



**INFORME FINAL**

## **ANILLOS DE INVESTIGACIÓN 2022 -2023**

**Título del proyecto:**

**ANTE LAS NUEVAS ECONOMÍAS, ¿REVISAMOS LA TEORÍA  
GENERAL DEL COSTO?**

**TIPO DE PROYECTO: Ponencia teórica**



## INFORME FINAL

### Resumen

La Teoría General de Costos (TGC) se asienta en tres pilares básicos: la gestión de las unidades productivas, los sistemas de información que nos brindan instrumentos para encarar y resolver los problemas planteados y la economía con sus principios que fundamentan y permiten interpretar los hechos económicos frente a determinados comportamientos.

En los últimos años se fue generando una corriente mundial que cuestiona el alcance de los principios de la teoría económica vigente, a partir de considerar que no resultan suficientes para el análisis del mundo actual. Así, aparece el concepto de “Nuevas Economías”. Entre ellas podemos mencionar la bioeconomía, la teoría del decrecimiento, la economía del cuidado, la economía circular y la economía rosquilla (Dona), la economía transformadora y la economía social y solidaria. Hemos iniciado nuestro análisis pasando de la economía lineal a la economía circular, identificando los arquetipos que esquematizan los procesos productivos y representan las actividades identificadas en la TGC.

A partir de allí se ponen en consideración algunas propuestas modificatorias de los esquemas y principios básicos de la TGC consecuencia de la transición de una economía lineal a una economía circular, la aparición de una nueva categoría de bienes denominados comunes y la necesidad de incorporar la perspectiva ambiental en los análisis en las unidades productivas.

Palabras claves: Teoría General del Costo. Economía lineal. Economía circular. Bienes comunes.

## INFORME FINAL

### EQUIPO DE INVESTIGACIÓN

|                                    |   |
|------------------------------------|---|
| <b>Apellido y Nombres</b>          | Gabriela Marisa Dufour                        |
| DNI – ID – Pasaporte               | 14812764                                      |
| Institución del IIC de pertenencia | IAPUCO  |
| Cargo Docente                      | Asociada Universidad Nacional de la Patagonia |
| Teléfono celular                   | 54 280 4 664960                               |
| Correo electrónico                 | gabi.dufour@gmail.com                         |

|                                    |                           |
|------------------------------------|---------------------------|
| <b>Apellido y Nombres</b>          | Carina Peombo             |
| DNI – ID – Pasaporte               | 1.504.924-9               |
| Institución del IIC de pertenencia | AURCO                     |
| Cargo Docente                      | Profesor Agregado UDELAR  |
| Teléfono celular                   | 598 99 695 662            |
| Correo electrónico                 | carina.peombo@fcea.edu.uy |

### Integrantes

| <b>Apellido y Nombre</b> | <b>DNI – ID - Pasaporte</b> | <b>Rol</b>    | <b>Institución del IIC de pertenencia</b> |
|--------------------------|-----------------------------|---------------|---|
| Inés Vázquez             | 1.893.930-0                 | Investigadora | AURCO                                     |
| Diego Di Renzo           | 12.152.281                  | Investigador  | IAPUCO                                    |
| Franco Acharez           | 34.488.754                  | Investigador  | IAPUCO                                    |



**FIRMA DIRECTORA.**  
Mg. Gabriela Dufour

**FIRMA CO-DIRECTORA**  
Carina Peombo



## INFORME FINAL

### INDICE

|   |    |
|---|----|
| 1. Introducción.....  | 5  |
| 2. Antecedentes de la Teoría General del Costo -TGC-.....   | 5  |
| 3. Resumen básico de la Teoría General del Costo .....  | 6  |
| 4. Identificación de las corrientes mundiales denominadas “Nuevas Economías”.....                                 | 10 |
| 5. Limitaciones al alcance de la investigación .....  | 14 |
| 6. Economía Circular.....   | 14 |
| a. ¿Qué es la economía Circular?.....   | 14 |
| b. Arquetipos de la economía circular.....  | 17 |
| c. Esquema TGC de la economía circular .....  | 19 |
| d. Mapas de proceso de los arquetipos de la economía circular.....  | 21 |
| 7. La Teoría General del Costo, una teoría descriptiva y prescriptiva. ....                                       | 23 |
| 8. Bienes económicos y no económicos. Bienes Comunes. ....  | 24 |
| 9. Nuevos esquemas y principios de la Teoría General del Costo. De la economía lineal a la economía circular..... | 28 |
| 10. Los temas pendientes en las nuevas economías, en las Teorías de la producción. ....                           | 28 |
| 11. Conclusiones.....   | 29 |
| 12. Referencias bibliográficas.....   | 30 |

## INFORME FINAL

### 1. Introducción.

Al iniciar esta investigación se buscaba evaluar el impacto y proponer posibles modificaciones a los esquemas y principios de la teoría general del costo ante los cambios en los fundamentos de la teoría económica.

Era conocida la complejidad de la propuesta y es por ello que en el desarrollo del trabajo fueron apareciendo limitaciones a la tarea, lo que obligó a reformular el alcance de la misma, y pensar en futuras investigaciones, especialmente, a partir de que muchos de los conceptos de las nuevas economías se encuentran en desarrollo.

Sin embargo, se logró desarrollar y profundizar algunos de los objetivos propuestos a partir de un trabajo de indagación en bibliografía y antecedentes de carácter internacional que resultaron de extrema utilidad.

Por ello advertimos al lector, que se trata de una investigación que requiere de próximos desarrollos que nos comprometemos a realizar.

### 2. Antecedentes de la Teoría General del Costo -TGC-.

Desde hace más de 30 años en Argentina un grupo de docentes universitarios integrantes del IAPUCO -Instituto de Profesores Universitarios de Costos- desarrollaron la Teoría General del Costo.

Los conceptos desarrollados en este marco cambiaron la forma de trabajo de quienes se dedican a esta disciplina y a partir de allí, la determinación de costos y la generación numérica de los mismos, requirieron el conocimiento acabado del objeto de estudio y fundamentalmente los hechos económicos que provocan la aparición de los costos.

La teoría general del costo -TGC- ha sido un logro significativo para el ordenamiento y sistematización de los conceptos de la disciplina, tanto para la comprensión del fenómeno del costo como para el desempeño profesional de quienes se dedican a la gestión de las organizaciones productivas.

Los aspectos centrales de la TGC están fundados en la Teoría de la Producción enmarcada en la Ciencia Económica y se refieren a:

- Génesis del fenómeno costos y su relación con la producción y el agregado de valor económico:
- Vinculación entre el uso de los factores o recursos y el objetivo o resultado productivo.
- Vinculación entre el uso de los factores y las acciones o actividades que se desarrollan en el proceso de transformación de los recursos utilizados y sus comportamientos desde su propia esencia, naturaleza y características generales que permiten clasificarlas y/o agruparlas, atendiendo a las relaciones causales o funcionales que se presentan en los procesos productivos.
- Vinculación entre las acciones o actividades que se desarrollan en el proceso de transformación y los objetivos o resultados productivos, cuya expresión final es la ecuación del costo.
- Empleo de la información de costos acorde a las necesidades de la organización, atento a que los usuarios de la información tienen múltiples necesidades y desde

## INFORME FINAL

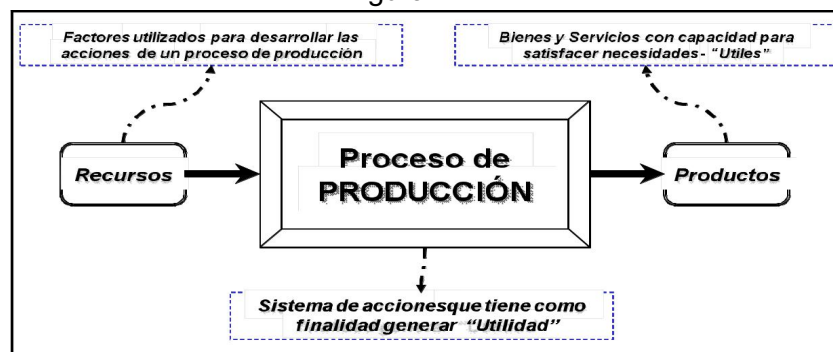
las técnicas de costeo se debe adaptar la presentación de la información a fin de atender la multiplicidad de requerimientos para la toma de decisiones.

La TGC se asienta en tres pilares básicos: la gestión de las unidades productivas, que consiste en combinar de manera eficiente los recursos disponibles; los sistemas de información que brindan datos para encarar y resolver los problemas planteados en la gestión y la economía con sus principios que fundamentan y permiten interpretar los hechos económicos frente a determinados comportamientos, situaciones o realidades, en un contexto observable, indispensable para el análisis del fenómeno de los costos.

### 3. Resumen básico de la Teoría General del Costo

La TGC basa sus conceptos básicos y fundamentos en la economía de la producción. "Producción" es la actividad de las personas orientadas a crear mayor "utilidad" de los bienes y servicios, incrementando la capacidad de estos para satisfacer necesidades.

Figura N° 1



Fuente: Apuntes para una teoría del costo. E. Cartier (2017)

La Función de producción que toda empresa desarrolla la conocemos genéricamente como *proceso de producción* o *proceso productivo*. Todo proceso de producción es un *sistema de acciones* dinámicas interrelacionadas orientadas a la transformación de ciertos elementos -entradas- que denominaremos *factores*, que permiten obtener ciertos elementos -salidas- denominados *productos u objetos productivos*, cuyo objetivo es la satisfacción de necesidades.

Figura N° 2



Fuente: Apuntes para una teoría del costo. E. Cartier (2017)

## INFORME FINAL

Las acciones/ actividades que integran el proceso productivo pueden clasificarse según el tipo de usuario de los servicios en:

- **Acciones inmediatas:** las que generan “servicios” que son consumidos por el producto final en cualquier estado de transformación.
- **Acciones mediatas:** las que generan “servicios” que son consumidos por otras acciones o actividades del proceso.

Asimismo, esos procesos productivos pueden clasificarse según el tipo de transformación al que someten a los recursos:

- **Transformación técnica:** los factores se adquieren u obtienen para ser transformados en bienes o servicios con mayor valor económico agregado a partir de tecnologías físicas.
- **Transformación de modo:** los factores se adquieren u obtienen en mercados intermedios y se ponen a disposición en otros mercados en las mismas condiciones intrínsecas, pero con modalidades diferentes.
- **Transformación de lugar:** Los factores se transportan en el espacio geográfico para ponerlo a disposición de usuarios diversos.
- **Transformación de tiempo:** Los factores se acopian, resguardan o preservan, para mantenerlos en condiciones de uso a través del tiempo.

Otra de las formas de clasificación es según el modo de generar los productos:

- **Producciones simples:** se obtiene una sola mercancía o un único servicio.
- **Producciones múltiples alternativas:** cuando los factores de producciones pueden aplicarse a la obtención de productos alternativos.
- **Producciones múltiples conexas o conjuntas:** Cuando el proceso técnico al que es sometida los factores productivos resulta imposible obtener un producto sin que en el mismo momento se obtengan otros simultáneamente.

Así, la TGC se plantea como objeto general de su estudio, la generación de información sustantiva sobre las relaciones entre los resultados de los procesos productivos -productos- y los recursos considerados necesarios para su obtención -factores-, estableciendo su primer postulado, que es la definición amplia y genérica del concepto de COSTO en estos términos:

Dentro del concepto económico del costo requerimos destacar dos ejes fundamentales:

- La necesidad de los factores y con ella la necesidad cualitativa, es decir la cualidad de los factores utilizados y la necesidad cuantitativa, referida a la cantidad necesaria a emplear para la obtención de los objetivos productivos, que se reflejaran en los diferentes “modelos de costeo puro”, denominados completo, variable, resultante y normalizado y sus combinaciones.
- La coherencia del vínculo entre los factores, las actividades/ acciones y los objetos productivos. Esa coherencia del vínculo está referido al fundamento lógico que da sustento y consistencia a la aproximación de los factores hacia los objetivos, admitiendo la existencia de dos tipos de relaciones -las causales y las funcionales- que son empleadas por las técnicas de acumulación.

## INFORME FINAL

La racionalidad del vínculo no puede sino sustentarse en la realidad de los hechos que ocurren en el proceso de producción y ellos son, siempre, de naturaleza física. En consecuencia, primariamente el vínculo es una relación entre cantidades de factor y cantidades de producto, esto es, una relación de productividad. Entonces, todo costo está basado en relaciones de productividad físicas expresadas en términos monetarios:

- **Componente físico del factor:** Cantidad necesaria para obtener un objetivo productivo
- **Componente de valor del factor:** Valor considerado necesario para disponer de una unidad de factor en el proceso

Esto permite construir la ECUACIÓN GENERAL DEL COSTO:

Figura N° 3

$$C_a = \sum_{i=1}^n (\underbrace{Q X(i)}_{\text{Componente Físico}}) \cdot \underbrace{P X(i)}_{\text{Componente de Valor}}$$

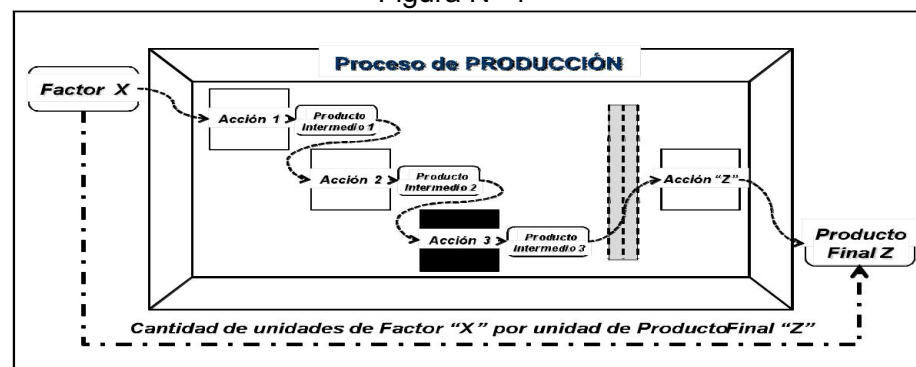
*Relación de Productividad del tipo:  
"Q de unidades de factor por unidad de objetivo"*

Fuente: Apuntes para una teoría del costo. E. Cartier (2017)

En términos generales, el costo, como manifestación monetaria singular de valor de un producto, resulta siempre una re-expresión del "complejo de relaciones de productividad" implicadas en el objeto de costo. Entonces, esa sumatoria de relaciones de productividad, luego se formulan con multiplicadores a partir de algún valor asignado a los factores de la producción que permite homogenizar la expresión del costo.

Asumiendo el concepto de que todo proceso de producción es un sistema de acciones relacionadas entre sí con carácter complementario, junto con la circunstancia de que son las acciones y no los productos los que consumen factores, se concluye pacíficamente en que cada componente físico empleado en la ecuación general no es sino la resultante de una cadena de relaciones de productividad parciales que se verifican en el proceso de producción. Como lo intenta mostrar el cuadro que sigue, la relación de productividad (componente físico) entre el factor "X" y el producto final "Z" derivaría del encadenamiento de las relaciones de productividad:

Figura N° 4



Fuente: Apuntes para una teoría del costo. E. Cartier (2017)



## INFORME FINAL

Es importante resaltar que la relación de productividad está siempre referida a una “unidad física genuina” del factor, pudiendo ser la “unidad de adquisición”, o la “unidad de disponibilidad” o la “unidad de uso” del factor.

Como se dijo los “modelos de costeo” sintetizan los fundamentos conceptuales y lógicos en los que se basan las técnicas de determinación o acumulación de costos. En cambio, las “técnicas de costeo”, son procedimientos concretos empleados para realizar la concentración de los factores en los productos. La realidad observable en las organizaciones que tienen implementados sistemas de información de costos, indica que las técnicas empleadas no están necesaria o estrictamente alineadas a los planteos de la “ecuación general del costo” que postula la TGC, sino a los tratamientos empleados habitualmente para la acumulación de los factores en los objetos de costos a partir de dos alternativas:

- Factores de tratamiento individual.

Este procedimiento usualmente se aplica a los factores considerados económicamente más significativos o relevantes de los procesos. Consiste en determinar, en forma autónoma, tanto las relaciones de productividad específicas (componentes físicos) de cada uno de ellos, como los respectivos componentes de valor, para su re-expresión en términos monetarios y posterior sumatoria según la ecuación general del costo.

- Factores de tratamiento grupal.

Este procedimiento se aplica al resto de los factores, que son individualmente considerados de baja importancia relativa económica (aunque posiblemente alta en su conjunto). Consiste en aplicar un mecanismo que opera con componentes físicos y monetarios sustitutos (o no genuinos) que buscan representar a conjuntos de factores que pueden compartir alguna característica o condición.

La operatoria consiste, inicialmente, en definir el agrupamiento de los factores según algún elemento común que se considere representativo, por ejemplo:

- Naturaleza de los factores (bienes consumibles, bienes durables, RRHH, etc.)
- Tipo de direccionalidad (directos o indirectos),
- Tipo de variabilidad (variables o fijos).

o bien, combinaciones de elementos, por ejemplo:

- Naturaleza y Direccionalidad (RRHH directos, RRHH indirectos, etc.)
- Naturaleza y Variabilidad (bs. consumibles variables, bs. consumibles fijos, etc.)
- Direccionalidad y Variabilidad (directos/variables, directos fijos, indirectos/variables, indirectos fijos).

El segundo paso consiste en identificar una unidad física representativa asociable en forma objetiva con los resultados productivos que se pretenden costear, por caso en una actividad industrial:

- Alguna expresión del tiempo de producción (horas máquina, horas hombre, etc.)
- Alguna expresión de volumen de producción (unidades, kilos, litros de producto)

El tercer paso consiste en definir el componente monetario sustituto, o “cuota”, por unidad física objetiva. La misma surge de un cociente que se determina considerando:

## INFORME FINAL

- Como numerador: El importe total, periódico y global representativo del consumo necesario de los factores del grupo.
- Como denominador: La cuantía física total de producción, expresada en la unidad física representativa referida en el paso 2, correspondiente al período al que refiere el numerador.

El resultado de este cociente es la cuota (\$ por unidad física representativa) que se emplea como componente monetario de los factores de tratamiento grupal.

El esquema se completa con la definición de los componentes físicos de los diferentes objetos de costos, identificando una relación de productividad grupal expresada en términos de cantidad de unidad física representativa de los factores por unidad de objetivo productivo. Presentando un esquema como el siguiente cuadro:

Cuadro N° 1

| Factores                  | Tratamiento | Componente Físico                | Componente Monetario          | COSTO                            |
|---------------------------|-------------|----------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|
| Factor 1                  | individual  | xx unidades de Factor 1          | \$ por unidad de Factor 1     | \$ por unidad de Objetivo        |
| Factor 2                  | individual  | xx unidades de Factor 2          | \$ por unidad de Factor 2     | \$ por unidad de Objetivo        |
| ...                       | ...         | ...                              | ...                           | ...                              |
| Grupo Factores A          | grupal      | xx unidad representativa grupo A | \$ por unidad repres. grupo A | \$ por unidad de Objetivo        |
| Grupo Factores B          | grupal      | xx unidad representativa grupo B | \$ por unidad repres. grupo B | \$ por unidad de Objetivo        |
| ...                       | ...         | ...                              | ...                           | ...                              |
| <b>COSTO del OBJETIVO</b> |             |                                  |                               | <b>\$ por unidad de Objetivo</b> |

Fuente: Elaboración propia

Recordemos que los conceptos de la TGC desarrollados en este acápite responden al esquema de la economía lineal.

#### 4. Identificación de las corrientes mundiales denominadas “Nuevas Economías”.

Desde la década del 80 surge el concepto de Responsabilidad Social Empresaria siendo el inicio del desarrollo de las denominadas “Nuevas Economías”, desde una mirada hacia lo ambiental, lo social y lo económico. Entre ellas se pueden enumerar la Economía Circular, la Economía de la Rosquilla o Dona, la Bioeconomía, la Economía del Cuidado, la Teoría del Decrecimiento, la Economía Solidaria, la del Bien Común y la Colaborativa entre otras que se encuentran en desarrollo.

**La economía circular** propone romper con la economía lineal generando nuevos modelos de negocios que den lugar a una economía más verde y el uso eficiente de los recursos colaborando en gran medida a lograr un desarrollo sostenible. Los modelos de negocios de la economía circular son varios y pueden ser agrupados en cuatro grandes categorías:



## INFORME FINAL

cerrar, ralentizar, optimizar y regenerar, las que dan origen a diferentes arquetipos entre los cuales se pueden mencionar: servitización, upcycling, simbiosis industrial, residuos como insumos, logística inversa, entre otros. Cada uno de estos esquemas tienen distintos flujos de recursos y serán nuestro objeto de estudio en profundidad en esta etapa y en particular, el impacto en los sistemas de costos a los que darán lugar.

**La Economía de la Rosquilla** fue ideada por la economista Kate Raworth en Londres en 1970 y convertida luego en el libro *“Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist”*, concentrando su visión en lo que significa para la humanidad prosperar hoy y los pasos que resultan necesarios para lograrlo. El planteo central consiste en que el objetivo de la actividad económica debe satisfacer las necesidades básicas de todos y todas y hacerlo en equilibrio con el planeta.

En 1975, Nicholas Georgescu-Roegen, decía que *“...el término bioeconomía tiene el propósito de recordarnos continuamente el origen biológico del proceso económico y así destacar el problema de la existencia de la humanidad con una limitada cantidad de recursos accesibles, desigualmente ubicados y desigualmente apropiados.”*. Entonces la **Bioeconomía** promueve un modelo de actividad integrado en el cual el consumo de energía y materiales sea optimizado, la generación de desechos minimizada y los efluentes de un proceso utilizados como materia prima para otros procesos, exigiendo también la revisión de los objetos productivos de los procesos productivos lineales, planteando la necesidad de re-interpretación de los procesos de transformación de los bienes y servicios que se utilizan.

**La Economía del Cuidado** Esta corriente enfocada al aspecto social de la triple cuenta, incluye todas las actividades tendientes a mantener, atender y reparar los servicios personales que permiten vivir a las comunidades de la mejor manera posible, atendiendo tanto el cuerpo, el ser, como el ambiente, a través de la estructuración de una red de sostenimiento de la vida, promoviendo la articulación entre el sistema económico y la organización social. Según Corina Rodríguez *“En un sentido amplio, el contenido del concepto se refiere a todas las actividades y prácticas necesarias para la supervivencia cotidiana de las personas en la sociedad en que viven...”*. Incluye el autocuidado, el cuidado directo de otras personas (la actividad interpersonal de cuidado), la provisión de las precondiciones en las que se realiza el cuidado (la limpieza de la casa, la compra y preparación de alimentos) y la gestión del cuidado (coordinación de horarios, traslados a centros educativos y la supervisión del trabajo de cuidadoras remuneradas, entre otros). El cuidado permite atender las necesidades de las personas dependientes, ya sea por su edad o por sus condiciones/capacidades (niños y niñas, personas mayores, enfermas o con algunas discapacidades) y también de las que podrían auto-proveerse dicho cuidado. Hasta ahora existía una clara separación de estas actividades de las actividades productivas.

Otra de las corrientes a mencionar es la **Teoría del Decrecimiento** cuyo referente más importante expresa que se intenta *“Una reducción planificada del uso de energía y recursos para que la economía vuelva a equilibrarse con el mundo viviente de una manera segura, justa y equitativa.”* (Hickel, 2020).

**La economía solidaria** se basa en la Carta de Principios, publicada por REAS -Red de redes de la economía alternativa y solidaria-, que establece una serie de principios y valores, que son: equidad, trabajo, sostenibilidad ambiental, cooperación, no-lucratividad y compromiso con el entorno. Tiene implícito en sus acciones el concepto de redistribución.



## INFORME FINAL

Sus unidades productivas o empresas adoptan formas jurídicas que garanticen amplia participación y modelos horizontales de gestión.

La **Economía del Bien Común**, considera que bien común es aquello que aumenta el bienestar y la felicidad de todas las personas de una comunidad (no sólo de algunas). Y a partir de allí y con un sentido más práctico, desarrollaron dos herramientas que permite medir las acciones empresarias desde esta perspectiva. Así promueven la utilización de la “Matriz del bien común”, que mide y puntúa la contribución de las organizaciones al Bien Común, la satisfacción de las necesidades humanas y la felicidad de las personas. Define 20 temas y constituye la base para la elaboración de la otra herramienta fundamental, el “Balance del bien común”. La matriz es una tabla de doble entrada donde se cruzan en el eje vertical denominados grupo de interés (Proveedores, propietarios y proveedores financieros, personas empleadas, clientes y entorno social) con los conceptos del eje horizontal que representa los valores (dignidad humana, solidaridad y justicia, sostenibilidad ambiental y transparencia y participación democrática). El objetivo de las herramientas es evaluar la contribución de las actividades de la organización al Bien Común, mediante la asignación de puntajes y la construcción de un único valor de referencia.

La **Economía Colaborativa** o su término en inglés, “Sharing Economy”, promueve la creación de espacios de encuentro, en su mayoría digitales, donde se exponen las necesidad o intereses comunes a fin de realizar intercambios utilizando distintas modalidades -comprar, vender, alquilar, prestar, regalar o trueque-. La utilización de plataformas aporta transparencia, confianza y reduce los costos de transacción. La economía colaborativa ha transformado el sentido de la propiedad, dándole un mayor valor al uso o acceso a los bienes, a partir de la reutilización o la disposición de excedentes.

Claramente las economías enumeradas se fundamentan en filosofías y valores diferentes a la economía tradicional. Mientras que la teoría económica tradicional pretende mejorar la vida de los individuos, estas nuevas economías tienen como razón de ser mejorar la vida de los habitantes del planeta, desde una perspectiva colectiva más humana, donde el centro no sean los individuos sino las comunidades.

Todas estas corrientes de pensamiento modificaron el contexto económico en el que se desenvuelven las organizaciones, generando presiones de los distintos grupos de interés sobre el impacto de sus actividades en el medio ambiente y la sociedad.

Así también el papel de la contabilidad es interpelado dando surgimiento a nuevas teorías como la Teoría Tridimensional de la Contabilidad (T3C). Los autores de esta teoría argumentan que la función de la contabilidad debe ser la de evaluar la gestión que realiza la organización sobre la riqueza económica, ambiental y social, proveyendo información sobre el control integral de esta riqueza para facilitar tanto la toma de decisiones como la rendición de cuentas (Mejía et al., 2013). Asimismo, plantean que las operaciones que afectan la riqueza ambiental no sólo tienen efectos en esta, sino también en la económica y social; ocurriendo así también con cada una de las riquezas de la organización. Estas comprenden los recursos productivos que se utilizan en la producción de bienes y servicios, siendo esencial una gestión adecuada de estos, para un mejor aprovechamiento de los mismos.

En este marco, la disciplina Costos y la Contabilidad de Gestión desempeñan un rol fundamental para el control y optimización de los recursos productivos, así como para la

## INFORME FINAL

evaluación de la gestión y el impacto de las organizaciones, no solo en el ámbito económico, sino también en el ámbito social y ambiental.

Se ha presentado una reducida descripción de las “Nuevas Economías” que surgieron de la lectura de la bibliografía y antecedentes, intentando resumir los conceptos que impactan sobre la TGC, constituyéndose el punto de partida para el análisis.

Se expone un resumen de ellos, para luego seleccionar los principales y sobre los que profundizaremos nuestra acción investigativa:

1. En la Economía Regenerativa no solo se exige no dañar el ambiente sino diseñar mecanismos que compensen el ecosistema donde habitan y se encuentra radicada las unidades productivas, contribuyendo a la gestión de la biosfera y responsabilizándose de mejorar el medio natural.
2. La Economía Circular establece que como salida de todo proceso productivo no solo aparecen productos o resultados finales, sino que pueden identificarse un flujo de recursos clasificados por renovables -ciclo biológico- u otros recursos que pueden ser objeto del tratamiento como materiales finitos -ciclo técnico-, es decir, reemplazar el ciclo lineal “*tomar, hacer, usar y perder*” para instalar en forma permanente el ciclo circular, pudiendo ser necesario modificar el esquema básico de la TGC.
3. Desde estas nuevas perspectivas de la economía surge también que no es el capital financiero (BK) el que permite la generación de bienes o servicios que satisfacen necesidades, sino la biosfera, esa zona natural integrada por la tierra, las aguas y el aire (atmósfera) del planeta, y es la energía (solar) la que garantiza la vida, ya que, para circular, crecer o funcionar se necesita la energía y es la que otorga a la economía la capacidad de regeneración. Así, las energías pueden clasificarse en tres tipos: instantánea (sol, agua, luz, viento, etc.); almacenada recientemente (cultivo, ganado, árboles, etc.) y almacenada hace mucho tiempo (combustibles fósiles, carbón, gas, etc.), lo que nos facilita la clasificación y la comprensión de las acciones que integran los procesos productivos en el marco de la economía regenerativa.
4. Hay temas que han atravesado el debate en la historia del pensamiento económico, y uno de ellos es la clasificación de los bienes, estableciendo la identificación en económicos y no económicos, que fundamentan la teoría económica y que determinaron la clasificación que hoy se utiliza como parte integrante y fundamental de la TGC, que impactan en la estipulación del valor de uso y de cambio de los factores utilizados en el proceso productivo. Las nuevas miradas, y particularmente las investigaciones de Elinor Olson, incorporan una nueva clasificación, “los bienes comunes”, que modifican los criterios y tratamiento aplicados hasta hoy, y que son analizados en esta investigación, no solo en su definición sino también en su gestión.
5. Las Nuevas Economías promueven el reconocimiento de nuevas formas de creación de valor, identificando procesos productivos regenerativos y redistributivos, a partir de la diferenciación entre los conceptos de extracción y apropiación de valor que pueden realizar las unidades productivas.

Ante un contexto mundial que se encuentra revisando los fundamentos de la Teoría Económica, a través de las llamadas “Nuevas Economías” surge la motivación y las razones para promover la presente investigación, que viene a poner un grado de duda e incomodidad, dentro del campo del conocimiento, cuestionando los paradigmas, y

## INFORME FINAL

asumiendo el reto de abordar y analizar la responsabilidad de las unidades productivas en la transición hacia un mundo más justo y sostenible.

### 5. Limitaciones al alcance de la investigación

Estas corrientes están en desarrollo, los centros de investigaciones del mundo se encuentran abocados a dar respuesta a demandas de la comunidad, las catástrofes, el daño al planeta se siente en el cambio climático, cada vez más hay un interés por medir la huella de carbono, y también en el incremento de la desigualdad.

Algunas de ellas se han concentrado en las perspectivas macroeconómicas y otras en las perspectivas meso o microeconómicas. Son de interés aquellas que modificaron la Teoría Económica de la Producción, es decir, un análisis microeconómico, o desde la economía de la empresa, que constituye uno de los pilares de la Teoría General del Costo.

Como enumeráramos en el acápite anterior, existen conceptos claves que debemos profundizar, el impacto ambiental de los procesos productivos y de los recursos utilizados para su desarrollo; la huella en el planeta de las energías renovables y no renovables que comprometemos en nuestras acciones productiva. Pero también debemos revisar la tipología que hasta aquí dispusimos para la clasificación de los bienes a partir de los conceptos de valor de uso y de cambio de los mismos, ya que son los que nos permitirán comprender el funcionamiento de los procesos productivos y por último, las nuevas forma de creación de valor.

Al analizar las Nuevas Economías, se encuentra que es la Economía Circular la que más respuestas ha dado a estos nuevos requerimientos y nos brinda los fundamentos que facilita la revisión de la Teoría General del Costo, ya que coincide en sus esquemas, con la lógica de presentar recursos, procesos y objetivos productivos y es la que mejor analiza el cambio de la economía lineal a la economía circular.

No estamos descartando el resto de las Nuevas Economías enumeradas, simplemente se posterga el análisis para nuevas investigaciones, ya que el tiempo disponible para la presentación de los resultados actuales resulta insuficiente para los estudios necesarios para explicitar resoluciones aplicables.

Por ello, en esta etapa de la investigación, serán nuestros objetos de estudio definitivo la **Economía Circular y los Bienes Comunes**.

### 6. Economía Circular.

#### a. ¿Qué es la economía Circular?

*“La economía circular es un sistema económico de producción, consumo e intercambio donde, a lo largo de todas las etapas del ciclo de vida de los productos priman la eficiencia en el uso de los recursos y la reducción de los impactos ambientales, para conseguir un mayor bienestar de las personas y del planeta, una economía diseñada para regenerarse...”.* (Ruiz, 2020)

Se busca evitar la pérdida de insumos y lograr la desaparición de ciertos recursos e impedir la contaminación de recursos tan esenciales como el agua y el aire. Permite evitar la dependencia de recursos que se requiere importar, compartir recursos de manera de facilitar un mayor acceso a todas las personas a los bienes que ofrecen una mayor calidad de vida, pensar y actuar para ofrecer oportunidades a las próximas generaciones, eliminar



## INFORME FINAL

el impacto que tienen los recursos en el entorno, así como el costo que significa su disposición final. De esta forma se logra mantener el valor de los productos a lo largo de los años, logrando en definitiva vivir en un entorno amigable y seguro hoy y en el futuro.

De esta forma, las personas son colocadas en el centro del modelo de negocios, el desarrollo sostenible es el faro que guía las transformaciones, saliendo del círculo destructivo en que se basaba la economía lineal, las relaciones de cercanía y la confianza junto con una visión de futuro.

La economía circular ofrece diversificación, creación de valor sobre bases sustentables y generación de competencias para el desarrollo de modelos integrales de empresa. Se trata de un modelo económico que ofrece soluciones sustentables a la crisis que está enfrentando el mundo.

¿Qué pasaría si la producción se basará menos en el beneficio de corto plazo y la enorme economía de escala y más en materiales cuidadosamente seleccionados, que se producen, utilizan y vuelven a fabricar en una economía regional, local y más descentralizada? ¿Qué ocurriría si los bienes de hoy se convirtieran en insumos de los bienes del mañana?

*“Una economía circular es un sistema industrial restaurador o regenerativo por intención y por diseño. Sustituye el concepto de “caducidad” por el de “restauración”, se desplaza hacia el uso de energías renovables, eliminando el uso de químicos, tóxicos, que perjudican la reutilización, y el retorno a la biosfera”... (Foundation E. M., 2014)*

La economía circular reconoce un conjunto de principios, estos son:

**Primero:** en esencia la economía circular busca un diseño para acabar con los residuos. Los residuos no existen cuando los productos son diseñados y optimizados mediante un ciclo de reutilización.

**Segundo:** el modelo circular introduce una diferencia entre los componentes consumibles y los componentes duraderos de un producto. Los componentes consumibles o biológicos pueden retornar de manera segura a la biosfera.

**Tercero:** la energía requerida para este ciclo debería ser renovable por naturaleza, para disminuir la dependencia de recursos y aumentar la capacidad de recuperación del sistema.

Para escalar y acelerar la implementación de la economía circular se requerirá claramente un enfoque de sistemas que abarque áreas que incluyen tecnología, inversión, políticas, cambios en los hábitos de consumo de los consumidores entre otros. Este cambio se originará a partir de la articulación de las visiones y acciones de diversos actores como los ciudadanos, las empresas, el estado.

El siguiente cuadro sintetiza algunas estrategias que se pueden desarrollar para implementar la economía circular en las organizaciones, estas estrategias y los caminos para implementarlas serán diferentes según las características específicas de cada organización. Estas estrategias se pueden dividir en tres grandes grupos. Las primeras y preferibles son las que implican el uso y financiación más inteligentes, luego le siguen las que significan extender la vida útil del producto y finalmente la aplicación útil de materiales.

## INFORME FINAL

Cuadro N° 2

| Economía circular  | Estrategias  |                     | Descripción   |
|--|--|---------------------|---|
|  | Uso y fabricación de productos más inteligentes        | R0 – Rechazar       | Hacer que un producto sea superfluo, cancelando su función o sustituyéndolo por un producto radicalmente diferente                      |
|  |  | R1 - Repensar       | Intensificar el uso del producto (por ejemplo a partir del uso compartido o de productos multi función)                                 |
| Aumentar la circularidad   |  | R2 – Reducir        | Aumentar la eficiencia en la fabricación o en el uso del producto, consumiendo menos recursos naturales o materiales                    |
|  | Extender la vida útil de los productos y de sus partes | R3 - Reutilizar     | Reutilizar por parte de otro consumidor del producto descartado que aún se encuentra en buenas condiciones y cumple su función original |
| Regla de oro: mayor nivel de circularidad = menores recursos naturales y menor presión medio ambiental |  | R4 - Repensar       | Reparación y mantenimiento de un producto defectuoso para que pueda ser utilizado con su función original                               |
|  |  | R5 – Renovar        | Restaurar un producto viejo y reutilizarlo  |
|  |  | R6 - Remanufacturar | Usar partes del producto descartado en un nuevo producto con la misma o diferente función   |
|  |  | R7 - Reenfocar      | Usar productos descartados o partes de estos en nuevos productos con una función diferente  |
|  | Aplicación útil de los materiales                      | R8 – Reciclar       | Procesar materiales para obtener productos de mayor calidad o para disminuir los de baja calidad  |
|  |  | R9 - Recuperar      | Recuperar la energía de los materiales  |

Fuente: Cramer, J. 2014, Potting, J. 2017

El ecodiseño constituye una estrategia que permite optimizar la eficiencia en el uso de recursos y materiales al plantearse fabricar para durar, tener como objetivo el acondicionamiento y la renovación, fomentar los mercados de segunda mano, permitir la actualización de los productos, la reparación y el reemplazo. (Cerdá & Khalilova, 2015)

La mirada desde la ciencia contable y particularmente la perspectiva del análisis de costos se aportará a una visión integral de las dimensiones que se requieren en el momento de tomar decisiones. Gregory Unruh (2014) plantea que cada área funcional – actividad productiva, tiene su propio lenguaje basado en sus propios términos, en sus inquietudes específicas, en sus conversaciones funcionales y colaboran con los gestores para



## INFORME FINAL

desarrollar su lenguaje de sustentabilidad que traslada a los objetivos de sustentabilidad general de las unidades productivas, a las discusiones y pensamiento de esas áreas funcionales/actividades. De esta manera la estrategia de sustentabilidad resulta más fundamentada y los objetivos se vuelven más realistas. A nivel del proceso productivo se generan interesantes oportunidades de innovación y se complementan a partir de alianzas con proveedores y clientes, fomentando la colaboración y la expansión de los procesos de innovación.

Hay varios espacios desde donde generar mejoras en la gestión para lograr la sustentabilidad medio ambiental, estos son: incorporar insumos circulares, mejora en el diseño del producto, mejora en el diseño del proceso, generación de flujos circulares, incorporación de nuevos modelos de negocio y apoyo de capacitadores y aceleradores (Weetman, 2019)

### **b. Arquetipos de la economía circular**

La TGC desarrolló su esquema básico coincidiendo con la representación gráfica de la economía lineal -factores/procesos/resultados productivos/residuos-. Si el objetivo de la investigación es el análisis de la transformación de la economía lineal hacia la economía circular, es necesario encontrar un esquema o representación que facilita la comprensión de cómo se presentan hoy los procesos productivos y el flujo de factores, en ese marco.

En esa búsqueda, se identificaron los llamados arquetipos de modelos de negocio sostenibles, que si bien fueron aportado por las y los investigadores con otro objetivo, como era la representación de los nuevos modelos de negocios, resultan de utilidad la adecuación de los mismos para observar los nuevos esquemas de procesos productivos, para adaptar los esquemas de los TGC. Así, una de sus teóricas nos dice:

*“Los arquetipos permiten:*

- *Categorizar y explicar las innovaciones en los modelos de negocios para la sustentabilidad*
- *Proveer mecanismos para asistir al proceso innovación para fortalecer la sustentabilidad en los modelos de negocios*
- *Definir una agenda clara de investigación para modelos de negocios sustentables.*
- *Proveer ejemplos de modelos de negocios que quitan riesgo al proceso de innovación de los modelos de negocios sustentables”.* (Bocken, et al. 2013)

En síntesis, los Arquetipos permiten la representación y resumen las formas en que se presenta la economía circular, reflejando sus distintos objetivos.

Estos arquetipos surgen originalmente de la labor de Nancy Bocken, quien enumeró condiciones y requisitos, siendo inicialmente ocho, de acuerdo con las siguientes propuestas:

## INFORME FINAL

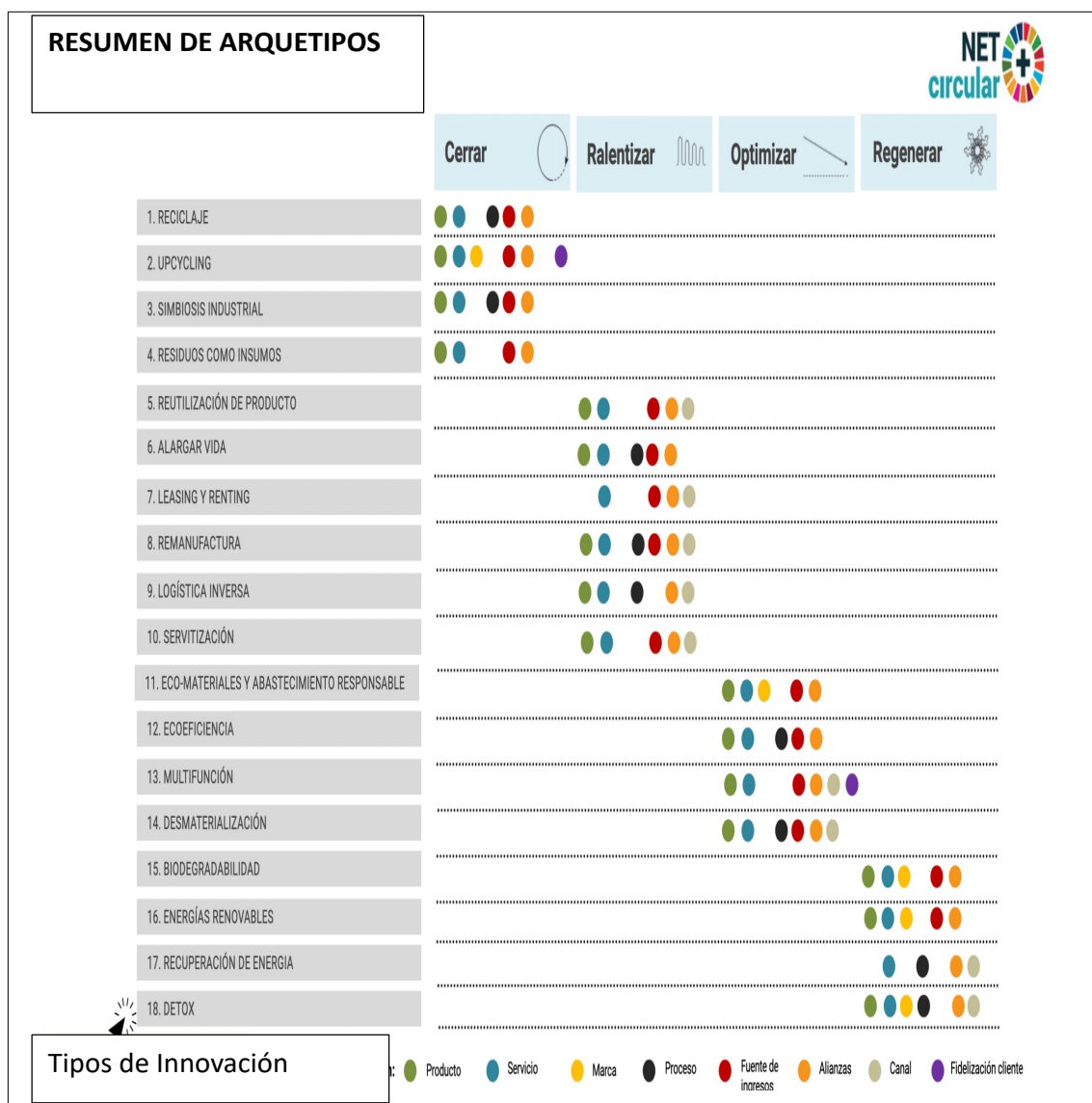
- La **maximización de la productividad y eficiencia energética** consiste en hacer más con menor cantidad de recursos, generar menores pérdidas, emisión y polución.
- **Creación de valor a partir de residuos**, el concepto residuo es eliminado convirtiendo los flujos de residuos en insumos que aportan valor para otra producción. Son ejemplos de este caso la simbiosis industrial, el cierre de bucles, la metodología de la cuna a la cuna.
- La **sustitución con renovables y procesos naturales**, implica la reducción de los impactos ambientales y crecimiento de la resiliencia de los negocios contemplando restricciones de recursos, límites al crecimiento asociados con recursos no renovables y sistemas actuales de producción. Son ejemplos, soluciones de energía renovable local, procesos de producción benignos ambientalmente, tratando de aprender de la naturaleza y ser capaces de construir ciclos regenerativos.
- **Entrega de funcionalidad**, más que propiedad se trata de proveer servicios que satisfagan a los usuarios sin transferir la propiedad física de los productos
- **Desarrollar soluciones a escala sustentables** para maximizar los beneficios a la sociedad y el entorno.
- **Fomentar la suficiencia**, soluciones que en forma activa buscan reducir el consumo y la producción. Ejemplos de estos son la durabilidad y longevidad de productos, mercados para productos de segunda mano, modelos de negocios frugales.
- **Re-propósito para la sociedad y el entorno** resulta posible a partir de priorizar la entrega de beneficios sociales y ambientales más que económicos, masificación a través de una integración más cercana entre la empresa y las comunidades locales y otros grupos de actores relevantes. El modelo tradicional donde el cliente es el beneficiario primario no debería potenciarse.
- **Adaptar un rol de administración** se basa en el compromiso productivo con actores relevantes para asegurar una relación de largo plazo saludable y de bienestar. La integración e inter-cooperación empresarial permite alcanzar otro nivel de desempeño que de otra forma no se lograría. La integración de la cadena productiva incorpora a los distintos actores de la misma para comprender dónde están las oportunidades de complementariedad entre los diferentes actores, lo que podrá redundar en menores costos o en mayores ingresos.

Desde la Facultad Politécnica de la Universidad de Mondragón junto con la Agencia de Innovación Gaia con el apoyo de la Municipalidad de Guipuskoa se viene trabajando en una herramienta para la instrumentación de la Economía Circular en el País Vasco.

En este marco se ha profundizado en la aplicación de los arquetipos, elaborando la siguiente tabla que nos permitió identificar 18 arquetipos diferentes con los que contribuyen las estrategias de cerrar, ralentizar, optimizar, regenerar. Estos arquetipos incluyen la incorporación de diferentes tipos de innovaciones ya sea en productos, servicios, marcas, procesos, fuentes de insumos, alianzas, canales y fidelización del cliente. Producto de ello, los autores antes mencionado elaboraron el siguiente cuadro que resume los arquetipos que utilizaremos para exponer las nuevas acciones/actividades en el esquema de la TGC:

## INFORME FINAL

Figura N° 5



Fuente: <https://netcircularplus.eus/eu/sarrera>

### c. Esquema TGC de la economía circular.

El análisis profundo del proceso de transformación de la economía lineal a la economía circular se llevó a proponer un cambio en el esquema básico de la teoría general del costo que se presentó en el punto 2 del presente texto, donde manteniendo los elementos básicos integrantes del mismo, se realiza un redefinición de las salidas – objetivos productivos- a partir del reconocimiento de la existencia no sólo de productos destinados a la comercialización sino los residuos que se constituyen en nuevos factores o nuevas actividades/ acciones que aparecen dar continuidad al proceso productivo o ampliación del mismo.

Como ya se expusiera, el proceso resulta diferente cuando se aplica la clasificación que realiza la economía circular a los factores según sus características en biológicos o técnicos, definiendo a:

## INFORME FINAL

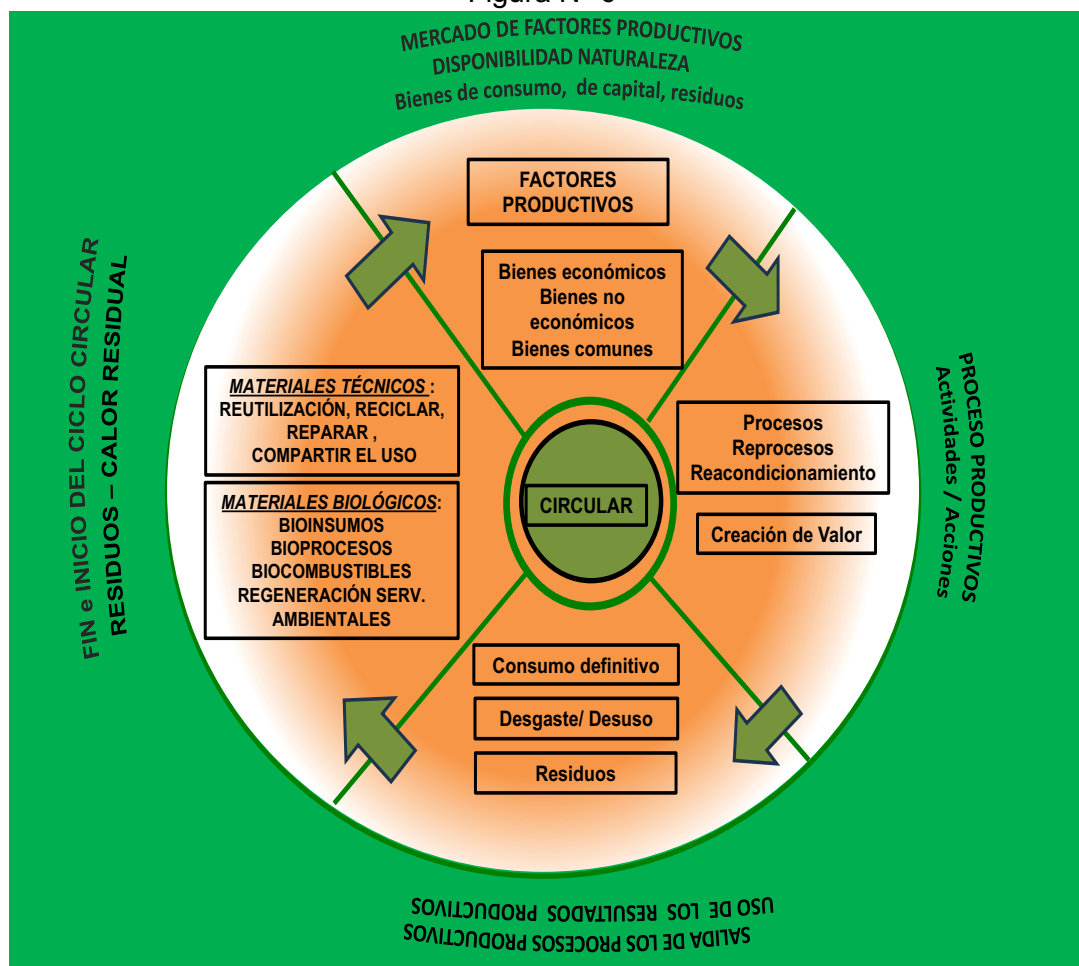
- Los **ciclos biológicos** que son los que regeneran sistemas vivos.
- Los **ciclos técnicos** que son los que recuperan y restauran productos componentes y materiales mediante estrategias de reutilización, reparación, remanufactura o reciclaje

En el nuevo esquema el proceso productivo integrado por actividades o acciones, donde las mismas pueden clasificarse según los tipos de transformaciones originales -técnica, modo, lugar, tiempo-, debemos incorporar como una especificidad nueva dentro de las transformaciones técnicas, a los bioprocesos que surgen a partir del tratamiento de residuos sometidos a ciclos biológicos.

Respecto de los factores productivos se propone una nueva clasificación a las previstas originalmente, agregando a los bienes económicos y no económicos, la existencia de los bienes comunes, tema de significativa importancia que se expondrán en los puntos siguientes.

De esa manera, se propone este nuevo esquema dentro de la TGC:

Figura N° 6



Fuente: Elaboración propia

En el nuevo esquema de los procesos productivos se pueden presentar salidas en distintas etapas del proceso, y continuidades con acciones sobre los factores ingresantes o sobre

## INFORME FINAL

los que son salidas de los procesos anteriores. Por ello, definimos al mismo segmento como fin e inicio del proceso circular.

### d. Mapas de proceso de los arquetipos de la economía circular

En la figura N° 6 expusimos un resumen de los arquetipos propuestos para representar los casos identificados en la economía circular que describen los distintos tipos de procesos productivos. El desafío fue utilizar el esquema de la TGC en cada uno de los arquetipos enumerados, que exponemos en el presente acápite

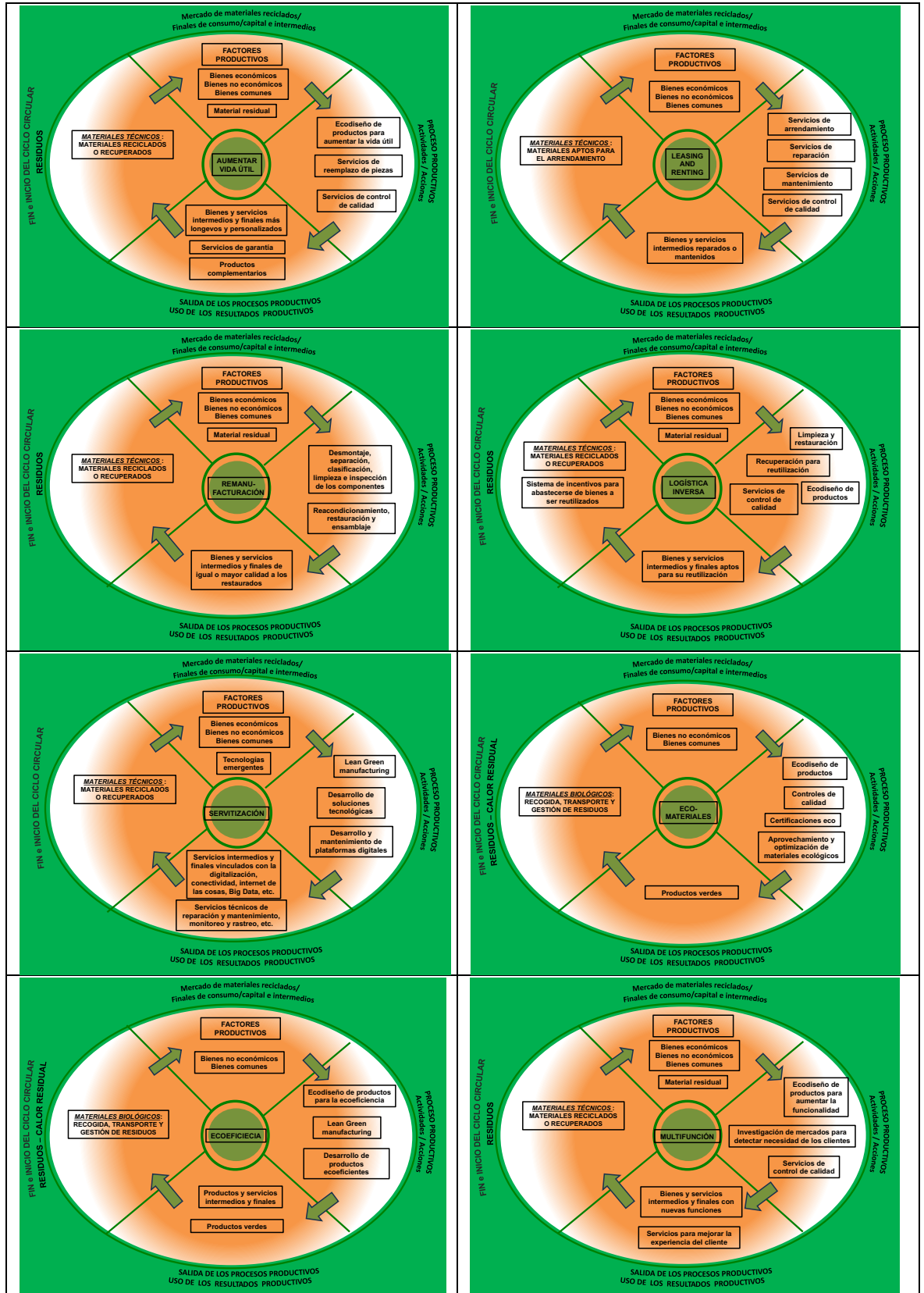
En el centro de cada figura, se identifica el arquetipo bajo análisis y se exponen los factores, las actividades del proceso productivo, las salidas finales, intermedias y las características de los materiales residuales que se reingresan al proceso.

En la exposición, se podrá comprobar la existencia de bienes y servicios, y en particular en estos últimos aparecerá la actividad de ecodiseño y el asesoramiento específico para el aprendizaje necesario para la reutilización, el reciclado y también para implementar los bioprocesos que resultan de complejidad y certificar los mismos, ya que en muchos casos, la aplicación se fortalece a partir de contar con el reconocimiento de los mismos por parte de clientes o proveedores.

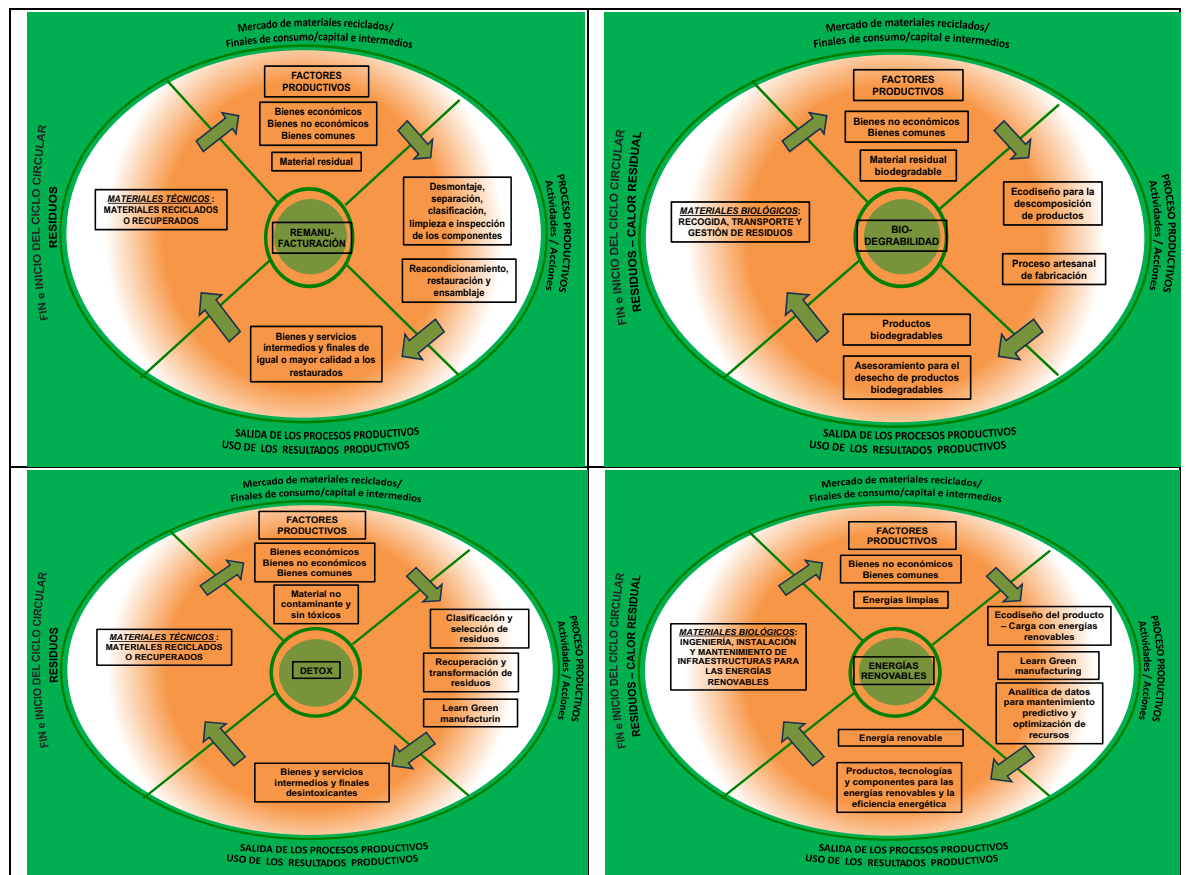
Figura N° 7



# INFORME FINAL



## INFORME FINAL



Fuente: Elaboración propia

Estas imágenes son ejemplos que aplican al esquema circular en algunos de los arquetipos y podrán ser utilizados en casos concretos de unidades productivas donde se identifiquen los elementos constitutivos del nuevo esquema de la TGC.

## 7. La Teoría General del Costo, una teoría descriptiva y prescriptiva.

Enrique Cartier, co-fundador de la Teoría General del Costo, exponía en un trabajo del XXXI Congreso IAPUCO: “Entiendo entonces a la TGC como una ‘teoría descriptiva’ que, basada en ciertos ‘postulados’, busca interpretar o entender el conjunto de hechos relacionados con el fenómeno ‘costo’...” (Cartier, 2008). En ese mismo texto consideraba que “...la teoría de la producción de la microeconomía, debe ser una referencia insoslayable para el desarrollo de la teoría general del costo”. (Cartier, 2008), y la necesaria subordinación de esta a la ciencia económica.

Asimismo, en el prólogo del libro “Apuntes para una teoría del costo”, advierte que “... el ‘divorcio’ entre los sistemas de información empresarial y la teoría económica ... generaba... consecuencias negativas, quedando las técnicas sin su base racional y lógica, su fundamente natural.” (Cartier: 2017).

La epistemología considera que una teoría es un “conjunto coherente e interrelacionado de ideas compuesto de observaciones, axiomas y postulados que tienen como objetivo

## INFORME FINAL

especular sobre y/o deducir ciertos hechos o cuestiones de un campo del conocimiento”, y admite distintas clasificaciones para las mismas.

Es en esas clasificaciones dónde existen divergencias entre los teóricos de la disciplina de Costos. Algunos consideran que la Teoría General del Costo es una Teoría de carácter descriptiva -conjunto de descripciones concernientes a qué resultados se observan como consecuencia de la aplicación de un modelo dado, bajo ciertas condiciones- o una Teoría prescriptiva. conjuntos de normas o prescripciones relativas a cuál es el modelo óptimo para lograr los resultados deseados. Es decir, las teorías descriptivas se circunscriben al terreno de lo empírico, mientras que las prescriptivas indican el sentido ideal de un comportamiento o una acción.

En la tesis de la Profesora Laura García (2005) sobre los fundamentos de la TGC, rescatamos lo que sus creadores se propusieron al iniciar su trabajo, destacando que su objetivo principal consiste en resaltar los elementos esenciales intrínsecos a la problemática, “...aspirando a constituir una teoría, a partir de un esquema explicativo con la debida coherencia interna bajo la hipótesis de que los hechos que se presumen su objeto de estudio son de determinada naturaleza o están constituido de determinada manera”.

Simultáneamente, en su enunciado desarrolló un cuerpo teórico, integrado por reglas y/o prescripciones que permiten construir modelos óptimos para el logro de los resultados deseados, promoviendo determinados comportamientos en las unidades productivas.

Estas divergencias fueron uno de los objetos de estudio en el marco de esta investigación atento a que la TGC admiten la posibilidad de ser concebida:

- a) Bien como una teoría descriptiva, en tanto su enfoque se oriente a explicar los fenómenos del costo que pueden observarse en la realidad, atendiendo a los cambios de los principios económicos.
- b) O bien como una teoría prescriptiva, en tanto se oriente a explicar cómo debería ser la interpretación del fenómeno del costo ante los nuevos principios de la teoría económica y particularmente la teoría de la producción.

Sus autores, reconocen una relación de subordinación a la teoría de la producción y la economía de la empresa. Por otra parte la presente investigación tuvo como motivación principal analizar y evaluar el impacto que las nuevas corrientes económicas en los fundamentos de la TGC y a partir ahí, qué modificaciones podrían generarse en sus bases.

Por ello, reafirmando la vinculación de la TGC y la teoría de la producción, reconocemos que simultáneamente, se ha desarrollado un cuerpo teórico que respetando sus fundamentos, logró cierta autonomía en determinadas especificaciones dentro de la disciplina costos, estructurando esquemas y fundamentos que constituyen una teoría prescriptiva, que permite establecer el comportamiento futuro de las unidades productivas bajo estudio.

### **8. Bienes económicos y no económicos. Bienes Comunes.**

En el capítulo donde se expone el resumen de la TGC, se exponía como clave, el concepto de utilidad, a partir de reconocer a los objetos productivos la capacidad de satisfacer necesidades humanas. Y para ello debíamos disponer de bienes.

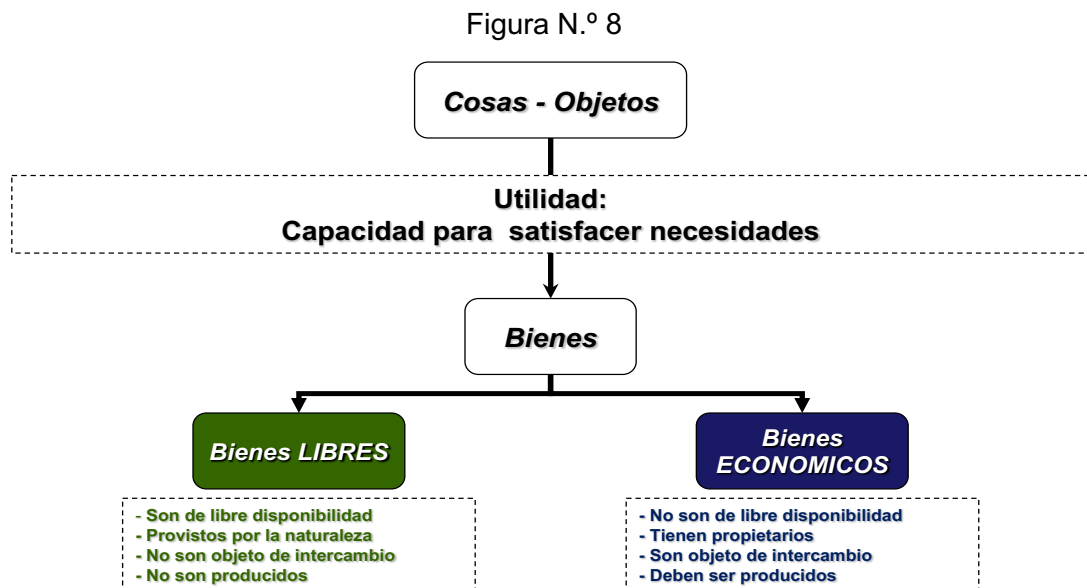


## INFORME FINAL

Desde sus primeras presentaciones la TGC clasificó a los bienes en libres y económicos. Siendo los primeros aquellos provistos por la naturaleza y que están disponibles en cantidades suficientes para cubrir las necesidades humanas y como su disposición no requiere de intercambio, los identifica como bienes no económicos.

En cambio, considera que los que demandan actividad humana para obtenerse, tienen propietario y no son provistos por la naturaleza; esos los identifica como bienes económicos”.

Ambos bienes cumplen la condición de ser de utilidad, es decir, pueden tener un *valor de uso*, con la diferencia que, si es de libre disponibilidad, su simple apropiación le permitirá satisfacer su necesidad. En cambio, si se trata de un bien económico para su obtención deberá encarar una relación de intercambio con quien detenta su propiedad o posesión, que le permita acceder acordando el valor de cambio, definiendo así el precio de la operación.



Fuente: Apuntes para una teoría general del costo. E. Cartier (2017)

Este planteo se ve puesto en la necesidad de ser repensado, a la luz de la aparición de la categoría de bienes denominada bienes comunes, vinculado a los sistemas de recursos naturales usados por varios individuos en su condición de acervo común. Los recursos generan cantidades finitas de unidades de recurso y esas unidades de recurso son apropiadas por algunas personas que se benefician en detrimento de otras. Estos sistemas pueden ser naturales o creados por humanos. Algunos ejemplos son, cursos de agua superficial y subterráneas, riego, bosques, pastizales, internet, información, etc.

Esta nueva categoría obligó a profundizar su concepto en esta investigación. Si bien existen bienes provistos por la naturaleza, de libre acceso, la toma de conciencia respecto al cuidado del ambiente, a la necesidad de proteger el planeta de la apropiación indiscriminada de los bienes disponibles, obliga a considerar un tratamiento diferenciado de esta categoría que modifica el tratamiento de los bienes aplicados a los procesos productivos. Debiendo analizar cómo debería ser su disposición -valor de uso y de cambio- y qué implicancias tiene dicha disposición en los procesos productivos donde se los utilizará.



## INFORME FINAL

El concepto de bienes comunes abarca dimensiones en el plano político, económico y jurídico, siendo el jurídico y económico lo que analizará el presente trabajo. El interés por estos bienes data de hace varios siglos, sin embargo, es en la década de los noventa donde adquiere relevancia su estudio y toma auge el tema cuando en el 2009 a la Profesora Elinor Ostrom le otorgan el Premio Nobel de Economía por su trabajo sobre los bienes comunes, promoviendo que otros autores profundicen las características y tratamiento.

Así Ramis (2013) nos plantea que el trabajo de Ostrom se enmarca en la denominada «Nueva Economía Institucional», y desde un enfoque microeconómico critica a la teoría económica convencional por no considerar problemas como, los costos de transacción, el estudio de las reglas del juego, los mecanismos de control y mantenimiento de los acuerdos sociales para la disponibilidad de los bienes de la naturaleza de acervo común, entre otros, proponiendo conciliar los conceptos de uso eficiente y sostenibilidad, atendiendo la variable temporal. Planteado así, se supera una dicotomía tradicional que asigna a los bienes privados al ámbito del mercado, de acuerdo con los parámetros del orden espontáneo de Adam Smith, y por otra parte asigna a los bienes colectivos al monopolio del «Leviatán» Hobbesiano que entiende que el orden social descansa sobre la fuerza y no sobre la interacción entre sujetos.

El concepto fundamental de Ostrom es que no existe nadie mejor para gestionar sosteniblemente un recurso de uso común que sus usuarios. Pero para ello, debe existir comunicación, intercambios de opiniones con el objetivo de arribar a un criterio de justicia para un reparto equitativo de costos y beneficios.

En contraposición a Ostrom, aparece el artículo de Garret Hardin (1968) que cuestiona la disponibilidad libre de estos bienes, ya que varios individuos motivados por su interés personal, actuando independientemente terminan destruyendo el recurso, perjudicándose, planteando el problema de la sobreexplotación, por lo que considera que la única manera de evitarla es transformar la propiedad comunal a propiedad privada o estatal, restringiendo su acceso, y categorizando exclusivamente los mismos como bienes económicos.

Contrariamente, Lloredo (2020), define a estos bienes como aquellos que no están sujetos ni a las reglas de mercado, ni a la gestión coercitiva del Estado; son bienes cuya disponibilidad se basa en los principios de uso, están disponibles en la naturaleza y no tienen precio en el mercado. Los bienes comunes no son solamente los bienes catalogados como infinitos si no que pueden ser recursos finitos que no tienen precio de mercado y están disponible para los usuarios, en un determinado periodo.

Ramis (2013) señala la necesidad distinguir a los propietarios de un sistema de recursos y los apropiadores de las unidades de recursos. Estas categorías establecen la diferencia entre un área de pesca (sistema de recursos) y las toneladas de pescado que se capturan (unidades de recurso) o entre un canal de riego (sistema de recursos) y los metros cúbicos de agua por segundo que se utilizan para el regadío (unidades de recurso).

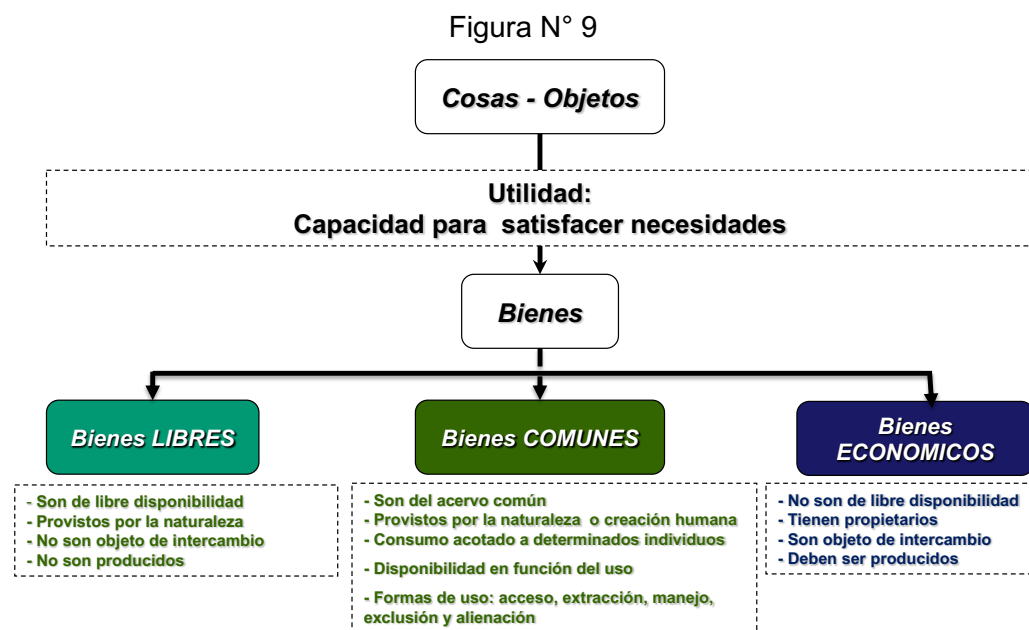
Claro está que los recursos comunes satisfacen las necesidades fundamentales de una sociedad en el marco de su economía. Y a partir de los estudios realizados por Ostrom y otros autores, se distinguen cinco formas de ejercicio de uso en el ámbito de los bienes comunes materiales: acceso, extracción, manejo, exclusión y alienación. Esta diversidad da cuenta de las múltiples posibilidades a las que pueden acudir la gestión de bienes comunes, rompiendo con la dicotomía hasta hoy dominante.

## INFORME FINAL

Paul A. Samuelson (1954) clasifica todos los bienes que podrían ser utilizados por los seres humanos, en privados o públicos; y plantea que aquellos bienes donde existen individuos que pueden ser excluidos de su uso son considerados privados. En cambio Ostrom introduce otro concepto vinculado a esta nueva categoría de bienes, que es la rivalidad. Se refiere a que los bienes solo pueden ser consumidos por un número acotado de personas al mismo tiempo y que los mismo tienen un número óptimo de usuarios que pueden compartirlos.

Entonces, existen formas colectivas de uso y explotación sustentables de bienes comunales en general que no requieren propiedad individual o mecanismos de exclusión previstas por el mercado. Por el contrario, pueden existir mecanismos de autoadministración que garantice la equidad en el acceso, control, a la vez que proporcionan protección, y vitalidad al recurso compartido. Al respecto Ostrom (1992) ha llegado a denominar y distinguir cinco formas de ejercicio del derecho de uso en el ámbito de los bienes comunes materiales: acceso, extracción, manejo, exclusión y alienación. Esta diversidad da cuenta de las múltiples modelos de gestión de bienes comunes, exigiendo una fuerte capacidad de acción colectiva, y fundamentalmente guiados por un fuerte compromiso con el ambiente o la biodiversidad en el que se encuentran inmersos.

En la TGC se exponen categorías binarias, entre lo propio y lo ajeno, entre lo de todos y de nadie, que nos lleva a la categoría de bienes no económicos y económicos. En cambio, la consideración de los bienes comunes, a partir de la indispensable incorporación de la perspectiva ambiental, el uso eficiente de los recursos naturales y la sostenibilidad obliga a incorporar una nueva categoría y consecuentemente un nuevo tratamiento, por lo que el esquema propuesto sería:



Fuente: Elaboración propia

Retomando el replanteo de la TGC, a partir de la transición de la economía lineal a la economía circular, y la incorporación de la categoría de bienes comunes, modifica sustancialmente el tratamiento de los factores, en particular su consideración al momento de incorporarlos al proceso productivo, afectando no el componente físico en las relaciones

## INFORME FINAL

de productividad, sino el componente de valor al que deberá considerarse los mismos. Ya que como lo plantean los autores que se mencionaron en los párrafos anteriores, no existiendo un mercado ni un propietario, no existirá un intercambio que determine el valor de cambio, pero sí la disposición de dichos bienes agotando parcialmente el acervo común de los usuarios, restringiendo las posibilidades de uso futuro, poniendo en riesgo la continuidad de las unidades productivas involucradas.

### **9. Nuevos esquemas y principios de la Teoría General del Costo. De la economía lineal a la economía circular.**

Entendiendo que el alcance de la investigación cumple una primera etapa, considerando en esta oportunidad la transición de la economía lineal a la economía circular, pensamos que la Teoría General del Costos debería incorporar a sus esquemas y principios:

1. Una nueva perspectiva, ya que no se trata solo de un problema económico, sino que se presenta un problema de triple impacto: económico, social y ambiental. Y en las propuestas de solución se requiere la creación de redes de interrelaciones entre el mercado, el Estado, las familias y la comunidad. Ya que la producción de bienes debe lograr equilibrio entre los límites planetarios y las necesidades humanas, con el objetivo de que la economía armonice con el mundo viviente de manera segura, justa y equitativa.
2. Toda unidad productiva bajo análisis requiere identificar los tipos de ciclos, técnico o biológicos, que cumplirán sus procesos productivos ya que los mismos modifican las tareas y actividades que se desarrollaran en los mismos.
3. La incorporación de una nueva categoría a los bienes que se constituyen en los factores o recursos utilizados en los procesos productivos de la TGC.
4. Los procesos de transformación se realizan mediante ciclos continuos que promueven el uso de residuos como factores de procesos integrados en la misma unidad productiva o en otras unidades.
5. Considerar, que en general, se comenzó a estructurar un cuerpo teórico que respetando los fundamentos de la TGC, logra cierta autonomía en determinadas especificaciones dentro de la disciplina de costos, promoviendo esquemas y fundamentos que constituyen una teoría prescriptiva, que permite establecer el comportamiento futuro de las unidades productiva bajo estudio.
6. Modificar el Esquema básico de la TGC de acuerdo con lo planteado en el capítulo 6 donde exponemos el nuevo esquema bajo la economía circular.

### **10. Los temas pendientes en las nuevas economías, en las Teorías de la producción.**

Durante la indagación, se plantearon nuevas hipótesis que requieren una tarea más amplia que la prevista. Quedan pendientes de análisis de la Economía Rosquilla, la Economía del Cuidado, la Economía Solidaria, la Economía del Decrecimiento y la Economía Colaborativa. Incluso con nuevos desarrollos y avances en la Economía Circular y considerando que muchas de ellas tienen puntos en común con esta, lo que permitiría contar con propuestas coincidentes o ampliatorias.

Entre los temas pendientes están dos conceptos claves en la TGC, los tipos de transformación a los que se someten los recursos y las categorías para clasificar los factores que se utilizan hoy. Además, a nivel de las técnicas de costeo, serán necesarias



## INFORME FINAL

en los procesos de acumulación ante los nuevos esquemas circulares una revisión que ayude a su aplicación en las distintas unidades productivas que se apliquen.

### **11. Conclusiones.**

Tristemente el colapso ambiental es una realidad, siendo significativa la responsabilidad de las unidades productivas que operan en nuestras regiones y en el planeta.

La prosperidad de las naciones está sustentada en gran medida en los recursos ecológicos, en otras palabras, el bienestar de la sociedad no es solo derivado de los productos y servicios generados por la economía sino también del medio ambiente.

La motivación original de esta propuesta fue cuestionar los paradigmas vigentes, pensar nuevas herramientas que faciliten, en nuestra disciplina de costos una perspectiva que contribuya a minimizar el daño y promover la sostenibilidad social y ambiental de nuestros territorios.

Dentro de las limitaciones del trabajo entendemos que son válidos los cuestionamientos y el resultado alcanzado.

Simultáneamente, creemos primordial concientizar y promover nuevas formas de generar y medir el valor de las unidades productivas, la maximización de las ganancias no puede ser el único objetivo que tienen las organizaciones dedicadas al aprovisionamiento de bienes y servicios para las comunidades.

Los recursos y los ecosistemas del planeta están en riesgo, todas las personas tienen derecho a una vida justa en niveles sostenibles, y para ello es necesario desandar el camino, interpelarnos, plantear dudas razonables, cuestionar fundamentos y aprender nuevas herramientas que respondan a las demandas actuales y no que sostengan viejos paradigmas dominados por un sentido común hegemónico.

La necesidad de lograr un mejor equilibrio intergeneracional, como condición indispensables para una supervivencia equilibrada y justa de la humanidad, es un desafío central que sentimos como responsabilidad.

## INFORME FINAL

### 12. Referencias bibliográficas.

**Almazán Gómez, Adrián.** Técnica y tecnología. Cómo conversar con un tecnólogo. Taugenit Editorial. Madrid (2021).

**Asociación de Usuarios de Bancos, Cajas y Seguros de España (ADICAE)** Andalucía (2020). El papel de la Economía Circular en un mundo Post COVID 19. DP:SE 2282

**Asuaga Carolina y Vidal Aiblis.** Gestión ambiental en las Organizaciones: Una Revisión de la Literatura. Revista del Instituto Internacional de Costos 18, 84-122 / ISSN 2718-8507 (2021)

**Azqueta Oyarzún, D.** (1994) Gestión y valoración de proyectos de recursos naturales. Dirección de Proyectos y Programación de Inversiones. Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social – ILPES. CEPAL, Santiago de Chile.

**Best Aaron, Duin Laurens and Chalmers Marta** Macroeconomic and Societal Impacts of Mainstreaming the Circular Economy, a, Ecologic Institute, Berlin (2018)

**Bocken N.M.P., S.W. Short, P. Rana, S. Evans** A literature and practice review to develop sustainable business model archetypes. Diciembre 2013.  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652613008032?via%3Dihub>

**Bocken Nancy M.P., Geradts Thijs H.J.** Barriers and drivers to sustainable business model innovation: Organization design and dynamic capabilities. Diciembre 2019.  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630119301062?via%3Dihub>

**Brand, Ulrich y Wissen, Markus.** Crisis socio ecológica y modo de vida imperial. Crisis y continuidad de las relaciones sociedad. Naturaleza en el capitalismo. Saskab. Revista de discusiones filosóficas desde acá, cuaderno 7, 2014, ISSN 2227-5304  
<http://www.ideaz-institute.com/sp/CUADERNO7/C71.pdf>

**Brand Ulrich y Wissen, Markus.** Modo de vida imperial. Vida cotidiana y crisis ecológica del capitalismo. Edición Tinta Limón. (2021).

**Cartier, Enrique y Osorio, Oscar.** Teoría General del Costo, un marco necesario. Contabilidad, Finanzas y Auditoría en el Proceso de Integración Iberoamericana. Ciudad de La Habana - Cuba (1992)

**Cartier, Enrique Nicolas.** El costo en la teoría del valor y el valor en la teoría del costo. XXXV Congreso IAPUCO. Jujuy (2012)

**Cartier, Enrique Nicolas.** Apuntes para una teoría del costo. Editorial Thomson Reuters LA LEY. Buenos Aires 2017.

**Cerdá, E., Khalilova, A.** (2016) Economía circular: estrategia y competitividad empresarial. Dialnet No. 401 11 – 20. Disponible en: <https://dialnetunirioja.es/ejemplar/447151>

**Chiaroni Davide y Urbinati Andrea,** Circular Economy Business Models: towards a new taxonomy of the degree of circularity, Politecnico di Milano, Milán, (2016)



## INFORME FINAL

**Cirsteche Estela y Penna Julio A.** Métodos de valoración económica de los servicios ambientales. estudios socioeconómicos de la sustentabilidad de los sistemas de producción y recursos naturales. INTA. ISSN 1851 – 6955. N°3 (2008)

**Cramer, J.** (2014). Milieu. Ámsterdam: Ámsterdam University Press. ISBN 9089647066, 9789089647061

**Dos Santos Margaux** Circular Economy for Youth – Training Programmes and Activities on Circular Economy for Young People; Pontydysgu Ltd., ACR+, Youth Express Network, Active Citizens Partnership, UCSA, CID. (2021).

**Dufour, Gabriela.** Ante las "Nuevas Economías" ¿Revisamos la Teoría General del Costo ? XLV Congreso IAPUCO. La Plata. Octubre 2022

**Dufour, Gabriela.** La meso economía de la "DONA", un nuevo enfoque para el desarrollo de los aglomerados productivos. Revista Costos y Gestión N.º 103 (2022) Pág. 102-132. Argentina

**Ellen MacArthur Foundation** Towards the Circular Economy: Economy and business rationale for an accelerated transition, Londres. (2013)

**Fundación Ellen MacArthur.** Hacia una economía circular: Motivos económicos para una transición acelerada (2016)

**Foundation, E. M. (2014).** Hacia una economía circular. Londres: Ellen MacArthur & McKinsey y Cía.

**Fundación Ellen MacArthur** <https://www.youtube.com/watch?v=NBEvJwTxs4w>

**Fundación Ellen MacArthur**

<https://ellenmacarthurfoundation.org/es/temas/presentacion-economia-circular/vision-general#:~:text=La%20econom%C3%ADa%20circular%20se%20basa,Regenerar%20la%20naturaleza>

**Gobierno Vasco,** Estrategia de Economía Circular EUSKADI 2030

**García Laura G.** - El concepto de costo desde la Teoría General. Análisis de los principios fundamentales sobre los que se sustenta su construcción - Tesis de Maestría - 2005 - Inédito.

<https://economiadelbiencomun.org/>

**Hickel, Jason.** El decrecimiento: La teoría de la abundancia radical.

<https://ecosfron.org/el-decrecimiento-la-teoria-de-la-abundancia-radical/>

**Illich, Iván.** La Convivencialidad. Ocotepéc, Morelos, México (1978)

**ISO 14000.** Sistema de gestión ambiental (1996).

**ISO 26000.** Responsabilidad Social. (2010)



## INFORME FINAL

**Lelkes, Orsolya.** Sustainable Hedonism: A Thriving Life that Does Not Cost the Earth (2021)

**Lloredo Alix,** Bienes Comunes Revista en cultura de la legalidad (2020)

**Martínez Rivera Ainara** [amartinezri@mondrgaon.edu](mailto:amartinezri@mondrgaon.edu), Coordinadora Economía Circular MIK

**Mazzucato Mariana** (2019). El Estado Emprendedor, Mitos del sector público frente al privado. Editorial RBA. S.A. Barcelona.

**Mejía, E., Mora, G. y Montes, C. A.** Aproximación crítica a la función contable desde la teoría tridimensional de la contabilidad. *Lúmina*, (14), 142-175 (2013).

**Mondragón unibertsitatea,** Material sobre economía circular

**Monzón José Luis y Chaves Rafael** Evolución reciente de la Economía Social en la Unión Europea, , CIRIEC Internacional, Madrid. (2016)

**Ostrom Elinor:** El gobierno de los bienes comunes. Universidad Nacional Autónoma de México. Fondo de Cultura Económica. (2000)

**Ostrom Elinor:** Reformulando los bienes comunes. Originalmente publicado como "Reformulating the commons.", en J. Burger, E. Ostrom, R. Norgaard, D. Policansky y B. Goldstein (eds.), Protecting the commons: a framework for resource management in the Americas, Washington, D. C., Island Press, 2001, pp. 17-41. Traducido por Danny Pinedo

**Ostrom E., Hess Ch. (editoras):** Los bienes comunes del conocimiento. Massachusetts Institute of Technology (2007). IAEN (2016). Traficantes de sueños (2016)

**Potting, J., Hekkert, M., Worell, E, Hanemaaijer, A.** (2017) Circular economy: measuring innovation in the product chain. Planbureau voor de Leefomgeving (2544)

**Preston, Felix,** A Global Redesign? Shaping the Circular Economy, Chatham House, Londres, (2012)

**Ramis Olivos Álvaro.** El concepto de bienes comunes en la obra de Elinor Ostrom. Ecología política Núm. 45 Pág. 116-121 (2013)

**Ruiz, F.J.** (2020) El papel de la economía circular en un mundo post COVID19, Andalucía, ADICAE ANDALUCÍA

**Rodríguez Adrián; Mondaini Andrés y Htschfeld Maureen.** Bioeconomía en América Latina y el Caribe. Contexto global y regional y perspectivas. CEPAL (2017)

**Rowarth, Kate.** Economía Rosquilla, siete maneras de pensar como un economista del siglo XXI. Editorial Paidós (2018).

**Samuelson, Paul y Nordhaus, Williams.** Macroeconomía. Decimosexta edición McGraw Hill (2000)

**Schneider, Erich:** Contabilidad industrial, Ed. Aguilar, Madrid, España, 2da. Edición, 1960.



## INFORME FINAL

**Schneider, Erich:** Teoría económica, Ed. Aguilar, Madrid, España, 1967.

**Spranzi, Aldo;** La variabilidad de los Costes de producción. Editorial Montecorvo. Madrid (1966)

**Steffen Will, Richardson Katherine, Rockström Johan, Cornell Sarah, Fetzer Ingo, Bennett Elena, Biggs Reinette, Carpenter Stephen, Vries Wim de, Wit Cynthia de, Folke Carl, Gerten Dieter, Heinke Jens, Mace Georgina, Persson Linn, Ramanathan Veerabhadran, Reyers Belinda, Sörlin Sverker.** (2015) Planetary boundaries: Guiding human development on a changing planet. Science Vol.347, Nº. 6223.  
<https://www.science.org/doi/10.1126/science.1259855>

**Tukker, Arnold** Eight Types of Product – Service System: eight ways to sustainability? Experiences from Suspronet, TNO Institute of Strategy, Eindhoven, (2004)

**Potting, J., Hekkert, M., Worell, E, Hanemaaijer, A.** (2017) Circular economy: measuring innovation in the product chain. Planbureau voor de Leefomgeving (2544)

**Weetman, C.** (2019). Economía circular: conceitos e estratégias para fazer negócios de forma mais inteligente, sustentável e lucrativa. Sao Paulo: Auténtica