

EVALUACIÓN DE ACCIONES COOPERATIVAS EN AGROTURISMO MEDIANTE ANÁLISIS MARGINAL: ESTUDIO DE CASO EN PYMES ARGENTINAS DEL BIOMA PAMPA

Marina Cordisco

Universidad Nacional Del Sur

E-mail: cordisco@uns.edu.ar

Liliana Scoponi

Universidad Nacional Del Sur

E-mail: liliana.scoponi@uns.edu.ar

RESUMEN

El grupo Cortaderas II es una experiencia asociativa en agroturismo en el partido de Coronel Suárez, al sudoeste de la provincia de Buenos Aires, en el bioma Pampa de Argentina, que a través de diversas renovaciones dentro del programa Cambio Rural del INTA (Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria), ha crecido en madurez gerencial e iniciado una etapa de autogestión. A la fecha, si bien la ejecución del citado programa público se encuentra finalizada, continúa desempeñándose bajo las normas de dinámica grupal aprendidas en el mismo, con una misión y visión compartida, participando de todas las actividades de promoción del turismo rural organizadas por el INTA. Por lo tanto, atendiendo la evolución alcanzada por Cortaderas II, el presente trabajo se propone evaluar la conveniencia económica de desarrollar estrategias comerciales conjuntas que impliquen un mayor compromiso colectivo y puedan favorecer la consolidación del grupo, su mejor posicionamiento en el mercado y el crecimiento dentro de la actividad agroturística, bajo los valores de turismo sostenible y desarrollo territorial. Se realizó un estudio exploratorio mediante el método de caso, y se aplicaron técnicas de análisis marginal a partir de datos obtenidos de entrevistas y documentos. Los resultados reflejan ventajas económicas para la adopción de circuitos compartidos, que permiten potenciar las fortalezas individuales, lograr sinergias para desestacionalizar la actividad y mejorar el posicionamiento comercial del grupo.

Palabras Clave: Agroturismo; redes; costos; análisis marginal.

1. INTRODUCCIÓN

Desde el año 1993, el INTA (Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria) a través del programa público Cambio Rural en el marco del ProFeDer (Proyecto Federal de Desarrollo Rural Sustentable), ha promovido en la Argentina la innovación tecnológica y organizacional de los actores del medio rural en grupos de trabajo asociativos para la búsqueda de iniciativas que permitan una mayor competitividad regional y nacional, con sustentabilidad. Así, ha impulsado el desarrollo de planteos productivos y de actividades económicas alternativas, orientadas a mejorar la rentabilidad de la empresa rural, en un ámbito de equidad social y de cuidado del medio ambiente para favorecer el desarrollo local.

Una de las actividades promovidas es el turismo rural, que surgió como una opción atractiva para pequeños y medianos productores, quienes sin abandonar la producción agropecuaria tradicional, encontraron en este tipo de servicio una oportunidad para diversificar sus ingresos, mantener el arraigo en el ámbito rural, crear empleo local, mejorar la

calidad de vida y preservar y revalorizar el patrimonio social, cultural y natural de cada región, favoreciendo al desarrollo territorial. Luego de varios años de crecimiento exponencial de la actividad, en el año 2017 se encuentran en funcionamiento 71 experiencias consolidadas de turismo rural apoyadas por el INTA, distribuidas en 21 provincias del país, en las que participan más de 1.200 emprendedores de familias rurales. A su vez, estas iniciativas fomentadas por el INTA, incluyen a 167 organizaciones del sector (INTA, 2017).

En la provincia de Buenos Aires se destaca el grupo Cortaderas II dedicado a la modalidad de agroturismo. Tiene la particularidad de haberse mantenido desde su creación en el año 2004 y de haber sido referente de otros grupos de Cambio Rural en el Sudoeste bonaerense dentro de la Pampa argentina, por constituirse en la primera experiencia asociativa, los cuales conforman actualmente la Red de Turismo Rural del CERBAS (Centro Regional Buenos Aires Sur). El grupo Cortaderas II, a través de diversas reconversiones y renovaciones dentro del programa Cambio Rural, ha crecido en madurez gerencial y consecuentemente, avanzado hacia una etapa incipiente de autogestión. En la actualidad, si bien la ejecución del programa público citado se encuentra finalizada, continúa desempeñándose bajo las normas de dinámica grupal aprendidas en el mismo, con una misión y visión compartida, participando de todas las actividades de promoción del INTA, con cuyos extensionistas el grupo continúa vinculado.

En función a su cadena de valor y al tipo de acción colectiva, Cortaderas II se identifica como una red empresarial horizontal de carácter local (López, 2003), por cuanto sus integrantes ocupan el mismo eslabón en la cadena productiva, atienden un mismo mercado, gozan de tamaños comparables y se ubican en la misma zona geográfica. La red se ha orientado a desplegar estrategias comerciales individuales, ya que entre sus objetivos, inicialmente no estaba comercializar sus servicios mediante circuitos integrados. No obstante, han apuntado a ganar mercado en un segmento específico, complementándose en la promoción, la capacitación conjunta y el desarrollo de una marca grupal.

Por lo tanto, atendiendo la evolución alcanzada por Cortaderas II, el presente trabajo se propone evaluar la conveniencia económica de realizar estrategias comerciales conjuntas que impliquen un mayor compromiso colectivo y puedan favorecer la consolidación del grupo, su mejor posicionamiento en el mercado y el crecimiento dentro de la actividad agroturística, bajo los valores de turismo sostenible y desarrollo territorial. Como justificación empírica del estudio, se procura efectuar un aporte para orientar la proyección estratégica de los miembros del grupo Cortaderas II y brindar al INTA una herramienta de seguimiento y evaluación. Considerando que no existen investigaciones previas en la zona elegida que hayan determinado y analizado costos económicos del trabajo en red de emprendimientos que integran el programa Cambio Rural.

Por otra parte, en lo atinente a turismo rural, abundan estudios regionales o de casos bajo enfoques propios de la Geografía o la Economía, sin embargo aún son escasas las investigaciones en la disciplina administrativa que puedan complementarlos, en especial sobre gestión de costos para esta actividad en Latinoamérica. El turismo rural surge frecuentemente por acción espontánea e individual de las empresas, con un nivel insuficiente de planificación del producto turístico e de instrumentos de apoyo para la gestión y toma de decisiones (Quemel Vieira & Barbosa de Souza, 2005; Romeiro, 2009, Cordisco, 2017).

El trabajo se estructura de la siguiente manera: en la sección 2 se describen los aspectos metodológicos empleados; en la sección 3 se expone el marco teórico referencial y en la sección 4 se analizan y discuten los resultados obtenidos. Finalmente, en la sección 5 se presentan las consideraciones finales y recomendaciones surgidas del estudio.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Se ha llevado a cabo una investigación de tipo exploratoria, empleando el método de estudios de caso. Este método es aplicable cuando se persigue entender fenómenos sociales complejos, pues posibilita responder a interrogantes del tipo cómo y por qué. Tiene por objetivo vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad, ya sea de agrupaciones, de individuos concretos o de parte o partes de una organización, teniendo gran importancia en el desarrollo de las ciencias sociales. Permite establecer una aproximación entre la teoría y la práctica (Yin, 1994; Hernández Sampieri, Fernández Collado & Baptista Lucio, 2010). Como unidad de análisis, se ha tomado el Grupo Cortaderas II por ser pionero del turismo rural, en su modalidad de agroturismo, en el Sudoeste bonaerense, lo cual lo ha convertido en referente de otros grupos de la región y del país y, fundamentalmente, por haberse mantenido y evolucionado en el tiempo.

Los emprendedores rurales que integran el trabajo en red de Cortaderas II se localizan en el partido de Coronel Suárez de la provincia de Buenos Aires, en la Pampa argentina. Forman parte de un proyecto asociativo que se inició en el marco del programa público Cambio Rural del INTA para promover la actividad turística, apuntando a la diversificación de la economía de la familia rural y al desarrollo territorial. Cortaderas II se formó en el año 2008, como una reconversión del grupo Las Cortaderas constituido en el año 2004. Sus miembros han buscado a través de la dinámica grupal y del apoyo del INTA, profesionalizar la actividad agroturística para complementar y mejorar el nivel de ingresos del productor agropecuario, mantener las instalaciones de los establecimientos rurales y contribuir a su arraigo en este medio.

El grupo Cortaderas II está integrado por cinco productores agropecuarios y cuatro emprendedores sin predio rural que complementan la oferta turística del grupo: un espacio de arte, un músico, un fotógrafo y una guía de turismo, siendo, en total, nueve integrantes. En las Tablas 1 y 2, se presentan las características generales de los emprendimientos.

Tabla 1
Presentación de los Establecimientos Grupo Cortaderas II.

ESTABLECIMIENTO:	1	2	3	4	5
UBICACIÓN:	 <p>Por Av. Luis Salvi hasta Km 7,5 hasta el fin de camino asfaltado. Doblar, a la izquierda, por camino rural, 2000 metros.</p>	 <p>Municipio de Coronel Suárez. Avenida Luis Salvi Km. 2,5. A 16 Km. del casco urbano</p>	 <p>Se encuentra a 50km. de Cnel. Suárez; 30 km. de Ruta Provincial N° 85 y 20 km camino de tierra.</p>	 <p>Desde Cnel. Suárez, 35 km, por Ruta Provincial N° 85 y 8 km. de camino entoscado. A 8 km de la localidad de Pasman, Municipio de Cnel. Suárez.</p>	
SERVICIO	<p><i>La casa se encuentra ubicada dentro de un amplio predio totalmente parquizado, con infinita variedad de plantas. Ofrece desayuno de campo, servicio de mucama, tv por cable, DVD, amplio estar con hogar a leña, parrilla, horno de barro, juegos p/ niños, ping pong, pool, metegol (opcional: media pensión de comidas caseras, asador criollos, strudel de manzanas, lechón al horno de barro con papas). Potrero para alojar caballos.</i></p>	<p><i>Restaurante de campo y Granja Educativa, con la idea de homenajear a quienes llegaron a la Argentina y forjaron con el esfuerzo de su trabajo las bases de nuestro país.</i></p>	<p><i>Antigua estancia cuyo casco fue construido en 1896. Fue adquirida por la familia de los actuales propietarios en 1906, pasando hasta hoy de generación en generación. La vivienda es de estilo inglés y de dos plantas. La forestación de más de cien años de antigüedad rodea la imponente construcción, formando el monte actual, agreste y solariego.</i></p>	<p><i>Espacio cuidado para tratar al turista, transmitiendo tradiciones familiares de hospitalidad donde el visitante puede disfrutar del contacto con la naturaleza. La actividad económica familiar desde sus inicios es la producción lechera, actualmente realizada mecánicamente. El establecimiento posee una vivienda desocupada que en un futuro cercano se utilizará como alojamiento.</i></p>	<p><i>Proyecto artístico y cultural, abierto y participativo, organizado por los artistas Mercedes Resch y Fernando García Delgado, para desarrollar actividades en el ámbito rural de Cura Malal y generar, contemplando el paisaje y en relación con la naturaleza del lugar, nuevas experiencias que estimulen la sensibilidad creadora. Un atractivo del pueblo es el mural comunitario "Vuelta al pago" confeccionado con venecitas. Ubicado en la plaza de Cura Malal y diseñado por las artistas Sol Ramos y Florencia Delucchi. La empresa auspiciante es Weber IGGAM y la producción de obra de Axel Plesky.</i></p>
ACTIVIDADES:	<p><i>Paseos en bicicleta, piscina, solarium y caminatas</i></p>	<p><i>Visitas guiadas educativas, mostrando las actividades propias de la granja y una colección de herramientas agrícolas antiguas. Restaurante con reserva previa.</i></p>	<p><i>Recorrida histórica cultural; Cabalgatas; circuito temático productivo; día de Campo (pileta, caballos, caza menor, pesca en el arroyo, caminatas, safari fotográfico)</i></p>	<p><i>Visita al tambo, explicación técnica; Caminata al Arroyo Cura Malal: observación de flora y fauna; Recorrido Estancia La Ventura. Hoy, Club Rural reconstruido por los colonos; Merienda con productos de elaboración propia; Safaris fotográficos y; Avistaje de aves.</i></p>	<p><i>Actualmente, se está recuperando uno de los boliches del pueblo como espacio para realizar talleres, seminarios, muestras de arte. También, cuenta con un espacio para hospedar artistas.</i></p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2
Presentación de los Servicios Complementarios Grupo Cortaderas II.

SERVICIO COMPLEMENTARIO:	Isidoro Espacio de Arte	Fotografía	Música	Guía Local de Turismo
				
UBICACIÓN:	Rivas 223, Coronel Suárez, Provincia de Buenos Aires.	Según recorrido	Según recorrido	Según recorrido
DESCRIPCIÓN:	<i>Conscientes de que el arte ha sido, es y será la herramienta por excelencia para la búsqueda y construcción de la identidad de un pueblo, nace Isidoro-Espacio de Arte. Sentimos la necesidad de crear, en Coronel Suárez, un lugar que establezca un ámbito para: Valorización, exposición y difusión de las artes; Artistas que quieran exponer sus obras; Promoción de los valores plásticos</i>	<i>La fotografía, según Roland Barthes, reproduce al infinito aquello que únicamente ha tenido lugar una sola vez: la fotografía repite mecánicamente lo que nunca más podrá repetirse existencialmente. Dicho carácter de perpetuidad de un momento único que ya no volverá a ser, es en gran medida aquello que nos conlleva a la emoción cada vez que tenemos en nuestras manos una fotografía de un ser querido, de un paisaje, o de un momento importante de nuestras vidas. La fotografía a través de esta lente tiene la capacidad de mover a los espectadores para que no sólo miren un objeto o una imagen sino que vean una emoción, una pasión o un concepto que ponga en movimiento los pensamientos así como las sensaciones dentro de un individuo.</i>	<i>Los años dedicados a su formación se aprecian, cuando ofrece su espectáculo y, también, en sus clases de música. Transmite su pasión por el canto, es un profesional que disfruta de su trabajo y cuyas melodías lo acercan a la gente.</i>	<i>Acompaña, orienta, transmite información a personas o grupos en visitas, excursiones urbanas y rurales dentro de nuestro distrito en espacios públicos y privados. Presta sus servicios con eficacia, capacidad y diligencia, observando una conducta ética, priorizando en todos los casos la protección y conservación del patrimonio turístico.</i>
ACTIVIDADES:	<i>Visitas guiadas; Cursos, seminarios; Talleres de: escritura, fotografía, escultura, cerámica; Clínicas de análisis de obra; Muestras permanentes; Venta de obras-pintura, escultura, fotografía.</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Fotografía Social • Fotografía periodística • Fotografía artística y cultural • Edición fotográfica 	<i>Músico terapeuta; Animación de fiestas y eventos; Disc Jockey; Clases de Guitarra y Canto y; Karaoke</i>	<i>Se desarrollan los circuitos guiados de City Tour Coronel Suárez; Circuito de las Colonias Alemanas del Volga y; Circuito Serrano (Abra del Hinojo y Villa la Arcadia).</i>

Fuente: Elaboración propia.

Para cumplir con el objetivo propuesto en el presente trabajo, los datos empíricos han surgido de entrevistas personales semi estructuradas, realizadas a los integrantes del grupo Cortaderas II, así como a promotores del grupo y agentes de proyecto del INTA del programa Cambio Rural. Las entrevistas tuvieron una duración promedio de una hora y fueron grabadas, transcritas y procesadas empleando la técnica de análisis de contenido (Bardin, 1977).

Asimismo, se recurrió a la revisión de documentos, tales como: informes anuales de reuniones, artículos periodísticos, revistas especializadas y relevamientos de Turismo Rural del INTA para triangulación de la información recabada (Yin, 1994). El tratamiento cuantitativo de los datos para la determinación de costos se efectuó en una planilla de cálculo. El período de relevamiento para el estudio económico se extendió desde mayo a julio del año 2017, no obstante la investigación sobre la evolución del grupo tuvo sus inicios en el año 2012.

3. MARCO TEÓRICO APLICADO

3.1. Categorías de costos

A partir de la definición de costo como “todo sacrificio de factores económicos valuado de determinada manera realizado con el objeto de generar un ingreso más o menos diferido en el tiempo o cumplir con un objetivo determinado” (Osorio, 1992: 199), se admiten distintos niveles de análisis en la determinación de los mismos, conforme el objetivo que busque su obtención (Toro, 2013; Cartier, 2017).

Para los análisis que se efectúan en el presente trabajo, se consideran las siguientes categorías de costos:

- Según el fin que persigue, costos diferenciales.
- Según su relación con la unidad de costeo u objeto de costo.
- Según su comportamiento ante cambios en el nivel de actividad total obtenido durante el proceso productivo.
- Según su grado de erogabilidad.
- Según la naturaleza de su devengamiento.
- Según su funcionalidad en la cadena de valor.

Una de las acepciones de costos diferenciales es la que surge en ocasión de evaluar la decisión de incorporar un nuevo proyecto a la empresa en marcha (Giménez & colaboradores, 1995). Para Toro (2013) es la diferencia neta en el costo de seleccionar una alternativa, o sea, es el valor del costo relevante en una decisión.

Los costos también pueden clasificarse según su relación o identificación con el objeto del proceso productivo sobre el cual resulte de interés conocer y acumular costos. La Unidad de Costeo es el objeto de costo de un proceso productivo o de servicio (Cartier, 2000). Es un concepto referido “a una unidad definida físicamente (en tanto ocupe un lugar en el espacio), ya sea el resultado de un proceso o un segmento del mismo; o a una unidad abstracta referida generalmente a una función o a un segmento de ella, y en ciertos casos al resultado de un proceso productivo, cuando esto no es una cosa, y con respecto a los cuales se procura acumular o concentrar costos” (Yardin, 2004:5).

La posibilidad de atribuir un factor de costo a la unidad de costeo, en forma clara, inequívoca y evidente, define a un *costo* como *directo*. Si no es posible apropiarse dicho factor a la unidad de costeo definida, sea por su funcionalidad o naturaleza, o aún cuando pudiendo cumplir con estas condiciones, no resultase práctico, económico o relevante hacerlo, en razón de tener que efectuarse interpretaciones para su asignación, se trata de un *costo indirecto*. Para esta categoría de costos, incide el grado en que el factor pueda vincularse con *precisión e inmediatez* a la unidad de costeo (Cartier, 2000; Hansen & Mowen, 2003; Yardin, 2010; Cartier, 2017).

La tipificación de un *costo* como *variable* o fijo está asociada al nivel de *sensibilidad* que tenga cada factor (en términos de la suma total de cantidades físicas que realmente se consuman de él), respecto a modificaciones en el nivel de actividad total del proceso productivo que se haya decidido instalar para el negocio (Cartier, 2000; Yardin, 2002; Mallo, Kaplan, Meljem & Giménez, 2000). Un costo es variable porque cambia su cuantía, en más o en menos, si el nivel de actividad aumenta o disminuye, respectivamente. Los *costos fijos* se mantienen constantes, para un tamaño de estructura dado, dentro de un horizonte de planeamiento temporal, independientemente, del nivel de actividad o comercialización que se ha previsto utilizar (Yardin, 2003; Cartier, 2017). Dentro de los costos fijos, es posible discriminar, entre costos fijos operativos y costos fijos de capacidad o de la estructura productiva (Osorio, 1992). Los *costos fijos operativos* resultan de la decisión de operar o utilizar el nivel de actividad previsto, para alcanzar una producción determinada y permaneciendo constantes, mientras ésta no cambie. Los *costos fijos de capacidad o estructurales* tienen origen en decisiones tomadas en el pasado y, por tanto, se relacionan con el largo plazo, son condicionantes y, difícilmente, puedan alterarse en el corto plazo. Para que ocurra una variación en la capacidad instalada (posible de ser utilizada, para producir y/o vender), debe producirse una nueva inversión o desinversión, vinculada a cambios en la tecnología o en la cantidad a producirse, en el largo plazo (Osorio, 1992).

Teniendo en cuenta la naturaleza de su devengamiento, puede tratarse de un costo de oportunidad o de un costo independiente de las opciones del mercado (Yardin, 2010). Un *costo es independiente de las opciones del mercado* cuando está realmente incurrido (Giménez & colaboradores, 1995); es decir, se lo puede vincular con un sacrificio económico determinado, asignándole un valor y conociéndolo al finalizar el período de cómputo (Giménez & colaboradores, 1995; Yardin, 2010). El *costo de oportunidad* representa “el valor del mejor ingreso resignado por haber elegido otra alternativa” (Yardin, 1989: 470). Es el beneficio que sería posible obtener de un recurso utilizado en un destino particular, en otro uso alternativo. Idealmente, la mejor opción ofrecida por el mercado que se deja de lado, debiera medirse, en términos del mejor rendimiento libre de riesgo; en su defecto, con el mínimo nivel de riesgo posible (Osorio, 1992, Toro, 2013).

En el análisis de la gestión empresarial, cobra relevancia la determinación del costo de oportunidad representado por el interés de los activos inmovilizados financiados con capital propio. Éste representa el costo de oportunidad que asume el empresario, si decidiera salir del negocio y colocar el monto invertido en una actividad de riesgo similar. Permite medir la ganancia empresaria libre del costo de oportunidad, como consecuencia de mantener la inversión en la empresa (Yardin, 1989, Toro, 2013).

De acuerdo con la vinculación que haya con el plazo de tiempo para el cual se efectúa el análisis de costos, un *costo es erogable*, si supone una salida de dinero inmediata, dentro de ese período definido. Por el contrario, los *costos no erogables* no requieren de un desembolso inmediato o casi inmediato (Bottaro, Rodríguez Jáuregui & Yardin, 2004; Yardin, 2010); si bien representan un costo desde el punto de vista económico, no constituyen erogaciones financieras, ya que han significado una salida de dinero en períodos anteriores (depreciaciones, por ejemplo) (Yardin, 2010).

Dependiendo del eslabón de la *cadena interna de valor* con el cual se relacionen, los costos se identificarán con cada una de las etapas definidas para llevar adelante la prestación del servicio. Esta clasificación hace a los fines funcionales del estudio, cambiando la denominación de las tradicionales funciones adquisición, producción y comercialización (Giménez & colaboradores, 1995; Bottaro, Rodríguez Jáuregui & Yardin, 2004), por las etapas del proceso productivo del servicio de agroturismo que se analiza, a saber: administración, comercialización y prestación del servicio.

3.2. Análisis Marginal o Costo-Volumen-Utilidad en la gestión organizacional

El Análisis Marginal o Costo-Volumen-Actividad (C-V-U) constituye una técnica útil y eficaz para la adopción de decisiones en el ámbito de los costos y la política de precios de las empresas por su claridad conceptual, simplicidad de manejo y fácil comprensión por quienes no están familiarizados con el lenguaje contable (Bottaro, Rodríguez Jauregui & Yardin, 2004; Yardin 2010).

Examina cómo puede modificarse el comportamiento de los ingresos totales, costos totales y consecuentemente, la utilidad, ante cambios en el nivel de actividad, el precio de venta unitario, el costo variable unitario o los costos fijos de un período (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

La base fundamental del Análisis Marginal en la gestión organizacional es el modelo de Costeo Variable (Puro y Evolucionado) y el concepto de punto de equilibrio. Este punto representa una situación de igualdad, en la que los ingresos por ventas logran cubrir, exactamente, la suma de los costos variables y de los costos de estructura establecidos para un período de tiempo dado. En estas circunstancias, la empresa no consigue ganancias ni sostiene quebrantos.

La técnica supone, por un lado, que los costos de estructura o fijos son del período, que en principio en el corto plazo, no se pueden evitar, debiendo soportarse y, por el otro, que existe un vínculo estrecho, entre el precio de venta y el costo variable por unidad de volumen para la cobertura de los costos fijos. Esta diferencia constituye el concepto de *contribución marginal* (Yardin, 2010). Simbólicamente, el punto de equilibrio resulta de dividir los costos de estructura o fijos totales (operativos y de capacidad) por la contribución marginal, indicado en la Ecuación 1.

Ecuación 1

$$\begin{aligned} \text{Partiendo de: } Q \cdot pv &= Q \cdot cv + CFO + CFC \\ Q (pv - cv) &= CFO + CFC \end{aligned}$$

$$Q_e = \frac{CFO + CFC}{pv - cv}$$

Donde:

Q_e: cantidad de equilibrio; CFO: Costos Fijos Operativos totales; CFC: Costos Fijos de Capacidad totales; pv: precio de venta unitario; cv: costo variable unitario.

La determinación del precio de venta, queda establecida por traspaso de términos como sigue en la Ecuación 2.

Ecuación 2

$$Pv = \frac{\frac{(CFO + CFC)}{Q^R}}{1 - a} + Cv$$

Donde:

Pv: precio de venta; Q^R: cantidad real (turistas/recreacionistas que visitan los establecimientos); CFO: Costos Fijos Operativos totales; CFC: Costos Fijos de Capacidad totales; cv: costo variable unitario; a: alícuota de impuesto comercial aplicado sobre ventas.

En empresas multiproductoras o con varios segmentos de actividad, el método de Costeo Variable Evolucionado o Avanzado permite obtener información más desagregada, al

apropiar los costos fijos que resultan directos de las actividades que intervienen en el proceso productivo o de los productos que surgen del mismo (Yardin, 2003).

Esta concepción o filosofía de costeo considera además de la clasificación de costos en fijos y variables, si los mismos a su vez son directos o específicos de la actividad o del producto, de forma de determinar cuál es la contribución que cada uno de ellos genera para cubrir los costos indirectos o de la estructura productiva común (Yardin, 2003).

Presenta las mismas ventajas que el Costeo Variable Puro y por lo tanto, puede ayudar a la adopción de decisiones a corto plazo. Este método de costeo puede ser perfectamente aplicado a una estructura organizativa por centros de responsabilidad, puesto que puede calcularse la contribución por producto, por centro, por línea, por división, etc. Constituye el primer paso hacia el control de gestión para el establecimiento de un sistema de previsión aceptable. La aplicación de este método requiere que los costos fijos puedan clasificarse en costos fijos específicos de cada segmento de actividad o producto, y en costos fijos comunes o indirectos (Ripoll Feliú, 1994).

Para Mallo, Kaplan, Meljem & Giménez (2000), el Costeo Variable Evolucionado surgió con el propósito de reducir la indeterminación de la masa de costos fijos, mediante la asignación a cada producto, línea o segmento, de los costos fijos que les son propios.

3.3. Análisis Marginal aplicado al estudio de circuitos agroturísticos compartidos

Al considerarse la actividad turística, el producto no es la resultante de un proceso productivo de una sola empresa, sino que es un conjunto de bienes y servicios producidos por distintas empresas, a su vez complemento necesario de un atractivo o destino turístico (Galle, 2003). En particular para el caso de estudio, el servicio conjunto que se proponga para los integrantes de Cortaderas II se encuadra en una situación de producción múltiple condicionada por la modalidad de comercialización, que viene dada por los paquetes de los distintos circuitos compartidos. Éstos conformarían la oferta del Grupo Cortaderas II, combinando servicios típicos de los establecimientos y servicios conexos, brindados por profesionales que si bien no tienen predio, igualmente forman parte del grupo. Las distintas propuestas poseen costos variables unitarios (cvu) diferentes y cuentan con costos de estructura directos o específicos para cada uno de ellos, a la vez que existen costos de estructura indirectos a cada servicio.

La modalidad de comercialización conjunta implica que la venta no se realiza por separado, sino como un paquete formado por diferentes servicios que se integran en forma conjunta (Bottaro, Rodríguez Jaúregui & Yardin, 2004; Yardin, 2010; Galle, 2010). Por lo tanto, a través del Análisis Marginal se podrá arribar a un punto de equilibrio y planificar resultados. Así como determinar los márgenes resultantes de los circuitos compartidos bajo Costeo Variable Evolucionado o Avanzado (Mallo, Kaplan, Meljem & Giménez, 2000; Yardin, 2010).

El análisis hace referencia al servicio comercializado (paquete que se vende), dado que no se tiene el precio de venta de cada servicio que forma el combo, como tampoco se conoce la porción que ocupa respecto del precio de venta del conjunto. Por lo tanto, el punto de equilibrio estará definido por la cantidad de paquetes que se deban comercializar, a los efectos de poder cubrir los costos de estructura directos de cada uno de los servicios que conforman el paquete, al igual que los costos de estructura indirectos a los mismos (Bottaro, Rodríguez Jaúregui & Yardin, 2004; Galle, 2010).

Para el caso de producción múltiple condicionada por la modalidad de comercialización (venta de paquetes), se aplica la Ecuación 3, mediante la que se determina el punto de equilibrio, tomando como unidad el conjunto vendido.

Ecuación 3

$$Q_{conj}^i = \frac{[CEInd + CED_A + CED_B]}{Pv_{conj} - \{[N_A * cvu_A + N_B * cvu_B] + [Pv_{conj} * (a+b)]\}}$$

A partir de esta ecuación, es posible calcular un precio a cobrar por el circuito compartido, de acuerdo con cada alternativa propuesta bajo un resultado esperado expresado como porcentaje sobre costos totales, según se observa en la Ecuación 4.

Ecuación 4

$$Pv_{conj} = \frac{[CEInd + CED_A + CED_B] * (1+i)}{Q_{conj}^t} + \frac{(cvu_A + cvu_B) * (1+i)}{[1 - (a+b) * (1+i)]} \quad (4)$$

Donde: Q_{conj}^t : cantidad de pasajeros (turistas) que participarán del circuito; CEI: Costos de estructura Indirectos del circuito; CE_A : Costos de estructura directos del servicio A; CE_B : Costos de estructura directos del servicio B; Pv_{conj} : precio de venta unitario del conjunto por pasajero (turista); A: servicio A en cada conjunto; B: servicio B en cada conjunto; cvu_A : costos variable unitario del servicio A; cvu_B : costo variable unitario del servicio B; a: alícuota de impuesto comercial aplicado sobre ventas; b: porcentaje de comisión sobre ventas; i: porcentaje de utilidad esperada sobre costos.

Galle (2010) aclara que la determinación del precio por aplicación de este método no garantiza que el mismo sea el que haya que aplicarle al paquete. Se trata pues de un *precio indicativo*, porque es un punto de partida que luego deberá compararse con los precios de mercado y el análisis de encuestas respecto de las expectativas de los clientes en la búsqueda de su satisfacción.

A su vez, la aplicación del modelo de Costeo Variable Avanzado favorecerá a la *directización* de costos a priori indirectos que comparten los establecimientos, a la hora de prestar un servicio conjunto a los turistas que deciden visitar los establecimientos que integran Cortaderas II como marca. Los costos serán aplicados por actividades, dentro de la cadena de valor elaborada para el grupo.

En cuanto al tratamiento de los costos indirectos, si éstos son variables, se asignarán entre las unidades producidas, conforme las causales o inductores más adecuados. En caso que sean fijos y tuviesen origen en la existencia o funcionamiento de más de un sector o línea de producción, no se distribuirán hacia ellos. Por otro lado, los costos fijos no se distribuyen entre las unidades producidas y los costos fijos directos se atribuyen, en forma exclusiva, a cada línea de producción (Yardín, 2003).

4. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Evaluación económica de circuitos agroturísticos compartidos

En un estudio previo de la demanda y del sector (Cordisco, 2017), se identificaron tres diseños de productos turísticos compartidos factibles:

1. *Popurrí de sabores*. Puesta en valor del patrimonio cultural gastronómico, combinando la cocina ítalo-argentina del Restaurante de campo del Establecimiento 2 y la cocina criolla y alemana del Establecimiento 1. Bajo esta ruta, otro recorrido podría ser la combinación entre el Establecimiento 2 y el Establecimiento 4, como una jornada completa de cocina, realizando platos salados (almuerzo) y platos dulces (merienda).

2. *Saberes populares*. Resulta de la combinación de actividades culturales desarrolladas por el Establecimiento 5, en combinación con una merienda en el Establecimiento 4. En los servicios de los circuitos 1 y 2, estarían incluidos la visita guiada, la música como acompañamiento y una fotografía grupal, como *souvenir*.

3. *Aprendiendo a conocer el patrimonio natural*. Se propone como cursos formativos de fotografía, distribuidos en cuatro fines de semana, uno por establecimiento. Cada predio, pone a disposición su ambiente natural y paisaje para que sean reconocidos y explorados por los visitantes. La coordinación del circuito estaría a cargo del fotógrafo y se combinaría con una exposición en el espacio de arte.

La idea de formular productos turísticos desarrollados en conjunto, nace al reconocer los resultados logrados en la dinámica de trabajo grupal en el marco del programa Cambio Rural del INTA, que los coloca en condiciones de avanzar hacia una fase de mayor compromiso en la cooperación. La creación de paquetes y rutas turísticas contribuiría a aumentar la oferta complementaria de los servicios ofrecidos, redundando en una mayor estadia, y por efecto, en mayor gasto del turista y mejores ingresos para los propietarios. La comercialización conjunta reforzaría además la imagen de la marca Cortaderas II.

No obstante, al estar restringidos los vínculos a cuestiones de camaradería, el desarrollo de circuitos compartidos requerirá de un esfuerzo adicional para consolidar la red. Al respecto, los establecimientos realizaron algunas *pruebas piloto* satisfactorias, bajo la forma de recorridos promocionales. Estos partían del espacio de arte regional e incluían los servicios de guía de turismo, con recorrido por el casco histórico de la ciudad, música y fotografía grupal como *souvenir*.

El estudio se circunscribe a los establecimientos 1, 2, 4 y 5, en razón de que éstos se prestaron dispuestos a proporcionar la información requerida; gozan de tamaños comparables; se hallan ubicados en la misma zona geográfica, distribuidos en un radio de 60 km de la ciudad Cnel. Suárez, cabecera del partido y; cuentan con características similares para la prestación del servicio.

Para el caso de estudio, se proponen como supuestos de trabajo una cierta cantidad de días para la realización de cada paquete de servicio, para los cuales se determinarán las tarifas. Los costos del servicio se establecieron, según cada caso, teniendo en cuenta: i) los datos propios de cada establecimiento (capacidad de atención máxima, temporada de mayor afluencia de turistas, número promedio de turistas al mes); ii) las fechas convocantes para la afluencia de turistas (feriados nacionales declarados en el calendario oficial; días no laborables y/o festivos regionales); iii) la mano de obra; iv) la estructura de activos específicos (edificaciones, maquinaria y útiles de cocina, equipamiento de habitaciones, espacios verdes, entre otros); v) la estructura de activos generales (vehículos afectados a la actividad); vi) el transporte tercerizado y; vii) las comisiones por venta de agencias de viaje.

Para la evaluación económica, se selecciona el Circuito 3 - *Aprendiendo a conocer el patrimonio natural*, por ser el más factible para su desarrollo operativo en el corto plazo. A continuación, se expone en la Tabla 3 y Tabla 4 la información referida a dicho circuito.

Tabla 3

Circuito 3: Aprendiendo a Conocer el Patrimonio Natural

Establecimientos	1	2	4	5
Servicio principal	Brunch/ Gran picada	Cena	Merienda	Brunch + Merienda
Servicio Conexo	Safari fotográfico			
Capacidad máxima de atención	30 cubiertos	30 cubiertos	30 cubiertos	30 cubiertos
Duración del circuito	4 horas	4 horas	4 horas	7 horas
Implementación del servicio	11 días/año	11 días/año	11 días/año	11 días/año
Cantidad de turistas esperados	330/año	330/año	330/año	330/año
Porcentaje de ocupación	100%	100%	100%	100%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4

Planificación de la implementación de los circuitos, según disponibilidad

Veces al mes (días) con Prestación del Servicio Compartido												
Circuito	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic
3	1	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1

Consideraciones	Circuito 3
Ocupación prevista por día (pax)	30
Cantidad de días de implementación del circuito	11
Cantidad de pax esperados para el circuito, en el año	330

Fuente: Elaboración propia.

La cadena interna de valor (Figura 1), propone un proceso de prestación del servicio aplicable, de manera generalizada, a todos los establecimientos participantes del grupo, aún cuando pueda variar en cada uno de acuerdo con la instancia evolutiva del negocio. Considera aquellas actividades que, durante la prestación del servicio, generan valor para el cliente, y por lo tanto, deben identificarse como fuente de ventaja competitiva sostenible y cuantificarse (Galle, 2003).

El análisis de los circuitos compartidos se centra en el eslabón de *Servicios de Actividades Recreativas*. La conjunción de propuestas alternativas, mediante circuitos integrados, permite ampliar la línea de servicios ofrecidos a los turistas o excursionistas, incorporando especificaciones que éstos consideran como un valor agregado.

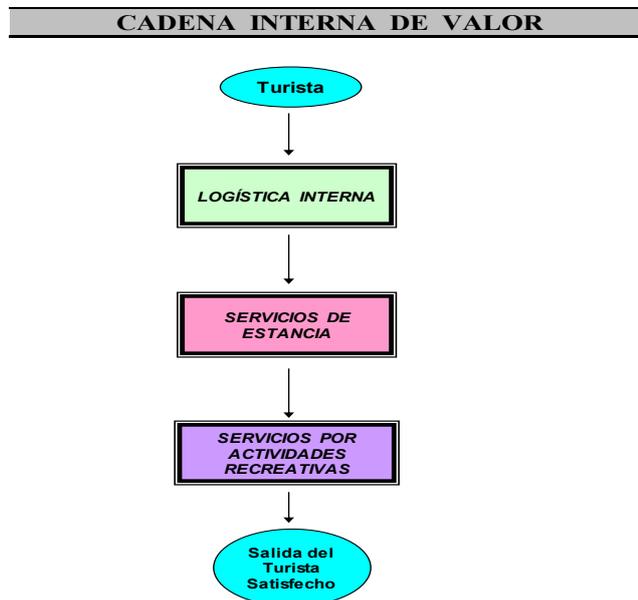


Figura 1. Proceso de Prestación del Servicio Cortaderas II.

Fuente: Elaboración propia.

A través del modelo de Costeo Variable Evolucionado, se podrá evaluar la contribución que arroja el desarrollo conjunto de la actividad agroturismo de los establecimientos y servicios conexos de Cortaderas II que participan en cada recorrido grupal propuesto. Para cada circuito pueden asociarse, según el caso, uno o todos, de los siguientes costos indirectos: Espacio de Arte, Guía de Turismo, Fotógrafo, Músico, Administración del circuito, Transporte. A los efectos de la determinación del resultado de cada circuito, en la

Tabla 5, se presentan las bases para el cálculo de cada una de las propuestas y el precio establecido para ellas.

Tabla 5

Información base para el cálculo de precios y precios establecidos, por circuito.

BASES DE CÁLCULO	CIRCUITO			
	1-A	1-B	2	3
Costo Variable Unitario Total del Servicio Principal	134,59	94,46	47,25	45,59
Costo Variable Unitario Total de los Servicios Conexos	--	--	--	49,03
Costos Fijos Directos Totales del Servicio Principal (varía, conforme los establecimientos que integran cada circuito)	26.918,25	13.496,05	10.009,91	27.058,71
Costos Fijos Indirectos Totales (Servicios Conexos)	80.182,74	107.576,78	105.552,04	11.915,24
Comisión por Venta	10%	10%	10%	10%
Alicuota Impuesto Provincial Ingresos Brutos por Ventas	3,5%	3,5%	3,5%	3,5%
Utilidad Deseada (sobre costos totales)	40%	40%	40%	40%
Cantidad esperada de visitantes/turistas (anual)	350	1.020	640	1.320
PRECIO DETERMINADO	760,00	367,96	393,27	214,30

Fuente: Elaboración propia.

El precio a cobrar en cada circuito compartido se obtuvo a partir de la fórmula de planificación de resultados para el caso de producción múltiple condicionada por la modalidad de comercialización (venta de paquetes), bajo la meta fijada por el grupo de un 40% de utilidad sobre costos totales, según se describió en el marco teórico. En la Tabla 6, se resume el análisis económico del Circuito 3.

Tabla 6

Análisis Económico Circuito 3.

	E 1	E 2	E 4	E 5	TOTAL	
Ingreso Anual por estada Circuito 3	70.720,61	70.720,61	70.720,61	70.720,61	282.882,43	
Cantidad de visitantes por circuito	330					
Tarifa Conjunta establecida por fórmula punto de equilibrio	214,3					
Costos Variables						
<i>- Costos Variables Directos de los establecimientos</i>						
Costos Variables de Comercialización						
Ingresos Brutos - Alicuota aplicada	3,5%	-2.475,22	-2.475,22	-2.475,22	-2.475,22	-9.900,89
Comisión AVyT	10%	-7.072,06	-7.072,06	-7.072,06	-7.072,06	-28.288,24
<i>- Costos Variables de Prestación de Servicio</i>						
De Servicio de Estancia						
Ingredientes y Bebidas		-27.243,15	-17.336,55	-13.834,57	-1.758,42	-60.172,69
<i>- Costos Variables Directos Actividad</i>						
Fotografía (lote)						
Isidoro Espacio de Arte (lote)		-2.476,65	-2.476,65	-2.476,65	-2.476,65	-9.906,60
Transporte		-3.467,31	-3.467,31	-3.467,31	-3.467,31	-13.869,24
		-4.788,19	-7.760,17	-15.850,56	-12.548,36	-40.947,28
Total Costos Variables		-47.522,58	-40.587,96	-45.176,37	-29.798,02	-163.084,94
Contribución Marginal Primaria		23.198,03	30.132,65	25.544,24	40.922,58	119.797,50
- Costos Fijos Directos de los Establecimientos		-13.769,31	-3.279,48	-6.215,57	-3.794,34	-27.058,71
Contribución Marginal Secundaria		9.428,71	26.853,16	19.328,67	37.128,24	92.738,79
- Costos Fijos Indirectos						
Administración del Circuito						
						-11.655,57
Publicidad (Folletería para el circuito)						
						-259,67
Resultado Circuito Compartido 3 (\$)		9.428,71	26.853,16	19.328,67	37.128,24	80.823,55

Fuente: Elaboración propia.

Se observa que la incorporación de una o de todas las alternativas (Tabla 7) proporcionaría a nivel individual, un incremento de los resultados económicos obtenidos, con un mejor aprovechamiento de la capacidad instalada. Dichas propuestas, aún cuando se incorporen paulatinamente sin combinar servicios de establecimientos, en un primer paso, pero sí incluyendo los servicios complementarios, contribuirían a desestacionalizar la actividad en el año, evitando que la capacidad instalada permanezca ociosa.

Cabe aclarar que no serían excluyentes del servicio que se brinda habitualmente. Con esto, se muestra que la incorporación de circuitos compartidos resulta beneficiosa; a su vez, si se contempla la remuneración para la administración del circuito, puede generarse una reserva de fondos comunes para reinvertir en aspectos que el grupo considere necesario, en caso que no se decida retirarlos. El establecer circuitos compartidos y una asignación de costos especial a la administración del mismo favorecería la consolidación de la base de confianza mutua en su aspecto formal (López, 2003).

Tabla 7

Resultados Económicos Totales, beneficio incremental incorporando circuitos compartidos.

RESULTADOS ECONÓMICOS	ESTABLECIMIENTO			
	1	2	4	5
RESULTADOS CIRCUITOS COMPARTIDOS				
Circuito 1-A	37.941,32	37.941,32	--	--
Circuito 1-B	--	53.617,74	53.617,74	--
Circuito 2	--	--	35.956,32	35.956,32
Circuito 3	9.428,71	26.853,16	19.328,67	37.128,24
BENEFICIO INCREMENTAL OBTENIDO	47.370,03	118.412,22	108.902,73	73.084,56

Fuente: Elaboración propia.

El criterio de distribución es equitativo, según número de miembros que participen de la actividad conjunta, para los circuitos 1 y 2.

Puede observarse del cálculo numérico arribado, que se logra una mejora en los resultados económicos, siendo un aliciente para que los emprendimientos analicen la alternativa de avanzar hacia una oferta compartida. Por otro lado, si bien el grupo está utilizando mayores medios de difusión, aún resulta necesario mejorar el posicionamiento comercial respecto de otros destinos que habitualmente son ofrecidos en la región. Unido a ello, sería oportuno trabajar en conjunto en las habilidades logradas en la dinámica grupal, formalizando las reglas de institucionalización del grupo, que reforzarían la capacidad de autogestión, tanto individual como colectiva. Esto les permitiría formalizar la planificación para mejorar la programación de los servicios individuales y de aquellos que puedan desarrollar combinadamente. Asimismo, establecer procedimientos de Buenas Prácticas en aspectos ambientales y de calidad del servicio y solicitar, a través de su vínculo con el INTA, capacitaciones en temas específicos (especialmente, empresariales y de protocolos vinculados con el medio ambiente). Desarrollar la autogestión requerirá tomar conciencia de las debilidades que todavía presentan como grupo en aspectos comerciales y a partir de allí, formular estrategias para progresar en la difusión de sus servicios, la adopción de técnicas de gestión y profesionalización de la actividad, y especialmente, en la consolidación de la marca del grupo.

5. CONSIDERACIONES FINALES

Del análisis de costos realizado, surge que el grupo Cortaderas II puede desarrollar un segmento de mercado a partir de la historia, identidad, costumbres y atractivos naturales de la región donde actúa, aprovechando el reconocimiento del grupo en la comunidad regional. Por lo cual resulta viable diagramar diferentes paquetes de productos y servicios, acordes a demandas que consideren días de estadía, tipos de preferencias en las actividades de esparcimiento, celebraciones locales, entre otras variables, bajo la forma de rutas que interrelacionen a los establecimientos. De esta manera, se haría tangible el trabajar bajo una estrategia común, respetando los recursos individuales. Por lo general, los productores organizan sus economías en forma fragmentada, individual. Son emprendimientos administrados por sus propios dueños, preocupados por el día a día, más que en la rentabilidad arrojada por la inversión. Esta atomización de la oferta limita la visión de las ventajas derivadas de la acción colectiva en pos de un objetivo común. En este trabajo se ha expuesto la conveniencia económica de incorporar servicios de agroturismo combinados, entre dos o más establecimientos y servicios conexos, además de la comercialización individual que realice cada predio.

De esta manera, el agroturismo podría incorporarse con otro peso relativo dentro de las actividades tradicionales de estos productores con tierras marginales para la producción agropecuaria y ofrecer oportunidades superadoras a las expectativas individuales. El desarrollo de paquetes turísticos reduciría los conflictos derivados de la disímil estructura del grupo, considerando que disponer de un fondo común, actuaría en favor de pensar en la trazabilidad del servicio, trabajando hacia una estandarización de la calidad. Luego, la frecuencia en la prestación de los servicios combinados permitiría ejercer un mayor poder de negociación con los proveedores de transporte y reforzaría el compromiso grupal.

Por otra parte, del estudio cualitativo realizado a partir de la información recabada, se han identificado herramientas de gestión que sería conveniente incorporar en las restantes actividades de la cadena de valor interna del grupo, respecto de la analizada para los circuitos compartidos (*Servicios de Actividades Recreativas*), de modo de lograr mejoras en la prestación de un servicio conjunto. En este sentido, en lo atinente a *Logística interna*, el manejo de datos para lograr fidelidad de clientes e información sobre gustos y preferencias, es

actualmente dispar entre los establecimientos. Esto puede homogeneizarse, trabajando grupalmente, con registros de ingreso y encuestas de satisfacción, antes de la partida del turista. En los *Servicios de estancia* (servicio turístico especializado), es preciso profundizar la calidad y el anclaje territorial de la gastronomía que brindan los establecimientos, de forma de lograr agregar valor al producto típico y al producto cultural de la misma. El grupo Cortaderas II cuenta con activos intangibles suficientes, basados en la historia propia, relación con el mercado, actividades productivas, organización social, relación territorial (terruño) los cuales deben ser mejor consolidados mediante acciones colectivas (incluyendo, también, la acción de instituciones y organismos vinculados al agroturismo) que permitan aumentar su competitividad y la gestión sustentable. Investigaciones futuras podrán indagar la estructura y evolución de la red bajo el enfoque de análisis de redes sociales o del ciclo de vida, respectivamente. Como también examinar las causales para una gestión estratégica de costos.

Finalmente, el presente trabajo presenta las limitaciones propias de un estudio de caso, en cuanto a que el mismo no posibilita realizar generalizaciones de las conclusiones formuladas. No obstante, ha permitido demostrar que las técnicas de costeo propias del Análisis Marginal bajo la concepción del Costeo Variable Evolucionado o Avanzado, pueden adaptarse y constituir una herramienta útil para fundamentar la evaluación económica de acciones cooperativas de una red inter organizacional.

REFERENCIAS

- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Barrera, E. (2006). *Turismo rural: nueva ruralidad y empleo rural no agrícola*. Montevideo: UY, CINTERFOR-OIT.
- Bottaro, o.; rodríguez jáuregui, h. & yardin, A, (2004). *El comportamiento de los costos y la gestión de la empresa*. Buenos Aires: La Ley.
- Cartier, E. (2000). Categorías de costos –Replanteo. En: Anales XXIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, noviembre 2010, Rosario, Argentina.
- Cartier, e. (2017). *Apuntes para una teoría del costo*. Buenos aires: ed. La ley.
- Cordisco, M. (2017). El turismo en el espacio rural del sudoeste bonaerense: valoración económica del trabajo en red y sus implicancias sobre la multifuncionalidad en el partido de Coronel Suárez (Buenos Aires). Tesis de Maestría en Economía Agraria y Administración Rural, Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca, Argentina, p. 175.
- Galle, R. E. (2003). Un enfoque preliminar para la gestión de la actividad turística. En: Anales VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, noviembre 2010, Punta del Este, Uruguay.
- Galle, R. (2006). El negocio y los costos del turismo rural. En: Anales XXIX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, octubre de 2006, San Luis, Argentina.
- Galle, R. (2010). Producción de paquetes turísticos. En: Anales V Congreso de Costos del Mercosur, junio 2010, La Plata, Argentina.
- Giménez, C. & colaboradores (1995). *Costos para empresarios*. Buenos Aires: Ed.Macchi.
- Hansen, D. & Mowen, M. (2003). *Administración de Costos. Contabilidad y Control*. México: Ed. Internacional Thompson Editores SA.
- Hernández Sampieri, R.; Fernández Collado, C. & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodología de la investigación*. 5ª edición. México: McGrawHill.
- Horngren, C.; Datar, S. & Rajan, M. (2012). *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*. México: Ed. Pearson.
- INTA (2017). Boletín INTA Informa. Disponible en: <http://intainforma.inta.gov.ar/?p=39393> (acceso 10/08/2017).

- López, C. (2003). *Redes empresariales, experiencias en la región andina. Manual para el Articulador*. Lima: MINKA.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljmen S. & Giménez, C. (2000). *Contabilidad de Costos y Estrategia de Gestión*. New Jersey: Pearson-Prentice Hall.
- Osorio, O. (1992). *La capacidad de producción y los costos*. Buenos Aires: Ed. Macchi.
- Quemel Vieira, W. & Barbosa De Souza, M.J. (2005). Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. *Turismo Visão e Ação*, 7 (3), 427-438.
- Ripoll Feliú, V. (Coord.). (1994). *Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de costes*. Madrid: McGraw Hill.
- Romeiro, P. (2009). Redes de gestão para a competitividade do sector turístico: uma análise a partir do turismo rural. En: *Anales Cabo Verde: Redes e Desenvolvimento Regional*. p. 4158-4183. Disponible en: <http://www.apdr.pt/congresso/2009/pdf/premio%20bartolomeu/159a.pdf> (acceso 15/03/2018).
- Toro, M.L (2013). Distintos criterios de clasificación de los costos y su utilidad para la gestión. En: Yardin, A. (Coord.) *Costos y Gestión. Una mirada panorámica sobre le tema en Latinoamérica y España*. Buenos Aires: Ed. Buyatti, p. 147-203.
- Yardin, A. (1989). Intereses del Capital Propio. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XIX (59), 457-482.
- Yardin, A (2002). ¿Prorrateo de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad? En: *Anales XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, octubre 2002, Buenos Aires, Argentina.
- Yardin, A (2003). Compatibilización del ABC con el Costeo Variable. En: *Anales XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*, septiembre 2003, La Plata, Buenos Aires.
- Yardin, A (2010). *El análisis marginal. La mejor herramienta para la tomar decisiones sobre costos y precios*. Buenos Aires: Ed. Buyatti.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.