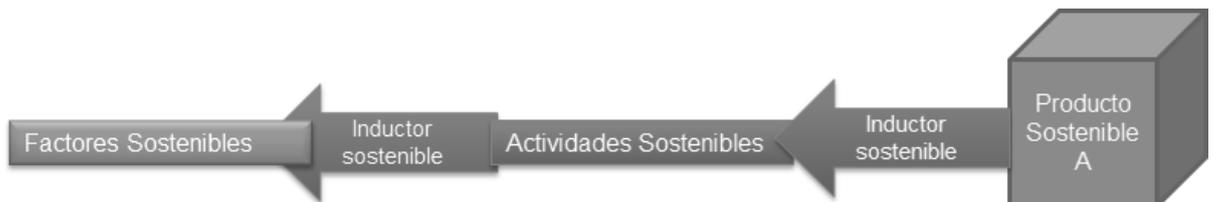


ILUSTRACIÓN 6 ESQUEMA BÁSICO DE CBAS

Fuente: elaboración propia

Como puede observarse de la exposición de los resultados presentados en el presente trabajo, la presente re-definición de los conceptos troncales del Costeo Basado en Actividades con la Matriz de Sostenibilidad, hace necesario continuar indagando sobre la vinculación coherente entre las acciones de sostenibilidad y su impacto (o no) en la determinación del Costo del Producto.

b) PROYECTO TIPO II: COMPRENDER LAS ACCIONES DE GESTIÓN DE COSTOS QUE FAVORECEN LA ADOPCIÓN DE PRÁCTICAS DE SOSTENIBILIDAD.

Como se mencionó anteriormente, en este proyecto, la acción principal de trabajo está destinada al monitoreo en forma permanente de las acciones de gestión de costos que favorecen a la adopción de prácticas de sostenibilidad y el impacto que tienen los costos de sostenibilidad en las organizaciones.

A continuación se muestran los procesos realizados para la obtención de información necesaria para realizar el monitoreo como así también los resultados parciales obtenidos hasta el momento, puesto que esta investigación continúa en estos momentos.

PROCESO DEL DISEÑO DEL MONITOREO

Para iniciar el proceso de monitoreo, se decidió realizar el diseño e implementación de un relevamiento de tipo cuantitativo con preguntas de tipo cerradas que permitieran una expresión certera en lo que respecta a su interpretación.³

DEFINICIONES DE OBJETIVOS GENERALES Y PARTICULARES DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo general del monitoreo a las empresas que aplican sostenibilidad es

“Relevar el tratamiento de los costos asociados a la gestión sostenible dentro de los sistemas de información vigentes en las empresas argentinas que utilizan conceptos asociados a Responsabilidad Social”.

Como objetivos particulares son los siguientes:

1. Generar un **informe cuantitativo** sobre el tratamiento a los **costos sostenibles** que están realizando las empresas;
2. Generar **conclusiones** sobre los **sistemas de gestión y registros** asociados a los costos sostenibles;
3. Relevar los **aspectos generales** de la **sostenibilidad organizacional**: cuáles son, sector al que pertenecen, mercados en los que se desarrolla, tamaño de la empresa, tipo de bienes que produce;
4. Identificar el **tipo** de modelo de **gestión sostenible**: utilizan el modelo de sostenibilidad, el modelo de sustentabilidad o el de Responsabilidad Social Empresaria, economía circular, *compliance*, estructura organizacional sostenible (cómo es la estructura y cultura organizacional en relación a este criterio), modelo de certificación que utilizan, tiempo que llevan con la nueva gestión, ámbito de aplicación de la gestión sostenible, aspectos comunicacionales, organizaciones o redes de sostenibilidad a la cuales pertenecen;
5. Relevar el modelo de **medición** de la **gestión sostenible**: utilizan Balance Social, Reportes de Sustentabilidad, Reportes Integrados, Normas GRI.

³ En anexo del presente trabajo se encuentra el modelo completo del formulario que se compartió con las organizaciones

6. Identificar el **tratamiento de los costos asociados a la sostenibilidad**: los identifican en forma clara y definida, los consideran como parte del costo del producto o del proceso o ambos.

TAMAÑO DE LA POBLACIÓN

Se investigaron varias fuentes de información a los fines de poder determinar en forma exacta cuál es la cantidad de empresas que se encuentran trabajando en este sentido, sin embargo hasta el momento, resulta imposible ya que no existe ningún Registro Nacional de Información.

Por esta situación, se buscó entonces contactar con los referentes en materia de Responsabilidad Social Empresaria como es el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria (IARSE), Sistema B Argentina, Bodegas de Argentina en la Provincia de Mendoza, entre otras entidades.

Por lo cual se decidió diseñar e implementar una Base de Datos elaborada por el aporte de todos los integrantes del Equipo de Investigación, de manera tal de poder hacer llegar el formulario de relevamiento a la mayor cantidad de empresas que apliquen sostenibilidad.

La primera Base de Datos quedó conformada por 50 empresas de toda la República Argentina.

DISEÑO DEL INSTRUMENTO DE RELEVAMIENTO

Dada la situación de Pandemia actual, y las complicaciones manifestadas para poder lograr entrevistas con los equipos de las empresas, se decidió realizar un formulario *on line*, a través de la herramienta *Google docs*, para facilitar se complete por parte de las personas responsables.

La estructura se dividió en las siguientes partes:

- a) Identificación de la empresa.
- b) Actividad económica de la empresa.
- c) Dimensión de la empresa.
- d) Los sistemas de información de la empresa.
- e) Costos y la gestión sostenible en la empresa.
- f) Comunicación sostenible del enfoque sustentable.

EXPOSICIÓN DE LOS PRIMEROS RESULTADOS

De las 50 empresas en la primera Base de datos, se logró la respuesta de 12 empresas, lo cual si se considera que dicho relevamiento fue lanzado apenas hace dos meses, se indica una alta tasa de participación.

✓ IDENTIFICACIÓN DE LA EMPRESA

Las variables relacionadas a la identificación de la empresa están destinadas a definir el tamaño e impacto de la organización dentro del ecosistema sustentable.

Una de las variables analizadas respecto a la identificación de las empresas corresponde a su antigüedad.

Como puede observarse, el 50% de las empresas que respondieron el cuestionario, poseen más de 10 años, mientras que un 33% corresponde al de empresas que tienen menos de 5 años y que están aplicando principios de sostenibilidad desde su fundación.

Este último es un dato significativo, acorde a las tendencias de gestión basadas en la sostenibilidad.

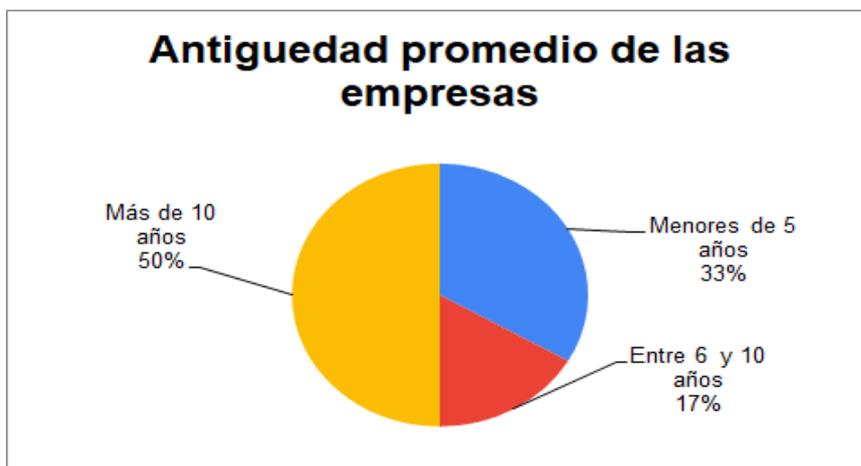


ILUSTRACIÓN 7 ANTIGÜEDAD PROMEDIO DE LAS EMPRESAS

Fuente: elaboración propia

En lo que respecta al sector productivo al cual pertenecen, puede observarse que las empresas que presentan servicios de diferente índole están aplicando criterios de Sostenibilidad.

Esto demuestra que la aplicación de la gestión sostenible no solo es elegida por las empresas productoras de bienes sino también por las que presentan servicios.

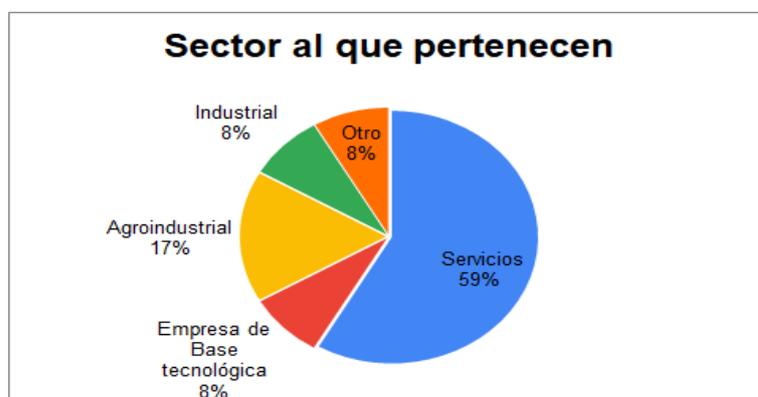


ILUSTRACIÓN 8 SECTOR PRODUCTIVO AL QUE PERTENECEN

Fuente: elaboración propia

Se indagó también sobre la pertenencia o no de las empresas a grupos asociativos. Puede observarse que el 83% de las empresas que respondieron el cuestionario trabajan colaborativamente con diferentes grupos, y un grupo minoritario lo hace a través del sistema formal de Cámaras Empresarias.



ILUSTRACIÓN 9 PERTENENCIA A GRUPOS ASOCIATIVOS.

Fuente: elaboración propia

✓ **GESTIÓN SOSTENIBLE. EVIDENCIAS**

En lo que respecta al modelo de Sostenibilidad elegido para guiar la gestión empresarial, puede observarse que se presenta una gran heterogeneidad en la elección de sistemas.

Cabe aclarar que aquí a las empresas se le daba la opción de responder entre más de una opción y que la mayoría de las empresas que respondieron aplican más de un modelo de sostenibilidad en simultáneo.

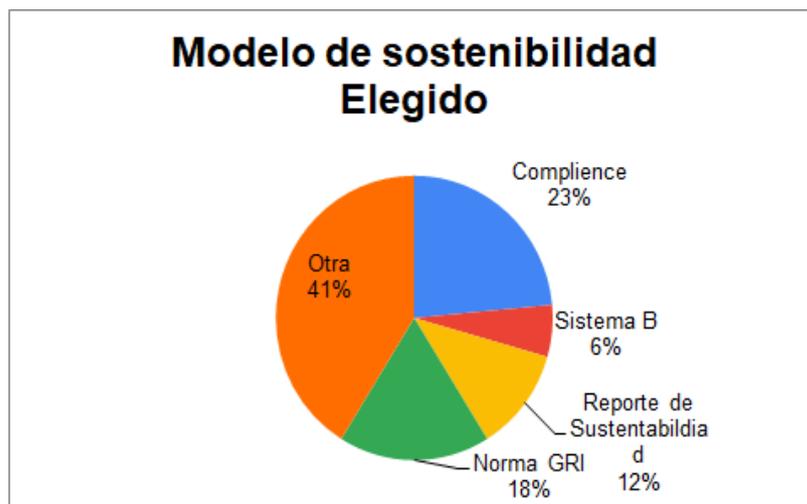


Ilustración 10 Pertenencia a grupos asociativos.

Fuente: elaboración propia

En lo que se analiza respecto al modelo de sostenibilidad elegido, se dejó abierto a que las empresas pudieran responder más de una opción porque se entiende desde el

equipo de investigación y se evidenció en esta primera parte del trabajo, que cerca de la mitad no adopta un solo modelo, sino que lo hacen en forma simultánea con dos o tres.

De los más conocidos modelos utilizados en la actualidad, se puede observar que un gran porcentaje está incluso utilizando modelos propios de la gestión sostenible.

En este punto en particular puede observarse que esta misma variable puede llegar a constituirse como una línea independiente de investigación.

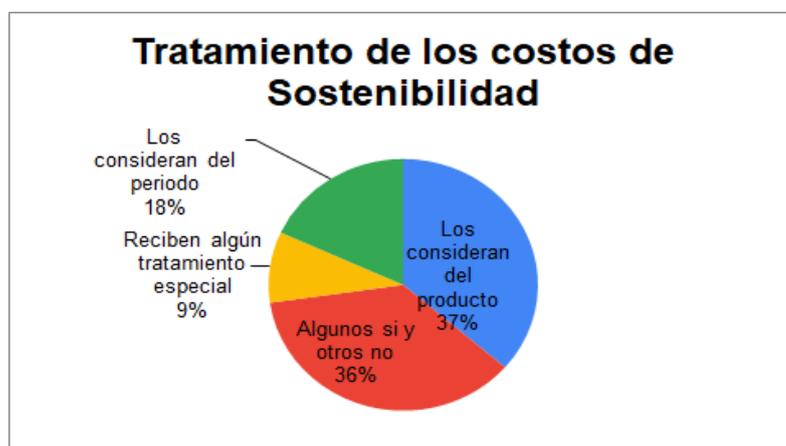


ILUSTRACIÓN 11 TRATAMIENTO DE LOS COSTOS DE SOSTENIBILIDAD

Fuente de elaboración propia

Esta variable es sin duda el eje de todo el relevamiento realizado por el Equipo de investigación ya que el objetivo final es estudiar, comprender como se están gestionando los costos que se generan de ese proceso.

Aquí puede apreciarse que de las empresas que respondieron el cuestionario, los criterios se encuentran muy repartidos entre todas las opciones posibles que se podían presentar a esta situación en particular.

Esta variedad de respuestas muestra que la hipótesis de trabajo de la investigación ha detectado diversas necesidades de las organizaciones. Entre ellas, contar con sistemas de información que contemplen la gestión Sostenible como parte de las acciones normales de las organizaciones, y realizar no solo su valoración económica sino también teniendo en cuenta su impacto en el ambiente y la sociedad.

CONCLUSIONES

El presente trabajo se motivó en compartir con la comunidad científica, el interés que persigue el presente Equipo de Investigación de la Universidad Siglo 21 en la importancia de poder analizar el impacto que posee la gestión sostenible dentro del Costo del producto.

Si bien hasta este momento son resultados parciales, se evidencia la necesidad de colaborar con las organizaciones a modo de poder acercarles herramientas de cálculo de costos que logren la correcta y coherente vinculación entre los factores de la producción y las actividades que intervinieron para obtener productos o servicios sostenibles.

Toda la gestión de la organización debe estar alineada a la Sostenibilidad para garantizar el **bienestar** de la sociedad a través de bienes o servicios **sostenibles**, que garanticen la **preservación** y **reparación** de cada uno de los **factores** utilizados en la **producción**, la gestión de personal (**mano de obra**) en forma **Equitativa**, inclusiva y la **transparencia** de la gestión como filosofía en todas y cada una de las acciones de las empresas.

En lo que respecta a las conclusiones relacionadas con los **Proyecto Tipo I**, se pudo comenzar a delinear al Costeo Basado en Actividades como una herramienta para poder medir el impacto de la Gestión Sostenible en el Costo del producto.

La readaptación de los conceptos generales del CBA desde la Matriz de Sostenibilidad, junto a los aportes de diversos autores haciendo referencia a la Contabilidad Ambiental como así también al Balance Social, permiten debatir la pertinencia de cada uno de los factores del costo que deben incluirse dentro de estas herramientas de determinación de costo y su comunicación hacia los *Stakeholders* intervinientes.

La próxima etapa dentro de este proyecto está relacionada con implementar el CBA sostenibles a diferentes organizaciones realizando las comparativas entre diferentes modelos de costeos.

Por otra parte, los resultados obtenidos en el **Proyecto de Tipo II**, el cual busca comprender las acciones de gestión de costos que favorecen la adopción de prácticas de sustentabilidad, permitió establecer un sistema de monitoreo de dichas acciones por parte del Equipo. De esta acción se pueden extraer algunas conclusiones parciales:

- en lo que respecta al criterio para la incorporación de los costos de sostenibilidad al costo del producto, se observa una gran variedad de criterios y métodos que requieren ampliar el relevamiento, análisis en profundidad, y una aproximación hacia la unificación de factores;
- con respecto a los modelos de gestión sostenible, se hace necesario profundizar la existencia de otros modelos, como así también obtener mayor explicación por parte de las empresas respecto a cómo están aplicando dichos modelos.

Para finalizar, el Equipo de investigación es consciente de la necesidad de acompañar a las organizaciones en los desafíos de la *nueva normalidad*, en un dinamismo continuo donde las certezas cada vez duran menos y cuestan más.

BIBLIOGRAFÍA

- Alliance, R. (2010). *Matriz de Sustentabilidad*. Assessing resilience in social-ecological Systems: Workbook for practitioners. 2.0.
- Balance Social. (sf). *Balance Social*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de balancesocial.org
- Baronio, Wehbe y Vianco. (2017). Indicador de sustentabilidad del sistema productivo. En A. M. Vianco, *Metodología para generar indicadores de sustentabilidad de sistemas productivos : región centro oeste de Argentina*.
- Canale y Podmoguilnye. (2018). De los modelos de observación en la Teoría General del Costo. *Costos y Gestión*, 53-68.
- Canale y Podmoguilnye. (2019). La Contabilidad Social y Ambiental y su utilidad en decisiones Sociales y Ambientales. *Costos y Gestión*, 32-45.
- Cartier, E. (2017). *Apuntes para una Teoría del Costo*. Buenos Aires: Thomson Reuters-La Ley.
- Cuesta, C. F. (2014). EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD AMBIENTAL. UNA PROPUESTA PARA EL DEBATE. *Contabilidad y Auditoría*.
- Ethos, I. (2019). *Indicadores ETHOS- IARSE para negocios sustentables y responsables*. Buenos Aires: IARSE.
- Fabris, L. (sf). Recuperado el 20 de Setiembre de 2020, de <http://www.codigor.com.ar/>
- Gomez Gutierrez, C. (sf). *El Desarrollo Sostenible, alcances y criterios para su evaluación*. Recuperado el 20 de Setiembre de 2020, de Unesco: www.unesco.org
- Humana, F. F. (s.f.). Recuperado el 20 de Setiembre de 2020, de Fundación Humana: factorhumana.org
- IARSE. (2013). *Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresaria*. Obtenido de <http://www.iarse.org/>
- Naciones Unidas. (2019). *Naciones Unidas cambio climático*. Recuperado el 18 de Septiembre de 2020, de <https://unfccc.int/es/news/>
- Network, L. C. (2013). *An Action Agenda for Sustainable Development*. Report for the UN Secretary General.
- Plasencia Soler, J., Marrero Delgado, F., & Bajo Sanjuán, A. &. (2018). Modelos para evaluar la sostenibilidad de las organizaciones. *Estudios Gerenciales*.
- Podmoguilnye, M. (2017). *El Costeo Basado en Actividades: Un enfoque de su aplicabilidad práctica en las empresas Argentinas*. Buenos Aires: Thompson Reuters. La Ley.

Soler & Delgado . (2018). Modelos para evaluar la Sostenibilidad de las organizaciones. *Estudios Gerenciales*, 63-73.

UNLZ Equipo PAS. (sf). *Universidad Nacional de Lomas de Zamora*. Recuperado el 20 de Setiembre de 2020, de Desarrollo Sustentable o Sostenible: <http://economicas.unlz.edu.ar/nuevosite/doc/pas/Desarrollosostenibleosustentable.pdf>

Veleva, V., & Ellenbecker, M. (2001). Indicators of sustainable production: framework and methodology. *Journal of Cleaner Production*, 9(6), 519-549.

Wehbe, M. B. (s.f.). *Global sustainability needs novice urbanites. Approaches from an educational experience towards collective action*. Recuperado el 20 de Septiembre de 2020, de <https://sustainabledevelopment.un.org>

ANEXO

Consulta del formulario on line realizado a las empresas en el siguiente link.

<https://forms.gle/by9sxS6uZXrMhMZ9>