

HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE LA ACTIVIDAD VITÍCOLA

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

POR

María Cecilia Don
Juan María Milordo

DIRECTOR:

Prof. Marta Boschín

M e n d o z a - 2 0 1 0



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CUYO
Facultad de Ciencias Económicas

Índice

Introducción	1
Primera Parte	
Marco Conceptual	3
Capítulo I	
Análisis de la viticultura argentina	4
A. PROCESO DE DESARROLLO	4
B. PERSPECTIVAS FUTURAS	8
Capítulo II	
Análisis de los costos vitícolas	10
A. CONCEPTOS DE COSTOS	10
B. FINALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE COSTOS	11
C. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS	11
1. Según referencia al todo o a las partes	11
2. Según vinculación entre factores y objetivos	12
3. Según el comportamiento de los factores	12
4. Según la función generadora del costo	12
D. DETERMINACIÓN DEL COSTO	13
E. MODELOS DE COSTO	14
1. Según los factores considerados necesarios	15
2. Según cuanto de cada factor se considere necesario	15
Capítulo III	
Herramientas de gestión de costos	16
A. GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS	16
1. Amenaza de entrada de nuevos competidores	20
2. La rivalidad entre los competidores	20
3. Poder de negociación de los proveedores	20
4. Poder de negociación de los compradores	20
5. Amenaza de ingreso de productos sustitutos	21
B. GESTIÓN Y COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES	21
1. Finalidades	22
A continuación se enumeran algunas de las finalidades que plantea este modelo:	22
2. Beneficios	23
3. Limitaciones	23

Segunda parte	
Marco de aplicación	25
Capítulo IV	
Análisis de la empresa	26
<hr/>	
A. ORGANIZACIÓN DE LA EMPRESA	26
B. ACTIVOS DE LA EXPLOTACIÓN	26
C. PRODUCTOS FINALES OBTENIDOS	27
D. PROCESO PRODUCTIVO	29
1. Ciclo biológico	29
2. Cronograma de labores culturales	30
a) Control de heladas	31
b) Poda Invernal	32
c) Riego	32
d) Fertilización nitrogenada	32
e) Desbrotos	33
f) Acomodo pámpanos (cruzar y envolver)	33
g) Despunte pámpanos	33
h) Control de malezas	33
i) Control sanitario	34
j) Cosecha y acarreo	34
k) Labores mecánicas del suelo	34
Capítulo V	
Aplicación de herramientas de gestión a la viticultura	36
<hr/>	
A. GERENCIA ESTRATÉGICA DE COSTOS	36
1. Cadena de valor	36
a) Proveedores	37
b) Transporte de materia prima	38
c) Bodega	38
2. Análisis del posicionamiento estratégico	38
a) Análisis FODA a nivel sectorial	39
b) Análisis FODA a nivel empresa	40
c) Fuerzas competitivas	41
B. GESTIÓN Y COSTO BASADO EN ACTIVIDADES	43
Capítulo VI	
Determinación de costos	45
<hr/>	
A. AMORTIZACIONES	45
1. Cálculo de cuota anual y prorrateo entre actividades	45
a) Plantación	45
b) Tractor	45
c) Arado	45
d) Desorillador	46
e) Herramientas menores	46
f) Rastra	46

g) Pulverizadora	47
2. Cálculo de amortizaciones por actividad	47
a) Mano de obra permanente	48
b) Mano de obra temporaria	49
c) Fertilizantes	49
d) Agroquímicos	49
e) Servicios de apoyo	49
f) Gas oil	50
B. DETERMINACIÓN DEL COSTO POR ACTIVIDAD (ANUAL)	51
C. DETERMINACIÓN DE INDUCTORES	52
D. AGRUPACIÓN DE ACTIVIDADES HOMOGÉNEAS	52
E. COSTO UNITARIO POR ACTIVIDAD HOMOGÉNEA	53
F. COSTO UNITARIO POR PRODUCTO	53
Capítulo VII	
Determinación de resultados	55
Conclusiones	58
Bibliografía	I

Introducción

La economía mundial exige que la administración de las organizaciones piense constantemente en profundos cambios en las filosofías de conducción para adaptarse a las actuales condiciones del contexto económico. Considerando el proceso de internacionalización del sector vitivinícola, se genera la posibilidad de ingreso a nuevos mercados, con una inmejorable oportunidad de colocar sus productos en dichos mercados. Esto requiere de herramientas apropiadas que generen una información adecuada a los requerimientos de la dirección de las distintas etapas del sector, a efectos de una toma de decisiones oportuna.

El sistema de información de una empresa nos brinda la historia y el porvenir de la entidad como un todo. En función del costo del producto, se pueden adoptar distintos modelos que serán los que fijen las pautas a fin de determinar el costo correspondiente.

Al reconocer la necesidad de conocer y controlar los costos, los mismos se deben clasificar en función a los requerimientos de la organización y la correspondiente asignación en función del objetivo propuesto. La determinación del costo no es un fin en sí mismo, y no existe una sola manera de determinarlo. Es por esto que el costo debe ser calculado en función al objeto de estudio por el cual se está calculando, ya sea para medir la performance interna de la empresa, comparar el resultado de la gestión con lo presupuestado, o comparar el costo de la empresa con el de la competencia.

Para lograr un análisis adecuado de cada modelo es necesario estudiar los factores que inciden y son el sustento o base para establecer su determinación, desarrollo y establecimiento del resultado de acuerdo a las distintas perspectivas, teniendo en consideración qué modelo es el que mejor cubre las necesidades o expectativas que tiene el usuario de la información en función a los objetivos propuestos.

En un sentido amplio se pretende cumplir con los objetivos de:

- Reconocer desde el punto de vista terminológico el concepto de costo.

- Analizar las clasificaciones del costo en función a los objetivos propuestos por la dirección.
- Elaborar la información necesaria para la adopción de distintas herramientas de gestión de costos.
- Desarrollar los distintos conceptos y su aplicación a una organización específica del sector vitícola de nuestra provincia.

En la segunda parte del trabajo se intenta la aplicación de los conceptos teóricos a una organización objeto de estudio, considerando que en el sector vitícola al igual que en cualquier tipo de actividad, es de fundamental importancia identificar los conceptos vinculados a la gestión para lograr un adecuado sistema de información.

A través del análisis de la organización, sus características, un análisis de sus fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas, se logra la aplicación de herramientas de gestión como el gerenciamiento estratégico de costos y la determinación de costos y la obtención de resultados en función a la metodología de costo basado en actividades.

El objetivo explícito de esta investigación es que la misma sirva de guía a la dirección de este sector, identificando los conceptos terminológicos y su aplicación a la industria vitícola, que a través de su comprensión se logre elaborar un sistema de información que permita tomar decisiones a través del análisis de las distintas herramientas de gestión para lograr una estrategia competitiva sostenible en el tiempo.

Primera Parte: Marco Conceptual

“La economía mundial actual exige que la administración de las organizaciones piense constantemente en renovar la concepción de sus sistemas de información para lograr su vinculación con los distintos objetivos propuestos.

A tal efecto se analiza conceptualmente el término de costo, su clasificación, los factores productivos y su incidencia en función a los modelos adoptados. Se analizan distintas herramientas de gestión de costos para elaborar información de acuerdo a los fines perseguidos por la dirección.” (Martha Boschín)

CAPÍTULO I

ANÁLISIS DE LA VITICULTURA ARGENTINA ¹

A. Proceso de desarrollo

“La historia de la Viticultura Argentina se remonta a la época de la colonización, ya que el cultivo de la vid estaba estrechamente relacionado con las prácticas agrícolas de los colonos españoles. Las primeras especies Vitis vinífera llegaron a mediados del Siglo XVI al Cuzco (Perú), de allí pasaron a Chile y a partir de 1551 fueron introducidas en la Argentina, propagándose por el centro, oeste y noroeste del país.

Su cultivo se vio fomentado por el consumo de vino y pasas, como alimento calórico, por parte de los soldados, y también porque los sacerdotes católicos misioneros implantaron viñedos, con el fin de contar con el vino, que indispensablemente requerían para celebrar la Santa Misa.

En las Provincias de Mendoza y San Juan se implantaron los primeros viñedos entre 1569 y 1589, lo que dio lugar, con el transcurso del tiempo, al desarrollo de una gran industria que transformó la aridez de esta zona, en verdes y extensos oasis.

Favorecida por óptimas condiciones climáticas y de suelo, la vitivinicultura manifestó un amplio y acelerado desarrollo, principalmente en las provincias andinas.

A principios del Siglo XVII, ya se contaba con una importante producción de vinos, lo que llevó a buscar nuevos mercados, tales como la Provincia de Buenos Aires. A fines del Siglo XIX se comenzaron a emplear en mayor escala barriles de madera y a partir de 1853 la región vitivinícola más importante del país sufrió una

¹ ANÁLISIS DE LA VITICULTURA ARGENTINA; en [http:// www.inv.gov.ar](http://www.inv.gov.ar) (12 de Marzo, 2010)

transformación radical, debido a la organización constitucional, la creación de la Quinta Normal de Agricultura en Mendoza, que fue la primera Escuela de Agricultura de la República Argentina y la llegada del ferrocarril. El dictado de las leyes de aguas y tierras permitió el crecimiento de la colonización, con el importante aporte de los inmigrantes europeos que conocían muy bien las técnicas vitivinícolas y el cultivo de las variedades aptas para vinos finos, lo que dio lugar a innovaciones en las prácticas enológicas utilizadas en las bodegas hasta ese entonces.

Si bien en un inicio su desarrollo fue sostenido y el mercado interno tenía una importante demanda, entre los años 1982 y 1992 se produjo una importante erradicación de viñedos que representó el 36 % de la superficie existente en ese entonces.

A partir de 1992 se inició un proceso de recuperación, implantando variedades de alta calidad enológica. Pero también se observó una disminución del consumo per cápita pasando de 80 l. en la década del 70' a menos de 29,23 l. en el año 2006.

No obstante esto, la República Argentina ha seguido siendo un gran consumidor de vino, ocupando el séptimo lugar en el mundo y el quinto lugar como productor de vinos luego de la República Italiana, República Francesa, Reino de España y Estados Unidos de América.

La reducción del mercado interno, debido a la disminución del consumo, ha generado un sostenido incremento de las exportaciones de vinos, que ha sido acompañada con una mejora en la tecnología utilizada. Esto ha hecho que en los últimos 10 años la República Argentina se haya incorporado a los países exportadores de vinos, lugar decimoprimeros con productos de excelente calidad. Es por esto que, en el año 2006, Argentina alcanza una elaboración total de 21.786.785 hl de los cuales los mostos de uva representaron el 29,30% de la elaboración total (vinos 15.396.350 hl - mostos 6.387.417 hl). Se exportaron 2.934.248 hl de vinos y 1.199.623 hl de mostos. En términos monetarios las exportaciones fueron de U 497.189.330 con un incremento del 23,45% con relación al año 2005.

Todos estos cambios en la composición, calidad y oferta de vinos, ha multiplicado las oportunidades de negocios, favorecidas por el reconocimiento de

las características cualitativas de los vinos argentinos en el exterior, que se encuentran comprendidos en franjas de precios que les permiten competir en los mercados tradicionalmente consumidores de vinos de otras regiones productoras.

También este incremento en las exportaciones ha permitido compensar la disminución del consumo interno de vinos y ha sido un incentivo fundamental para el desarrollo de la industria, que ha dado un importante giro positivo en los últimos años.

Argentina ocupa un importante lugar en el contexto vitivinícola mundial y comienza a posicionarse como un exportador altamente competitivo de los tradicionales países vitivinícolas tales como Francia, España e Italia.

Para afianzar su imagen y facilitar los intercambios comerciales, Argentina, a través del INV, ha mantenido una fuerte participación y protagonismo en los foros vitivinícolas internacionales y ha participado de distintas negociaciones en materia vitivinícola, tanto a nivel Mercosur, en los vínculos Mercosur - Unión Europea y con los países del Grupo Mundial de Comercio de Vinos (ex Países Productores de Vino del Nuevo Mundo) que nuestro país integra desde su fundación.

La inserción en los mercados internacionales generó una notable innovación en la Vitivinicultura Argentina, motivada principalmente por la necesidad de adecuarse a las nuevas exigencias de los mercados importadores.

Para ello realizó:

1. Un proceso de reconversión hacia viñedos de alta calidad enológica para brindar materias primas adecuadas para la elaboración de vinos conforme a las condiciones de los mercados externos.
2. La implantación de variedades de color tales como Malbec, Bonarda, Cabernet Sauvignon, Syrah, Merlot y Tempranillo, entre otras, y en las variedades blancas el Chardonnay y Sauvignon Blanc.
3. El aumento de la superficie con variedades para consumo en fresco, que en el año 2006 con 10.278 ha representaron el 4,61 % de la superficie total, con un incremento del 207 % con respecto al año 1990, donde las principales variedades son Red Globe y Superior Seedless.

4. *El crecimiento en la fabricación de jugos concentrados de uva a los cuales en el año 2007 se destinó alrededor del 33 % de las uvas producidas.*
5. *La adecuación de la oferta a la demanda de vinos de alta calidad, debiendo las empresas incorporar nuevas tecnologías, sin perder de vista el objetivo de continuar con la inserción en los mercados internacionales.*
6. *En el año 2006 el consumo llegó a 29,23 l por habitante, correspondiendo 23,52 l a vinos sin identificación varietal, 4,71 l a vinos varietales y 1 l a otros vinos.*
7. *Las preferencias del consumidor argentino de vinos se inclinan cada vez más al consumo de vino de color. También se aprecia un aumento en las preferencias hacia vinos espumosos, espumosos frutados, vinos gasificados, frizantes y cócteles de vino, aunque todavía no con volúmenes importantes.*
8. *El 55,16 % de las ventas de vinos al exterior es fraccionado, representando los vinos a granel alrededor del 44,84 % restante.*
9. *Los principales mercados para los vinos argentinos son Rusia, Estados Unidos, Paraguay, Reino Unido, Canadá y Brasil. Los vinos espumosos son comercializados primordialmente en Brasil, Chile, Uruguay, Venezuela y Estados Unidos, entre otros países.*
10. *Una mención especial debe hacerse con respecto a los jugos concentrados de uva que en los últimos años constituyen el segundo rubro en importancia de las exportaciones de productos vitivinícolas. Argentina es el primer exportador mundial de jugos, y ha llegado a posicionarse en los primeros lugares en los principales mercados importadores tales como Estados Unidos, Sudáfrica y Japón.*
11. *Todo este proceso de cambios estructurales ha sido acompañado con la sanción de leyes tales como la Ley de Denominación de Origen Controlada, Indicaciones Geográficas e Indicaciones de Procedencia, el Plan Estratégico para la Vitivinicultura Argentina (PEVI) y la constitución de la Corporación Vitivinícola Argentina (COVIAR), cuya finalidad es la promoción del consumo del vino argentino, tanto en el mercado interno como en el externo.*
12. *El auge de la vitivinicultura en Argentina ha sido un factor determinante en el desarrollo de las provincias vitivinícolas, generando una serie de actividades que inciden en las economías regionales como el turismo, la gastronomía, la*

hotelería, etc. También en la participación y organización de Congresos, Seminarios y Cursos de Degustación, promovidos por el interés en conocer más sobre temas vitivinícolas, tanto desde los ámbitos científico-tecnológicos como en el consumidor común.

13. Todo este proceso es respaldado por un Organismo de control de la genuinidad y aptitud para el consumo, como lo es el Instituto Nacional de Vitivinicultura, que lleva adelante un programa de modernización tecnológica con la incorporación de nuevos procesos de fiscalización, de simplificación en los trámites para el exportador, implementación de trámites en línea, difusión de la información vía Internet y la incorporación de moderno instrumental analítico para cumplir eficientemente su rol de contralor.

B. Perspectivas futuras

Hoy la vitivinicultura argentina posee un componente de gran peso a su favor que es la integración. Un sector económico de nuestro país tan heterogéneo como es el vitivinícola, llega a los comienzos del nuevo milenio organizado en torno del Plan Estratégico Vitivinícola Argentina 2020 (PEVI), que lleva adelante la Corporación Vitivinícola Argentina, en el cual tuvo activa participación el Instituto Nacional de Vitivinicultura.

La misión del PEVI consiste en que... "Argentina será un proveedor altamente competitivo, sus vinos responderán siempre a las necesidades de los consumidores y serán valorados e identificados por su calidad altamente consistente, su diversidad, su estilo original y su naturalidad".

Sus objetivos estratégicos son:

1. Posicionar los vinos varietales argentinos en los mercados del Norte.
2. Desarrollar el mercado latinoamericano y reimpulsar el mercado argentino de vinos.
3. Apoyar el desarrollo de pequeños productores de uva para integrarlos rentablemente en el negocio vitivinícola.

La Corporación Vitivinícola Argentina (COVIAR) está integrada por 12 entidades vitivinícolas del país, los gobiernos de las provincias productoras,

Mendoza y San Juan, y el resto en forma alternativa; así como en el orden nacional por el Instituto Nacional de Vitivinicultura y el Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA).

Finalizado su segundo año de gestión, la COVIAR ha mostrado un avance importante en el logro de los objetivos y la formulación de proyectos de corto y mediano alcance, claramente orientados a alcanzar las metas colectivas del sector.

No caben dudas que el futuro de la Vitivinicultura Argentina está trazado sobre el camino correcto, que las acciones proyectadas buscan el bien para el sector todo. El INV interviene apoyando el logro de los objetivos, articulando acciones entre lo público y lo privado y brindando los recursos y elementos necesarios para el cumplimiento del PEVI, que contempla el crecimiento, posicionamiento y sustentabilidad de la vitivinicultura del país.”

CAPÍTULO II

ANÁLISIS DE LOS COSTOS VITÍCOLAS

El sistema de información debe ser capaz de expresar los costos en función a los objetivos planteados, relacionándolos con los ingresos de los productos o servicios, a fin de analizar los resultados obtenidos para la gestión empresarial, por lo tanto es importante analizar desde el punto de vista terminológico el concepto de costos y sus clasificaciones, ya que éstos son pilares fundamentales para la comprensión de los temas a tratar.

A. Conceptos de costos ²

Existen diversos conceptos de costos según la finalidad perseguida. El objetivo de este trabajo no es abordar en profundidad este tema, por lo que sólo se mencionaran tres grandes conceptos a modo de introducción.

En un concepto amplio que define a los costos como todo esfuerzo que debe realizarse para obtener un objetivo.

Desde el punto de vista contable el costo de un producto es la expresión cuantitativa de todo esfuerzo, sacrificio o utilización de un factor económico, que da lugar a una expectativa de ingreso futuro, por lo que su devengamiento origina la creación de un activo.

“Desde el punto de vista económico, es toda vinculación coherente entre un objetivo o resultado productivo y los factores o recursos necesarios para lograrlo.”³

Esta vinculación es mayoritariamente física, lo que indica que se basa en cantidades físicas de objetivos y factores consumidos para lograrlos. En otras palabras, el componente físico consiste en la cantidad necesaria de un factor determinado para la obtención del objetivo deseado.

² GIMÉNEZ, Carlos M. [y colaboradores], **Sistemas de Costos** (Buenos Aires, La Ley, 2007), pág. 150/2.

³ CARTIER, Enrique, **Categorías de Costos. Replanteo**, en *Costos y Gestión*, N° 39 (Rosario, 2000), pág.

Esta relación, además, consta de un componente monetario, que es el precio o valor asignado necesario para la disponibilidad de una unidad del factor en cuestión.

B. Finalidad de la determinación de costos ⁴

Algunos de los fines que se persiguen al analizar los costos son:

- Comparar costos unitarios de cada línea de productos con su respectivo precio de venta (resultado por unidad vendida).
- Valuación de mercaderías y determinación de resultados económicos y contables.
- Efectuar análisis para la toma de decisiones.

c. Clasificación de los costos ⁵

Clasificar los costos consiste en agrupar los mismos según sean los comportamientos que tengan. Existen numerosas clasificaciones, se analizan las clasificaciones que servirán de guía a las determinaciones de costos establecidas en el presente trabajo.

1. Según referencia al todo o a las partes

- a) **COSTOS TOTALES.** Es la sumatoria de todos los costos incurridos para la obtención de un objetivo.
- b) **COSTOS UNITARIOS.** Es el costo correspondiente a cada una de las partes en que se divide el objetivo. Se obtiene dividiendo al costo total por el número de objetivos obtenidos.

⁴ PELLEGRINO, Antonio, **Guía de clases. Contabilidad de costos** (Mendoza, UNCuyo-FCE, 2000), pág. 1.

⁵ **Ibidem**, pág. 1/3.

2. Según vinculación entre factores y objetivos

- a) **COSTOS DIRECTOS.** Son aquellos costos que se pueden asignar en forma clara, objetiva y excluyente a cada objetivo. Esta asignación se puede realizar debido a la fácil medición de los insumos o elementos necesarios utilizados para obtener dicho objetivo. Por ejemplo: materia prima, materiales, mano de obra especializada, etc.
- b) **COSTOS INDIRECTOS.** Son los costos comunes a dos o más objetivos, que necesitan ser distribuidos a prorrata mediante la utilización de bases de distribución, ya que no pueden ser asignados específicamente a cada uno de los objetivos. Son ejemplo de estos costos, los de electricidad, alquileres, depreciación del edificio, etc.

3. Según el comportamiento de los factores

- a) **COSTOS VARIABLES.** Son aquellos costos que, en magnitudes globales, varían como consecuencia y conforme lo hace al volumen de actividades, entendiendo por actividad al volumen de unidades producidas y el volumen de unidades vendidas. El cambio en estos costos puede ser proporcional. Esto significa que la variación del costo total respecto del volumen de actividad varía en el mismo sentido. Pero no siempre es así: puede ser más que proporcional (progresivo, menos que proporcional (regresivo), mixto, escalonado, entre otros.
- b) **COSTOS FIJOS.** Son los costos que, en magnitudes globales, no varían – dentro de ciertos límites- ante cambios en el volumen de actividad. Estos costos pueden referirse a la capacidad o a las operaciones.
- c) **COSTOS MIXTOS.** Son los costos que tienen las características de los costos fijos y los variables al mismo tiempo. Los costos mixtos pueden ser escalonados o combinados. Por ejemplo: remuneración mensualizada más comisiones por ventas.

4. Según la función generadora del costo

- a) **COSTOS DE PRODUCCIÓN.** Son aquellos que surgen por producir los bienes o servicios.

- b) **COSTOS DE ADMINISTRACIÓN.** Son los costos correspondientes a la parte administrativa de la empresa. Comprende las funciones de dirección, planeación y gestión general de la empresa (Espósito).
- c) **COSTOS DE COMERCIALIZACIÓN.** Son aquellos costos que deben realizarse con motivo de la venta de los objetivos obtenidos en la producción de la empresa.
- d) **COSTOS DE FINANCIACIÓN.** Estos costos se refieren a la parte pagada por financiaciones obtenidas por parte de los proveedores, bancos, etc. (intereses, actualizaciones monetarias, diferencias de cambio).
- e) **COSTOS DE DISTRIBUCIÓN.** Incluyen todas las operaciones que se realizan desde el momento en que el producto es puesto en el depósito de artículos terminados.

D. Determinación del costo⁶

Para obtener un bien se necesita adquirir materia prima, materiales e insumos que, luego de pasar por ciertas etapas de producción, se convierten en el producto terminado.

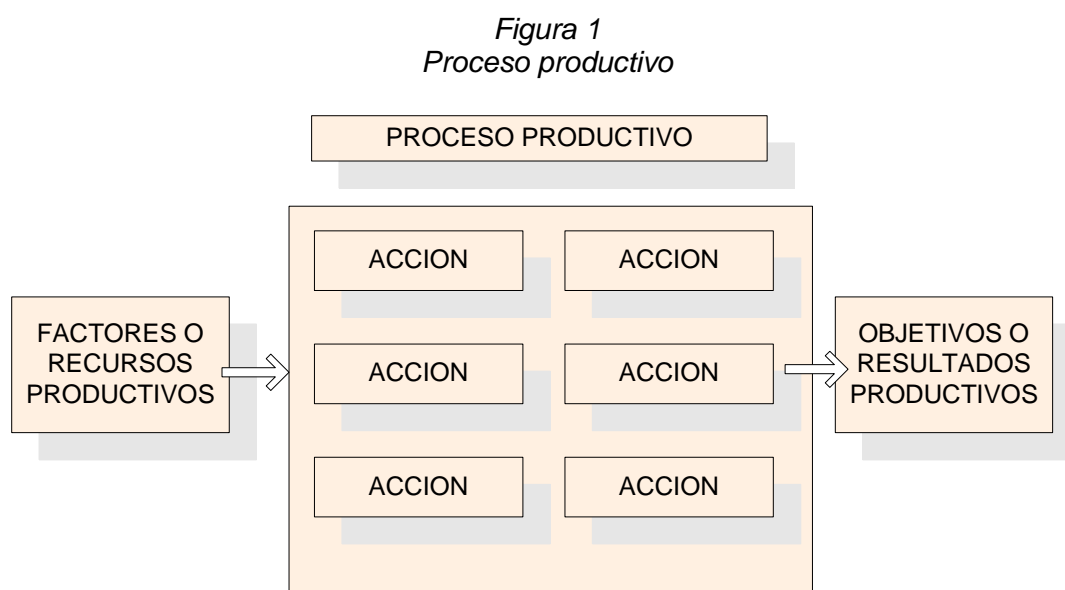
El conjunto de las etapas de producción forma lo que se denomina proceso productivo. También se define al proceso productivo como un sistema de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinta utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas.

Por costo primo se entiende la suma de las materias primas directas y la mano de obra directa. El costo de producción se obtiene agregando al costo primo los costos comunes de fabricación o costos indirectos de fabricación. Éste es el costo del producto puesto en el almacén de productos terminados.

⁶ OSORIO, Oscar, **La capacidad de producción y los costos** (Buenos Aires, Macchi, 1986), cap 2

Los gastos de comercialización, financieros y de administración general integran una serie de partidas que no se agregan al costo inventariable del producto; todos ellos se consideran atribuibles al periodo y se cancelan contra la cuenta de resultados.

Gráficamente lo podríamos representar de la siguiente manera:



Fuente: OSORIO, Oscar, **La capacidad de producción y los costos** (Buenos Aires, Macchi, 1986), cap 2.

E. Modelos de costo⁷

Son un conjunto de supuestos y relaciones básicas en que se sustenta una técnica de costo. Por su parte, la técnica de costo es un conjunto de procedimientos específicos utilizados para la determinación de un costo.

Los modelos de costos pueden clasificarse según cuales sean los factores considerados necesarios ó según cuanto de cada factor se considere necesario.

⁷PELLEGRINO, Antonio R. y BOSCHIN, Marta, **Guía de clases de Contabilidad de Costo** (Mendoza, UNCuyo-FCE, 2006), pág. 28/70.

1. Según los factores considerados necesarios

- MODELO DE COSTO COMPLETO. Cuando se consideran necesarios todos los factores usados en el proceso productivo.
- MODELO DE COSTO VARIABLE. Cuando solo se consideran aquellos factores sensibles a los cambios de volumen.

2. Según cuanto de cada factor se considere necesario

- MODELO DE COSTO RESULTANTE. La cantidad real usada.
- MODELO DE COSTO NORMALIZADO. La cantidad normal pautada.

Toda técnica lleva implícita la definición de necesidad de los factores tanto de su pauta cualitativa como cuantitativa. Por lo tanto, surgen distintas combinaciones de los modelos puros.

CAPÍTULO III

HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE COSTOS ⁸

Las herramientas de gestión de costos son un elemento indispensable en una organización que pretende incrementar sus beneficios. Ello debido que en el actual contexto el precio final de un producto o servicio se encuentra determinado por el mercado, es decir, el precio estará dado por lo que los consumidores estén dispuestos a pagar para obtener un producto o servicio con determinadas características. Por lo cual la única manera de mejorar sus ganancias y rentabilidad es a través de la gestión de los costos.

Las herramientas que se analizan para llevar a cabo el presente trabajo son las siguientes:

- Gestión estratégica de costos.
- Gestión basada en actividades y costo basado en actividades.

A. Gestión estratégica de costos

La Gerencia Estratégica de Costos consiste en la utilización que la gerencia o dirección de la empresa hace de la información de costos en las distintas etapas de la toma de decisiones de la misma. Analiza toda la información de la empresa para realizar una estrategia de costos a fin de maximizar la rentabilidad. ⁹

Dentro de los objetivos de la GEC se pueden mencionar los siguientes:

- Analizar e investigar la empresa como parte del contexto mundial.
- Evaluar la empresa en función a los objetivos planteados por la dirección.

⁸ SANCHEZ, Esther, **Guía de estudio. Los costos y las herramientas para la gestión** (Mendoza, UNCuyo-FCE, 2008), pág. 1, 9/14, 32/36 y 45.

⁹ SHANK, John K. y GOVINDARAJAN, Vijay, **Gerenciamiento Estratégico de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva**, trad. A. Franco (Bogotá, Norma, 1995), pág. 16.

- Interpretar las distintas etapas en la toma de decisiones.
- Examinar el sistema de información para la toma de decisiones.

Los componentes básicos del Gerenciamiento Estratégico de Costos, que se desarrollarán en la parte práctica son: ¹⁰

- CADENA DE VALOR. Se puede definir como el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extiende durante todos los procesos, que van desde la consecución de fuentes de materia prima para proveedores hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor.

La cadena de valor interna de la organización va desde los pagos a los proveedores por compras de materias primas hasta los costos pagados por el consumidor (ventas). Lo más importante es lograr el máximo beneficio por la diferencia entre compras y ventas (valor agregado). La cadena de valores de una firma pertenece a una cadena de valores más grande, donde conviven cadenas de valores de proveedores y clientes. La empresa puede aumentar su rentabilidad comprendiendo su propia cadena y viendo cómo sus actividades de valor encajan en las cadenas de valores de proveedores y clientes.

- POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO. Shank¹¹ define la estrategia como *"el proceso por el cual los gerentes, utilizando un horizonte de tiempo de tres a cinco años, evalúan las oportunidades ambientales externas, lo mismo que las fortalezas internas y los recursos, a fin de decidir sobre metas, e igualmente sobre un conjunto de planes de acción para alcanzar esas metas."* Son 3:

- Líder en costos.
- Calidad de los productos.
- Segmentación.

Como paso previo a la definición de la estrategia es necesario realizar un análisis FODA. El diagnóstico FODA permite identificar la situación actual, que está constituida por dos niveles; la situación interna y la situación externa.

¹⁰ *Ibidem*, pág. 17/18.

¹¹ *Ibidem*, pág. 19/20.

- LA SITUACIÓN INTERNA. Está constituida por factores o elementos que forman parte de la misma organización. En tanto la situación externa, se refiere a los elementos o factores que están fuera de la organización; pero que se interrelacionan con ella y la afectan ya sea de manera positiva o negativa. En el diagnóstico FODA se analiza la situación interna y aquí se desarrollan dos elementos principales que la conforman y se refiere a las fortalezas y las debilidades, aspectos que detallaremos a continuación:
 - LAS FORTALEZAS. Son los elementos positivos que posee la organización, estos constituyen los recursos para la consecución de sus objetivos. Ejemplos de fortalezas son: objetivos claros y realizables, constitución adecuada, capacitación obtenida, motivación, seguridad, conocimientos, aceptación, decisión, voluntad, etc.
 - LAS DEBILIDADES. Son los factores negativos que posee la organización, constituyéndose en barreras u obstáculos para la obtención de las metas u objetivos propuestos.
- LA SITUACION EXTERNA. Referida al análisis de la situación externa o ambiente que rodea a la organización y que le afecta. En este caso también se debe considerar dos elementos principales: las oportunidades y las amenazas.
 - LAS OPORTUNIDADES. Son los elementos del ambiente que la persona puede aprovechar para el logro efectivo de sus metas y objetivos. Pueden ser de tipo social, económico, político, tecnológico, etc. Algunos ejemplos serían: afiliación, apoyo de otras organizaciones, oferta de capacitación, paz social, nueva tecnología, tecnología apropiada.
 - LAS AMENAZAS. Son los aspectos del ambiente que pueden llegar a constituir un peligro para el logro de los objetivos, entre otras: falta de aceptación, antipatía de otros hacia lo que se hace, malas relaciones interpersonales, competencia, rivalidad, falta de apoyo y cooperación.

A continuación, podemos visualizar gráficamente la matriz FODA, agrupando los aspectos positivos por un lado, y los negativos por el otro, e identificando en cada caso si estos aspectos surgen por motivos internos o externos a la organización.

Figura 2
MATRIZ FODA

ASPECTOS POSITIVOS		ASPECTOS NEGATIVOS	
FORTALEZAS	OPORTUNIDADES	DEBILIDADES	AMENAZAS
INTERNAS	EXTERNAS	INTERNAS	EXTERNAS
F	O	D	A

Fuente: SHANK, John K y GOVINDARAJAN, Vijay, **op. cit.**, pág. 21.

Agrupadas de esta manera, tenemos el diagnóstico FODA, cuyo nombre proviene de la primera letra de los elementos que constituyen el diagnóstico. En este momento lo que interesa es que se aumenten los aspectos positivos (fortalezas y oportunidades) y se disminuya los elementos negativos: (debilidades y amenazas).

A partir de esta información se pueden tanto definir tanto acciones futuras como así también tener una idea de nuestra situación actual. Con los datos se puede planear la solución de los problemas aprovechando los aspectos positivos y evitando los elementos negativos.

Otros elementos que nos brinda este análisis son los siguientes:

- Información para la toma de decisiones.
- Datos para plantear objetivos más concretos y realizables.
- Conocimiento de sus recursos propios y los que puede obtener del ambiente.
- Reconocer las ventajas y desventajas de las diferentes opciones y alternativas posibles.
- Un marco para la definición de prioridades.

Con los datos obtenidos se puede definir el inicio de un proceso de planificación estratégica.

El objetivo de la estrategia competitiva para una empresa es encontrar una posición competitiva, ya sea a través de sobresalir entre las fuerzas competitivas,

o bien, inclinándolas a su favor. Siguiendo a Porter¹², podemos decir que existen cinco fuerzas competitivas que resultan fundamentales para la formulación de la estrategia; la idea es que la corporación debe evaluar sus objetivos y recursos frente a estas cinco fuerzas que rigen la competencia industrial:

1. Amenaza de entrada de nuevos competidores

El mercado o el segmento no es atractivo dependiendo de si las barreras de entrada son fáciles o no de franquear por (para) nuevos participantes que puedan llegar con nuevos recursos y capacidades para apoderarse de una porción del mercado.

2. La rivalidad entre los competidores

Para una corporación será más difícil competir en un mercado o en uno de sus segmentos donde los competidores estén muy bien posicionados, sean muy numerosos y los costos fijos sean altos, pues constantemente estará enfrentada a guerras de precios, campañas publicitarias agresivas, promociones y entrada de nuevos productos.

3. Poder de negociación de los proveedores

Un mercado o segmento del mercado no será atractivo cuando los proveedores estén muy bien organizados gremialmente, y tengan fuertes recursos que les permitan y puedan imponer sus condiciones de precio y tamaño del pedido. La situación será aún más complicada si los insumos que suministran son claves para nosotros, ya sea porque tienes pocos sustitutos o porque sus costos sean elevados.

4. Poder de negociación de los compradores

Un mercado o segmento no será atractivo cuando el comprador posee poder de compra debido a que compra grandes volúmenes con relación a las ventas del sector, si producto que ofrece la organización es poco diferenciado, o si el comprador enfrenta costos bajos por cambiar de proveedor. A mayor

¹² DUEÑAS RAMIA, Germán, **Cálculo de costos por actividad**, en *Serie de Cuadernos*, sección Administración N° 127 (Mendoza, UNCuyo-FCE), pág. 11.

organización de los compradores mayores serán sus exigencias en materia de reducción de precios, de mayor calidad y servicios y por consiguiente la corporación tendrá una disminución en los márgenes de utilidad.

5. Amenaza de ingreso de productos sustitutos

Un mercado o segmento no es atractivo si existen productos sustitutos reales o potenciales. La situación se complica si los sustitutos están más avanzados tecnológicamente o pueden entrar a precios más bajos reduciendo los márgenes de utilidad de la corporación y de la industria.

B. Gestión y costos basados en actividades ¹³

La asignación de costos por este método también se da en dos etapas, donde la primera consiste en acumular los costos indirectos de fabricación por centros de costos con la diferencia que no solamente se utilizan más centros que en los métodos tradicionales sino que éstos toman otro nombre, se denominan “Actividades”. En la segunda etapa los costos se asignan a los trabajos de acuerdo con el número de actividades que se requieran para ser completados.

El enfoque de la contabilidad de costos por actividades para la gestión de costos divide la empresa en actividades. Una actividad describe lo que la empresa hace, la forma en que el tiempo se consume y las salidas de los procesos. La principal función de una actividad es convertir “Recursos” (materiales, mano de obra, tecnología) en salidas.

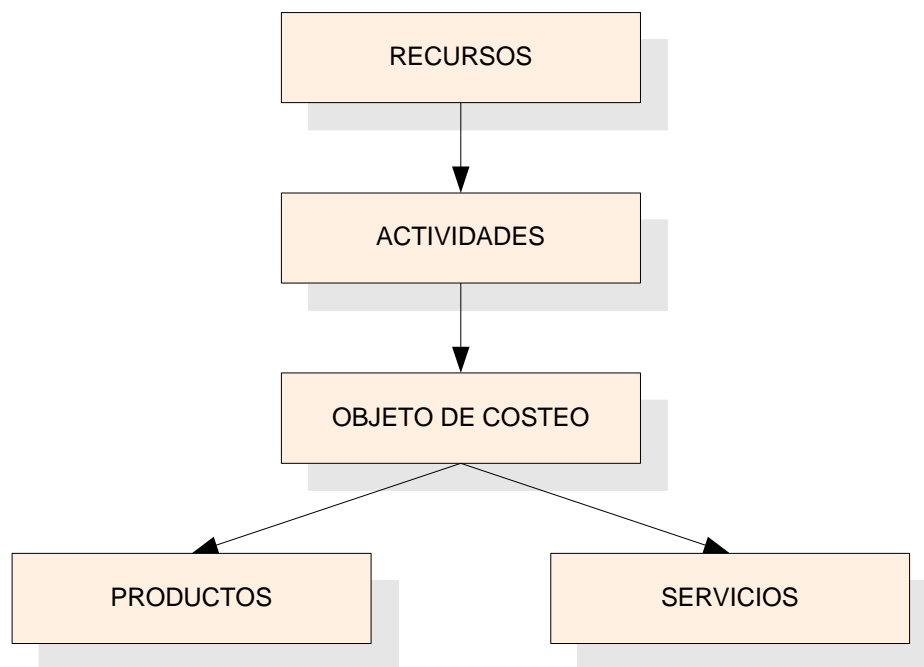
El ABC como proceso para calcular costos está asociado a productos o servicios que se obtienen como consecuencia de actividades sucesivas, que exigen del consumo de recursos o factores humanos, técnicos y financieros. De lo que se deriva que los costos que soporta una empresa son resultado de la realización de determinadas actividades, las cuales a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios que vende la empresa.

Para poder elaborar un producto se necesitan costos (recursos) que no son consumidos por los productos, sino que los consumen las actividades que se

¹³ PODMOGUILNYE, Marcelo Gustavo, **Costeo Basado en Actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas** (Buenos Aires, La Ley, 2005), pags. 115/117.

realizan para poder elaborarlos. El producto consume actividades y las actividades a su vez consumen recursos. Bajo este sistema, no sólo los productos son susceptibles de costo, sino que también lo es todo aquello que consuma actividades. Gráficamente lo podemos observar:

Figura 3
Proceso ABC



Fuente: DUEÑAS RAMIA, *op. cit.*, pág. 9.

A continuación se mencionan las principales finalidades, beneficios y limitaciones que presenta el método de costo basado en actividades (ABC):

1. Finalidades

A continuación se enumeran algunas de las finalidades que plantea este modelo:

- Producir información útil para establecer el costo por producto.
- Obtención de información sobre los costos por líneas de producción.
- Utilizar la información obtenida para establecer políticas de toma de decisiones de la dirección.

- Producir información que ayude en la gestión de los procesos productivos.

2. Beneficios

- Facilita el costo justo por línea de producción, particularmente donde son significativos los costos generales no relacionados con el volumen.
- Analiza otros objetos del costo además de los productos.
- Indica inequívocamente los costos variables a largo plazo del producto.
- Produce medidas financieras y no financieras, que sirven para la gestión de costos y para la evaluación del rendimiento operacional.
- Ayuda a la identificación y comportamiento de costos y de esta forma tiene el potencial para mejorar la estimación de costos.
- Permite su adaptación a costos históricos o normalizados.

3. Limitaciones

- Existe poca evidencia que su implementación mejore la rentabilidad corporativa.
- No se conocen consecuencias en cuanto al comportamiento humano y organizacional.
- La información obtenida es histórica.
- La selección de inductores de costos y costos comunes a varias actividades no se encuentran satisfactoriamente resueltos.
- En las áreas de control y medida, sus implicaciones todavía son inciertas.
- Complejidad cuando se define gran número de actividades.

Los pasos a seguir para la implementación del ABC son:

- a) ANÁLISIS DE LOS PROCESOS DE VALOR. Se deberá identificar las diferentes actividades que se realizan en el ente, distinguiendo aquellas que agregan valor de las que no lo hacen, para decidir la eliminación o reducción de estas últimas.
- b) IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES QUE SE DESARROLLAN EN CADA CENTRO DE COSTOS. Se agrupan las actividades que están vinculadas entre si y que

conforman un centro de actividad que será consumida en forma más o menos igual por un determinado objeto de costo.

- c) DETERMINACIÓN DE LOS INDUCTORES DE COSTOS PARA MEDIR ADECUADAMENTE LOS COSTOS VINCULADOS A LAS ACTIVIDADES. Este paso se relaciona con la asignación de los centros de costos de actividad a los objetos de costo.
- d) AGRUPACIÓN DE LAS ACTIVIDADES HOMOGÉNEAS Y DETERMINACIÓN DEL COSTO UNITARIO DEL INDUCTOR DE COSTOS. Consiste en agrupar todas las actividades que tengan el mismo inductor de manera tal que sea más fácil su posterior asignación al centro de costos.
- e) ASIGNACIÓN DE COSTOS A LOS PRODUCTOS VÍA INDUCTORES. Es la determinación del costo final de los productores a través de la sumatoria de los costos directos y de los costos de las actividades consumidas a través de los inductores.

Se debe tener en cuenta que el sistema de costos basado en las actividades se instaura como una filosofía de gestión empresarial, en la cual deben participar todos los individuos que conformen la empresa, desde los obreros y trabajadores de la planta, hasta los más altos directivos, ya que al tener cubiertos todos los sectores productivos, la empresa puede obtener ventajas competitivas y comparativas frente a las entidades que ejercen su misma actividad.

El ABM es una herramienta de gerenciamiento cuyo objetivo es incrementar el valor recibido por los clientes. Esto implica mejorar la rentabilidad y utilidades de la organización entregando esos valores en los productos o servicios que se comercializan. Para lograrlo se necesita introducir eficiencia y eficacia e incrementar el valor agregado de las actividades. Dicho de otra manera, es encontrar las causales de los problemas y tomar las decisiones correctas. Para llevar a cabo este gerenciamiento es que utilizamos el ABC.

Segunda parte: Marco de aplicación

En base al marco teórico conceptual analizado, se desarrolla una aplicación a una organización de nuestro medio que permite apropiar los conceptos expuestos.

Comprende la descripción de la empresa objeto del estudio, su estructura organizacional, los ingresos esperados y la incidencia de los factores de costo en función a la metodología de determinación de costos basados en actividades.

Con el objetivo de mostrar la mecánica utilizada se determinan resultados de acuerdo a los modelos de costo variable y completo analizando sus diferencias y las causas generadoras. Además se proporciona una guía para la dirección del sector tomado como aplicación práctica, identificando los conceptos necesarios para una adecuada información a nivel interno y externo.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA EMPRESA

Se trata de una finca que posee una superficie total de 45 hectáreas, las cuales se encuentran plantadas en su totalidad por distintas variedades de uvas, que dependiendo de las cualidades de las mismas, tendrán diferentes destinos.

La empresa está ubicada en la calle 3 sin número del Distrito de Chapanay, departamento de San Martín, provincia de Mendoza.

A. Organización de la empresa

Se trata de una empresa de carácter familiar que está dirigida por los miembros de dicha familia, quienes se encargan de controlar todas las actividades que se realizan.

B. Activos de la explotación

Se debe tener en cuenta, que uno de los principales activos con los que cuenta la explotación es la mano de obra. Respecto de esto existen cuatro empleados permanentes que se encargan de realizar la mayoría de las tareas, salvo aquellas específicas como son poda, cosecha, acomodo de pámpanos y control sanitario, para las cuales se contrata a personal temporario.

Además, la explotación cuenta con los siguientes activos fijos:

- 4 Casas de material.
- 1 Galpón.
- Tractor marca Deutz.
- 2 Pozos.
- Máquina desmalezadora.
- Implementos agrícolas:

- Arado.
- Rastra de disco.
- Desorillador.
- Herramientas varias (palas, zapas, escaleras, etc.).

Las viviendas son utilizadas por los empleados permanentes, quienes tienen a su cargo el pago de los servicios de luz eléctrica y agua potable.

c. Productos finales obtenidos

El producto final que se obtiene de la explotación del establecimiento son distintas variedades de uvas. Todas las variedades están destinadas a la elaboración de vino, diferenciándose aquellas destinadas a la elaboración de vino común o de vino fino.

Las variedades de uvas existentes en la propiedad y el destino de las mismas se detallan a continuación:

- Chardonnay (Vino fino).
- Criolla (Vino común).
- Pedro Giménez (Vino común).
- Moscatel (Vino común).
- Syrah (iniciando su producción).

A continuación se muestra la distribución de la producción por variedad y según su finalidad:

Cuadro 1
Variedades de uva por propósito y superficie implantada

VARIEDAD	PROPÓSITO	CANTIDAD DE HECTAREAS
Chardonay	Vino Fino	10
Criolla	Vino Común	10
Moscatel	Vino Común	10
Pedro Giménez	Vino Común	7
Syrah	Vino Fino	4

Fuente: Datos proporcionados por el dueño de la explotación, Celia Rizzo.

La producción promedio por hectárea se estima en kilogramos por temporada agrícola. Considerando esto, la producción anual de la finca estaría dada de la siguiente manera:

- Rendimiento por hectárea:
 - Chardonnay 13.000 Kg. por ha.
 - Criolla 22.000 Kg. por ha.
 - Moscatel 23.000 Kg. por ha.
 - Pedro Giménez 20.000 Kg. por ha.
 - Syrah 5.000 Kg. por ha.
- Producción Anual:
 - Chardonay 130.000 kg.
 - Criolla 220.000 kg.
 - Moscatel 230.000 kg.
 - Pedro Giménez 140.000 Kg.
 - Syrah 20.000 Kg.

D. Proceso productivo

La vid es una planta perenne, y puede permanecer en producción durante muchísimos años. Cada año se repite un ciclo biológico que puede ser influenciado (en parte) por las condiciones ambientales y por el accionar del hombre.

En un cultivo comercial, el hombre interviene realizando una serie de labores culturales tendientes a optimizar la calidad de la cosecha. En el cultivo de vid para vinificar, las labores específicas normalmente realizadas son: poda, desbrote, acomodo y recorte de pámpanos y cosecha. Además, se requiere de otras labores más generales como: riego, control de heladas, fertilización, control de malezas y control fitosanitario. Cada una de estas labores requiere de momentos específicos para su realización, que están estrechamente ligados al ciclo biológico de la vid.

1. Ciclo biológico¹⁴

“En el cuadro siguiente se detallan, en eje vertical las actividades que lleva a cabo la vid en su ciclo biológico, y en el eje horizontal la indicación de los meses en los que se producen dichos fenómenos naturales. En cada ciclo biológico la planta deberá asegurarse: el crecimiento y desarrollo de sus órganos vegetativos (brotación y crecimiento de pámpanos y raíces); el crecimiento, desarrollo y madurez de sus órganos reproductivos (floración, cuaje y madurez de los frutos); y la acumulación de reservas, que aseguren su perennidad (agostamiento).”

¹⁴ GALLO, Silvia, **El ciclo anual de la vid. Oportunidad de las prácticas de manejo** (2008), en <http://www.inta.gov.ar/valleinferior/info/r57/vid.pdf> [Oct/10].

Cuadro 2
Ciclo biológico de la vid.

Ciclo anual	May	Jun	Jul	Ago	Set	Oct	Nov	Dic	Ene	Feb	Mar	Abr
Reposo invernal	—————											
Brotación					———							
Crecim. Pámpanos						—————						
Floración							———					
Cuaje							———					
Envero									———			
Madurez fruto										—————		
Agostam. pámpanos										—————		

Fuente: Datos proporcionados por Silvia Gallo.

2. Cronograma de labores culturales¹⁵

“En el cuadro siguiente se detallan en eje vertical las actividades que se llevan a cabo en el establecimiento y en el eje horizontal la indicación de los meses en los que se efectúan las mismas. Posteriormente, se describen dichas actividades y se detallan los recursos que se utilizan en ellas. En el capítulo IV (análisis ABC) se determinarán los costos de las mismas”.

¹⁵ GALLO, Silvia, **El ciclo anual de la vid. Oportunidad de las prácticas de manejo** (2008), en <http://www.inta.gov.ar/valleinferior/info/r57/vid.pdf> [Oct/10].

Cuadro 3
Cronograma de labores culturales

	May	Jun	Jul	Ago	Set	Oct	Nov	Dic	Ene	Feb	Mar	Abr
Control de heladas					—————							
Poda invernal		—————										
Periodo de riego					—————							
Fertiliz. Nitrogen.							—					—
Desbrotos							—————					
Acomodo pámpanos							—————					
Despunte pámpanos								—————				
Control de malezas					—————		—			—————		
Control sanitario						—	—	—	—			
Cosecha											—————	—————

(*)El control sanitario está sujeto a las condiciones climáticas.

“Cabe aclarar que para algunas labores no sólo debe considerarse el ciclo del cultivo, sino también las condiciones climáticas o agroambientales, como puede ser el caso del momento de inicio de las tareas de desbrote o fertilización, para las cuáles es conveniente que haya finalizado el período de riesgo de heladas tardías (en nuestra zona principios de mes de noviembre). Lo mismo ocurre con la aplicación de productos fitosanitarios, donde debe contemplarse la susceptibilidad de la planta ante el ataque de un determinado patógeno y las condiciones ambientales favorables o no para su desarrollo.”

A continuación¹⁶ se detallan las labores culturales a ser realizadas en la explotación y los recursos necesarios para desarrollar las mismas.

a) Control de heladas

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Combustible.

¹⁶ Datos proporcionados por el ingeniero agrónomo Juan José Milordo.

- Combustible (para realizar controles activos).
- Riego (para realizar controles pasivos).

DESCRIPCIÓN. Es política de la empresa no realizar control de heladas de manera activa, ya que su implementación resulta muy costosa dado el alto precio de los combustibles. Si se realizan controles pasivos, en los que se riega el terreno con anterioridad al momento en que se pronostica que hay probabilidad de ocurrencia de heladas.

b) Poda Invernal

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Tijeras, podones, serruchos.

DESCRIPCIÓN. Consiste en la eliminación de materia vegetal a fin de recomponer la estructura productiva de cada planta y establecer la carga productiva para el próximo ciclo agrícola.

c) Riego

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Herramientas menores (pala, azada, linterna).

DESCRIPCIÓN. El riego es realizado cada ocho días en turnos de ocho horas cada uno. Esta actividad se realiza en dos etapas: preparación para el riego y riego propiamente dicho.

La preparación consiste en que los días previos al ingreso del agua en la propiedad, se deben limpiar acequias y preparar el terreno realizando las regueras a fin de maximizar el rendimiento del agua en tiempo y cantidad.

El riego propiamente dicho consiste en reponer al suelo el agua que es evapotranspirada por el cultivo. El agua en este caso se extrae de un pozo ubicado en la propiedad, que funciona con un motor eléctrico.

d) Fertilización nitrogenada

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Fertilizante (nitrógeno).

DESCRIPCIÓN. Se realizan 2 tipos de fertilización: una nitrogenada y otra con guano. Consiste en reponer nutrientes al suelo extraídos por el cultivo.

e) Desbrotos

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Tijeras.

DESCRIPCIÓN. Eliminación de los brotes que crecen en el tronco, pitones y aquellos que no sean de utilidad productiva. Se realiza esta actividad porque los brotes innecesarios debilitan a la planta.

f) Acomodo pámpanos (cruzar y envolver)

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Totorá o cinta para atar.

DESCRIPCIÓN. Es una actividad complementaria a la poda. Consiste en fijar la planta al sistema de conducción.

g) Despunte pámpanos

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Tijeras.

DESCRIPCIÓN. Consiste en cortar los brotes a la altura del último alambre de conducción a fin de controlar el vigor de crecimiento.

h) Control de malezas

Recursos necesarios:

- Mano de obra.

- Tractor.
- Desmalezadora.
- Rastra de disco.
- Arado.
- Herbicida.

DESCRIPCIÓN. Consiste en eliminar malezas que existen en los cultivos de vid para eliminar la competencia por el agua y los nutrientes del suelo.

i) Control sanitario

Recursos necesarios:

- Mano de obra.
- Tractor.
- Pulverizadora.
- Agroquímicos (fungicidas).

DESCRIPCIÓN. Se realizan las pulverizaciones necesarias de acuerdo a la variedad y al estado climático del año. En variedades finas (como en Chardonnay) se tiene especial cuidado en el control de oídio y peronospora.

Las variedades comunes son más susceptibles a la peronospora que al oídio. Por lo general, se realizan controles combinados para ambas enfermedades.

j) Cosecha y acarreo

El acarreo está a cargo de la bodega y no de la empresa.

Recursos necesarios:

- Mano de obra: 2 (fichero y recorredor).
- Tachos.
- Fichas.

DESCRIPCIÓN. Es la recolección de las uvas del viñedo y su colocación en el transporte para su posterior traslado a la bodega.

k) Labores mecánicas del suelo

Recursos necesarios:

- Tractor.
- Arado.
- Niveladora.
- Cincel.
- Desorillador.
- Subsolador.

DESCRIPCIÓN. Es la actividad realizada para mantener las condiciones de permeabilidad y transitabilidad del suelo.

CAPÍTULO V

APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE GESTIÓN A LA VITINICULTURA

En función a determinados requerimientos de la dirección, tal como el análisis del sector, se estudian los fundamentos del gerenciamiento estratégico de costos. Con el objetivo de lograr determinados niveles de rentabilidad, el gerenciamiento basado en actividades, gestiona la manera de introducir eficiencia y eficacia e incrementar la creación de valor en las actividades que son realizadas en los distintos procesos.

A. Gerencia estratégica de costos

A continuación se desarrollaran los aspectos fundamentales referidos al Gerenciamiento Estratégico de costos, a saber:

- Cadena de valor de la finca.
- Posicionamiento estratégico.

1. Cadena de valor

Como se expuso en el desarrollo teórico, la cadena de valor de una firma pertenece a una cadena de valor más grande, donde conviven cadenas de valor de proveedores y clientes. La empresa puede aumentar su rentabilidad comprendiendo su propia cadena y viendo cómo sus actividades de valor encajan en las cadenas de valor de proveedores y clientes.

Para comprender el tema, se enumeran los eslabones de la cadena de valor del sector:

- Vivero y proveedor de insumos.
- Productor vitícola.

- Cosecha y acarreo.
- Bodega.
- Fraccionador.
- Mayorista.
- Minorista.
- Consumidor final.

Se puede observar claramente que la empresa sólo ocupa el segundo eslabón de la cadena de la industria. Esto no indica menor importancia dentro de la misma, sino que es el eslabón que provee la materia prima necesaria para continuar el proceso.

A continuación se desarrollan los eslabones de la cadena del sector que se vinculan en forma directa con la empresa: proveedores, transporte de materia prima y fábrica.

a) Proveedores

En este ente se pueden distinguir dos tipos de proveedores: los que proveen las plantas y los proveedores de insumos, químicos, fertilizantes, etc.

Proveedores de plantas: actualmente el vínculo es casi nulo, ya que se recurre a ellos en caso de necesitar reponer alguna planta.

En el momento inicial (durante la plantación), se obtuvieron grandes ventajas. La más destacada fue el precio convenido entre las partes, ya que al realizar pago de contado y compra de gran volumen, el proveedor accedió a disminuir el precio unitario.

Proveedores de productos agroquímicos: a este tipo de proveedores se acude con gran frecuencia, debido a que la mayoría de las etapas del proceso productivo, o mejor dicho, las más importantes para lograr una buena cosecha, requieren la utilización de estos insumos.

Los proveedores con los que opera la empresa son los siguientes:

- Cadea.
- Clop.
- Chimeno.

Las cantidades de insumos requeridas durante el proceso productivo no son de gran magnitud, por lo que se adquieren al momento de su utilización.

b) Transporte de materia prima

Tanto el costo del traslado como la responsabilidad del mismo corren por cuenta de la bodega, quien envía sus propios camiones para el acarreo. Esto implica una disminución en el precio de venta en la producción total, al absorber el costo de dicho acarreo. Por lo tanto la relación entre el transportista y el productor es mínima.

c) Bodega

Los clientes de la empresa están representados por las bodegas, que ocupan el cuarto lugar dentro de la cadena de valor de la industria. La bodega compra las uvas para luego someterlas a un proceso de manera tal de obtener vino a granel.

Como se indicó previamente, la empresa bajo estudio tiene poder de negociación casi nulo porque los precios de venta son impuestos por la bodega y además cabe aclarar que el gobierno interviene en los precios de las transacciones. Esto se observa con mayor claridad en las uvas destinadas a vino común, mientras que en aquellas que se utilizan para vino fino (Chardonnay) el productor tiene una mejor posición de negociación.

El cliente principal con el que opera es *Bodega Maíz Group* y *Bodega Gancia*.

2. Análisis del posicionamiento estratégico

Como se vio anteriormente en el desarrollo teórico del GEC, según el posicionamiento estratégico, una empresa puede competir optando por tener costos bajos (liderazgo en costos) o bien ofreciendo productos de calidad superior a los de la competencia (diferenciación de productos). Estas alternativas implican posiciones gerenciales distintas, por ende las perspectivas de análisis de los costos también van a ser distintas.

Según lo establecido en el marco conceptual es condición previa a la adopción de la estrategia a seguir por la empresa, el conocimiento de las fortalezas y debilidades que posee, como así también las oportunidades y las

amenazas que la afectan. Por lo tanto a continuación se presenta el análisis FODA, el mismo se desarrolló tanto para el sector vitícola, como para le empresa en si.

a) Análisis FODA a nivel sectorial

(1) FORTALEZAS

- Existencia de un plan integral estratégico para el sector (PEVI 2020), avalado y apoyado por gran cantidad de instituciones, cámaras, asociaciones y universidades relacionadas con la vitivinicultura.
- Participación de Mendoza en red Great Wine Capital (GWC), lo que permite mejorar el posicionamiento institucional de la provincia como productor vitivinícola.
- Disponibilidad de acceso a información y apoyo técnico a través de instituciones destinadas a tal efecto.
- Reconocimiento a nivel mundial de la calidad de producción de uvas de vinificar de la provincia.
- Existencia de un organismo de control y estadística específico para el sector (INV).
- Zona climática y condiciones geológicas óptimas para el cultivo de la vid.
- Gran conocimiento sobre las distintas variedades que se cultivan.
- Empadronamiento por cuarteles de las propiedades vitícolas.
- Reemplazo de viñedos viejos por variedades acordes a la demanda actual.

(2) DEBILIDADES

- Poco poder negociador de los productores para establecer el precio del producto.
- Escasa inversión en tecnología y automatización del proceso productivo.
- Desconocimiento por parte de pequeños y medianos productores de sus costos.
- Falta de mano de obra calificada.
- Alta presión tributaria.

(3) AMENAZAS

- Inestabilidad en el precio de los insumos.
- Zona climática con alta probabilidad de incidencia de heladas y granizo.
- Inestabilidad política y económica.
- Aparición de nuevas plagas.
- Disminución de la cantidad de mano de obra debido a la modalidad con la que operan los planes sociales que entrega el gobierno.
- Problemas legales surgidos a partir de la ley N° 20.744.

(4) OPORTUNIDADES

- Aumento en el consumo de vino, tanto en el mercado interno como externo.
- Tendencia alcista de los precios de la producción primaria en los últimos años.
- Disponibilidad de acceso a créditos a través del Fondo para la Transformación y Crecimiento.
- Reducción del área implantada en el mundo.

b) Análisis FODA a nivel empresa

(1) FORTALEZAS

- Alta capacidad de gestión y conducción por parte de los propietarios, ya que al estar interesados en el éxito del negocio, se instruyen en el tema a fin de obtener los mejores resultados posibles.
- Alto grado de compromiso de dueños y empleados permanentes.
- La empresa se encuentra inscripta ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, los empleados se encuentran legalmente inscriptos, y se cumplen con todos los requisitos legales pertinentes. Todo esto lleva a evitar problemas de tipo legal y fiscal.
- Excelente zona productiva.
- Propiedad cercana al centro urbano de General San Marín, por lo que se puede obtener insumos con facilidad.
- La empresa dispone de los implementos agrícolas adecuados para el manejo de los cultivos.

(2) DEBILIDADES

- Falta de cambios tecnológicos en algunas labores culturales.
- Poco o nulo poder negociador para la venta de la producción, ya que los precios los fija el mercado.
- Dificultades de financiamiento para hacer frente a grandes inversiones.
- Inexistencia de una planificación estratégica presentada por escrito.

(3) AMENAZAS

- Falta de mano de obra calificada para determinadas tareas.
- Altos costos para hacer frente a problemas climáticos.
- Alta presión tributaria.
- Problemas legales surgidos a partir de la ley N° 20.744.
- Volatilidad en los precios de los insumos.

(4) OPORTUNIDADES

- Existencia de instituciones, fundaciones y asociaciones de productores con las cuales la empresa puede conseguir apoyo.
- Posibilidad de conseguir créditos para mejoras de infraestructura y para determinadas labores culturales (como por ejemplo, cosecha y acarreo).
- Existencia de un plan estratégico para el sector (PEVI 2020).
- Tendencia alcista de los precios de la producción primaria en los últimos años.

c) Fuerzas competitivas

A partir de lo expuesto en el marco teórico, existen distintas fuerzas competitivas que influyen en el posicionamiento estratégico a adoptar. Para el caso bajo análisis las fuerzas competitivas que afectan a la entidad son las siguientes:

1. AMENAZA DE ENTRADA DE NUEVOS COMPETIDORES. Observamos que esto es una ventaja competitiva para la empresa, ya que las barreras de entrada de nuevos competidores son difíciles y costosas de superar. Si bien en Mendoza existe la mayor parte de superficie inculta y con suelos aptos para el cultivo, la dificultad

surge al observar que la provincia tiene un clima desértico, donde el agua es un recurso escaso. El riego de cultivos se realiza principalmente con agua proveniente del deshielo de nieve de la Cordillera de los Andes (aguas superficiales) o bien a través de la extracción de agua de pozo (aguas subterráneas). La primera es limitada y se consigue sólo si la propiedad ya tiene derecho a recibir dichas aguas, la segunda requiere de grandes inversiones para traerla a la superficie.

2. LA RIVALIDAD ENTRE LOS COMPETIDORES. Aquí la empresa no posee una ventaja, ya que la rivalidad entre competidores es muy fuerte porque existe gran cantidad de productores. En el caso de las uvas finas (Chardonnay) se podría obtener una pequeña ventaja con respecto a las uvas comunes, pero igualmente la rivalidad entre competidores es fuerte.
3. PODER DE NEGOCIACIÓN DE LOS PROVEEDORES. Tampoco en este caso la empresa posee una ventaja, ya que la mayor parte de los insumos que necesita para producir tienen un precio de mercado conocido (combustibles, herramientas, maquinaria, productos agroquímicos) y la magnitud de la empresa no permite poder negociar precios, ni obtener descuentos por compras al por mayor.
4. PODER DE NEGOCIACIÓN DE LOS COMPRADORES. En el caso de las uvas comunes el poder negociador de la empresa es nulo, estas uvas tienen un precio de mercado conocido al momento de la cosecha. En los últimos años el gobierno ha fijado(a través de operativos de compra de uva) un valor mínimo o *piso* para el precio de las uvas comunes, que es al cual los bodegueros compran, o bien los productores le venden al fideicomiso constituido con fondos del estado provincial.

En el caso de las uvas Chardonnay, el productor puede tener un poder de negociación algo más grande que con respecto a las uvas comunes, ya que las mismas se utilizan para hacer determinados vinos o vinos espumosos, y la oferta de esta variedad es limitada. Igualmente el poder de negociación del productor es acotado.

5. AMENAZA DE INGRESO DE PRODUCTOS SUSTITUTOS. Aquí aparece otra de las ventajas competitivas de la empresa, ya que al no existir ningún sustituto al fruto de la vid, no existe amenaza de ingreso de productos sustitutos.

En el caso particular de la empresa que se está analizando, se observa que no domina ninguna de las estrategias planteadas anteriormente. Según nuestro criterio, sería conveniente adoptar distintos posicionamientos, en función de cuál es el destino de la uva. Por eso, consideramos que para las uvas destinadas a vino común convendría ser líder en costos y para las uvas destinadas a vino fino resultaría más ventajoso ofrecer un producto de calidad superior.

Otra forma de lograr un posicionamiento estratégico podría obtenerse reconfigurando la cadena de valor de la empresa. Como se vio anteriormente, dentro de la cadena de valor del sector, la empresa sólo abarca el eslabón correspondiente a la producción vitícola. Una opción para mejorar esta situación podría consistir en abarcar mayor cantidad de eslabones en la cadena de valor del sector.

Es fundamental que los propietarios de la empresa analicen estas alternativas de manera tal de no quedarse varados entre estrategias disímiles. Se debe decidir entre opciones que impliquen una reducción de costos, o bien en adquirir una bodega para poder llevar a cabo la propuesta de introducir marca propia en el mercado, y así obtener una concreta diferenciación.

B. Gestión y costo basado en actividades

En un momento como el actual caracterizado por una profunda competencia y mayores avances en el descubrimiento de tecnologías, es necesario efectuar una observación analítica de las unidades operativas. El gerenciamiento basado en actividades brinda una respuesta detallada del análisis de las acciones y sus costos.

El objetivo es la creación del valor recibido por los clientes, ello implica mejorar la rentabilidad y utilidades de la organización entregándole esos valores. Para lograrlo se debe introducir eficiencia y eficacia en las actividades.

Este modo de gerenciar a la organización se apoya en la información suministrada por el método de asignación de costos basados en actividades.

Esta metodología es apropiada para ser desarrollada en el sector vitícola.

El proceso productivo de la finca abarca el período de un año. Es por esto que todos los cálculos numéricos de costos se refieren a dicho período.

El impuesto inmobiliario, así como la amortización de la casa habitación ocupada por el encargado general de la propiedad, se consideran actividades de apoyo.

Las amortizaciones de herramientas e implementos varios se distribuyen teniendo en cuenta las horas de uso consumidas por cada actividad.

La amortización de la plantación se asignará por partes iguales a cada actividad.

El gas oil consumido por el tractor y el resto de las maquinarias lo consideraremos como un costo en función a los litros consumidos por cada actividad.

A continuación se representa gráficamente las actividades realizadas por la empresa, y los servicios de apoyo con sus correspondientes inductores.

*Cuadro 4
Actividades de la empresa.*

	<u>Actividad</u>	<u>Subactividad</u>	<u>Inductor</u>
Producción	Control de Heladas	<i>Control Pasivo</i>	Horas Pozo
	Riego	<i>Preparación del Riego</i>	Hectárea
		<i>Riego propiamente dicho</i>	Horas Pozo
	Poda	-	Hilera
	Fertilización	-	Hectárea
	Desbrote	-	Hilera
	Acomodo de Pámpanos	-	Hilera
	Despunte de Pámpanos	-	Hilera
	Control Sanitario	-	Hectárea
	Cosecha	-	Tacho
Control de Malezas	-	Hectárea	
De Apoyo	Vigilancia	-	Hectárea
	Amortización	De Maquinaria	Horas
		De Inmuebles	Años
		De Viñedos	Años
		De Implementos Menores	Años
Imp. Inmobiliario	-	Hectárea	

Fuente: Datos proporcionados por la propietaria de la explotación, Celia Rizzo.

CAPÍTULO VI

DETERMINACIÓN DE COSTOS

A continuación se desarrollan los cálculos necesarios para la mejor comprensión de la aplicación del ABC.

A. Amortizaciones

1. Cálculo de cuota anual y prorratio entre actividades

a) Plantación

■ $\$675.000 / 50 \text{ años} = 13500 / \text{año}$

Por actividad:

■ $\$13.500 / 10 \text{ act.} = 1.350 \text{ por actividad}$

b) Tractor

■ $\$100.000 / 20.000 \text{ hs} = \$ 5/\text{hora}$

Cuadro 5
Distribución amortización tractor

<u>Actividad</u>	<u>Horas Consumidas</u>	<u>Amortización</u>
Control de Malezas	40	\$200
Control Sanitario	15	\$75
Preparación Riego	17	\$85
Traslado Poda	16	\$80

c) Arado

■ $\$100.000 / 20.000 \text{ hs} = \$ 5 / \text{hora}$

Cuadro 6
Distribución amortización tractor

<u>Actividad</u>	<u>Horas Consumidas</u>	<u>Amortización</u>
Control de Malezas	16	\$80
Preparación Riego	30	\$150

d) Desorillador

■ $\$2.000 / 4.000 \text{ hs} = \$0,50/\text{hora}$

Cuadro 7
Distribución amortización desorillador

<u>Actividad</u>	<u>Horas Consumidas</u>	<u>Amortización</u>
Control de Malezas	25	\$ 12. 50

e) Herramientas menores

■ $\$3.000 / 5 \text{ años} = \$600/\text{por año}$

Cuadro 8
Distribución amortización herramientas.

<u>Actividad</u>	<u>Horas Anuales Consumidas</u>	<u>Amortización</u>
Preparación Riego	480	\$109
Riego	1920	\$434
Poda	25	\$6
Fertilización	192	\$43
Control de Malezas	35	\$8

f) Rastra

■ $\$20.000 / 30.000 \text{ hs} = 0.67/\text{ hora}$

Cuadro 9
Distribución amortización rastra

<u>Actividad</u>	<u>Horas Consumidas</u>	<u>Amortización</u>
Control de Malezas	20	\$13.33

g) Pulverizadora

■ $\$25.000 / 10 \text{ años} = \$2.500/\text{año}$

Cuadro 10
Distribución amortización rastra

<u>Actividad</u>	<u>Amortización</u>
Fertilización	\$1,600
Control Sanitario	\$900

2. Cálculo de amortizaciones por actividad

Cuadro 11
Amortizaciones por actividad

Actividad	Recurso	Amortización
PODA	Plantación	\$ 1,350.00
	Tractor	\$ 80.00
	Herramientas	\$ 6.00
RIEGO	Plantación	\$ 1,350.00
	Herramientas	\$ 543.00
	Tractor	\$ 85.00
	Arado	\$ 150.00
DESBROTE	Plantación	\$ 1,350.00
DESPUNTE DE PÁMPANOS	Plantación	\$ 1,350.00

CONTROL DE MALEZAS	Plantación	\$ 1,350.00
	Tractor	\$ 200.00
	Desorillador	\$ 12.50
	Arado	\$ 80.00
	Rastra	\$ 13.33
	Herramientas	\$ 8.00
CONTROL SANITARIO	Plantación	\$ 1,350.00
	Tractor	\$ 75.00
	Pulverizadora	\$ 800.00
COSECHA Y ACARREO	Plantación	\$ 1,350.00
CONTROL DE HELADAS	Plantación	\$ 1,350.00
FERTILIZACIÓN	Plantación	\$ 1,350.00
	Herramientas	\$ 43.00
	Pulverizadora	\$ 1,600.00
ACOMODO DE PÁMPANOS	Plantación	\$ 1,350.00

a) **Mano de obra permanente**

Jornada de trabajo:

- 8 horas de lunes a viernes
- 4 horas los sábados

Horas trabajadas al mes:

- $8 \text{ hs} \times 20 \text{ (días)} + 4 \text{ hs} \times 4 \text{ (días)} = 176 \text{ horas}$

Costo por hora:

- $\$ 3.500 / 176 \text{ hs} = \$ 20 \text{ hora}$

Cuadro 12
Cálculo de costo MO por actividad en función a las horas trabajadas

Actividad	Costo por Hora	Horas Trabajadas	Total
Riego	\$ 20.00	1500	\$ 30,000.00
Control de Malezas	\$ 20.00	1600	\$ 32,000.00
Despunte de Pámpanos	\$ 20.00	225	\$ 4,500.00
Control Sanitario	\$ 20.00	270	\$ 5,400.00
Control de Heladas	\$ 20.00	125	\$ 2,500.00
Desbrote	\$ 20.00	175	\$ 3,500.00
Fertilización	\$ 20.00	335	\$ 6,700.00

Fuente: Ing. Agrónomo Juan José Milordo.

b) Mano de obra temporaria

- Cosecha \$ 35.000 al año
- Poda \$ 25.000 al año
- Acomodo de Pámpanos \$20.000 al año

c) Fertilizantes

- 180 bolsas al año a un costo unitario de \$ 130 la bolsa
- Costo Total = $180 * 130 = 23.400$
- Los \$ 23.400 se asignan a la actividad Fertilización.

d) Agroquímicos

El costo anual asciende a la suma de \$ 15.000

e) Servicios de apoyo

IMPUESTO INMOBILIARIO. El importe correspondiente al Impuesto Inmobiliario anual asciende a la suma de \$ 850.

(1) AMORTIZACIÓN CASA

\$ 50.000 c/u / 50 años = \$ 1.000 /año por casa.

En total, la amortización de las casas asciende a \$ 4.000 al año.

(2) VIGILANCIA

\$300 x 12 meses = \$ 1.200

(3) MANTENIMIENTO MAQUINARIAS

El costo de mantenimiento asciende a \$ 8.000 anuales, de los cuales \$1.200 se destinan a comprar repuestos y el resto corresponde a la mano de obra.

f) Gas oil

Considerando que el litro de gas oil cuesta \$ 3,20. Al año se consumen 1.500 litros, los cuales son utilizados en su totalidad en el tractor, por lo tanto el gasto de gas oil se distribuye entre las distintas actividades conforme al uso que cada actividad realiza del tractor.

Cuadro 13
Distribución consumo de gas oil

Actividad	Horas Consumidas (al año)	Gasto
Control de malezas	480	\$ 2,181.82
Control sanitario	180	\$ 818.18
Preparación riego	204	\$ 927.27
Traslado Poda	192	\$ 872.73
TOTAL	1056	\$ 4,800.00

B. Determinación del costo por actividad (anual)

Cuadro 14
Determinación de costo por actividad anual

Actividad	Recurso	Costo	Costo Total
PODA	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 27,308.73
	Herramientas	\$ 6.00	
	Tractor	\$ 80.00	
	Mano de Obra	\$ 25,000.00	
	Gas oil	\$ 872.73	
RIEGO	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 33,055.27
	Herramientas	\$ 543.00	
	Tractor	\$ 85.00	
	Arado	\$ 150.00	
	Mano de Obra	\$ 30,000.00	
	Gas Oil	\$ 927.27	
DESBROTE	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 4,850.00
	Mano de Obra	\$ 3,500.00	
DESPUNTE DE PÁMPANOS	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 5,850.00
	Mano de Obra	\$ 4,500.00	
ACOMODO DE PÁMPANOS	Mano de Obra	\$ 20,000.00	\$ 22,250.00
	Plantación	\$ 1,350.00	
	Totora	\$ 900.00	
CONTROL DE MALEZAS	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 35,845.72
	Tractor	\$ 200.00	
	Desorillador	\$ 12.50	
	Arado	\$ 80.00	
	Rastra	\$ 13.40	
	Herramientas	\$ 8.00	
	Mano de Obra	\$ 32,000.00	
	Gas oil	\$ 2,181.82	
CONTROL SANITARIO	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 23,543.18
	Tractor	\$ 75.00	
	Pulverizadora	\$ 900.00	
	Mano de Obra	\$ 5,400.00	
	Agroquimicos	\$ 15,000.00	
	Gas oil	\$ 818.18	
COSECHA Y ACARREO	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 36,350.00
	Mano de Obra	\$ 35,000.00	
CONTROL DE HELADAS	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 3,850.00
	Mano de Obra	\$ 2,500.00	
FERTILIZACIÓN	Plantación	\$ 1,350.00	\$ 33,093.00
	Herramientas	\$ 43.00	
	Pulverizadora	\$ 1,600.00	
	Mano de obra	\$ 6,700.00	
	Fertilizantes	\$ 23,400.00	
VIGILANCIA			\$ 9,600.00
AMORT INMUEBLES			\$ 4,000.00
IMPUESTO INMOBILIARIO			\$ 850.00
MANTENIMIENTO MAQUINARIAS			\$ 5,000.00

c. Determinación de inductores

Cuadro 15
Determinación de inductores

	Actividad	Subactividad	Inductor
Producción	Control de Heladas	<i>Control Pasivo</i>	Horas Pozo
	Riego	<i>Preparación del Riego</i>	Hectárea
		<i>Riego propiamente dicho</i>	Horas Pozo
	Poda	-	Hilera
	Fertilización	-	Hectárea
	Desbrote	-	Hilera
	Acomodo de Pámpanos	-	Hilera
	Despunte de Pámpanos	-	Hilera
	Control Sanitario	-	Hectárea
	Cosecha	-	Tacho
Control de Malezas	-	Hectárea	
De apoyo	Vigilancia	-	Hectárea
	Amortización	<i>De Inmuebles</i>	Años
	Mantenimiento Maquinarias		Años
	Imp. Inmobiliario	-	Hectárea

d. Agrupación de actividades homogéneas

Cuadro 16
Agrupación de actividades homogéneas

Inductor	Actividad
Horas Pozo	Control de Heladas
	Riego Propiamente
Hilera	Poda
	Preparación Riego
	Desbrote
	Acomodo de Pámpanos
Hectárea	Fertilización
	Control Sanitario
	Abonar
	Vigilancia
Tachos	Cosecha
Años	Amort. Inmuebles
	Mantenimiento Maquinarias

E. Costo unitario por actividad homogénea

Cuadro 17
Costo unitario por actividad homogénea

Actividad	Proceso	Inductor	Costo Real	Costo por Act. Homogénea
Amort. De Inmuebles	Apoyo	Años	\$4,000.00	\$9,000.00
Mantenimiento Maquinarias	Apoyo	Años	\$5,000.00	
Riego	Productivo	Hectárea	\$33,055.27	\$135,989.17
Fertilización	Productivo	Hectárea	\$33,093.00	
Control Sanitario	Productivo	Hectárea	\$23,543.18	
Vigilancia	Apoyo	Hectárea	\$9,600.00	
Imp. Inmobiliario	Apoyo	Hectárea	\$850.00	
Control de Malezas	Productivo	Hectárea	\$35,847.72	\$60,258.73
Poda	Productivo	Hilera	\$27,308.73	
Desbrote	Productivo	Hilera	\$4,850.00	
Desunte de Pámpanos	Productivo	Hilera	\$5,850.00	
Acomodo de Pámpanos	Productivo	Hilera	\$22,250.00	
Control de Heladas	Productivo	Horas Pozo	\$3,850.00	\$3,850.00
Cosecha	Productivo	Tacho	\$36,350.00	\$36,350.00

F. Costo unitario por producto

Para determinar el costo unitario del producto, se utilizará como medida del producto el costo por kilo de cada variedad producida. Si se considera la distribución de la plantación mencionada precedentemente y considerando que el costo total anual asciende a la suma de \$28.694,80, el costo unitario resulta de la siguiente forma:

Cuadro 18
Costo por kilo de uva

Variedad	Cant de Hectáreas	Costo de la variedad	Prod. por Ha	Kg al año	Costo por kilo
<i>Chardonay</i>	10	59865.34146	13000	130000	0.460502627
<i>Criolla</i>	10	59865.34146	22000	220000	0.272115188
<i>Moscatel</i>	10	59865.34146	23000	230000	0.260284093
<i>Pedro Giménez</i>	7	41905.73902	20000	140000	0.299326707
<i>Shira</i>	4	23946.13659	5000	20000	1.197306829

Como se puede observar el costo de las distintas variedades es relativamente homogéneo, a excepción de la variedad Syrah. Esto se debe a que una plantación joven tiene rendimiento en kilos inferiores a los de una planta

adulta, y al no tenerse esta consideración al momento de distribuir costos resultando por lo tanto un costo por kilo superior al resto de las variedades.

En el caso de las uvas Chardonnay, que se destinan a vinos finos, el costo está por encima del costo promedio, dado que su rendimiento en cantidad resulta menor al que presentan las variedades destinadas a vino común.

CAPÍTULO VII

DETERMINACIÓN DE RESULTADOS

Considerando los rendimientos por hectárea de cada variedad y los siguientes precios de venta:

Chardonnay	\$ 1,50
Moscatel	\$ 0,90
Pedro Giménez	\$0,90
Syrah	\$1,70
Criolla	\$ 0,85

El resultado por ventas de la empresa es el siguiente:

Cuadro 19
Resultado por ventas

Variedad	Px de venta	Kg al año	Ventas
<i>Chardonnay</i>	1.5	130000	195,000.00
<i>Criolla</i>	0.85	220000	187,000.00
<i>Moscatel</i>	0.9	230000	207,000.00
<i>Pedro Giménez</i>	0.85	140000	119,000.00
<i>Syrah</i>	1.7	20000	34,000.00
Ingresos totales			742,000.00

Conforme lo desarrollado en el marco conceptual los modelos de costos se clasifican en función de los factores considerados necesarios en costo completo o costo variable y en relación a la cantidad de factores considerados necesarios se clasifican en: costo resultante o costo normalizado.

Combinando estas dos clasificaciones se obtienen los siguientes modelos de costo:

- Costo completo resultante.

- Costo completo normalizado.
- Costo variable resultante.
- Costo variable normalizado.

Dado que el ente no calcula cantidades normales del uso de los factores, sólo es factible calcular el costo variable resultante o completo resultante.

Los costos fijos y variables se componen de la siguiente forma:

Cuadro 20
Clasificación de costos en fijos y variables

FIJOS		VARIABLES	
A. Plantación	13,500.00	A. Tractor	440.00
A. Herramientas	600.00	A. Arado	150.00
A. Pulverizadora	2,500.00	A. Desorillador	12.50
MO Permanente	84,600.00	A. Rastra	13.40
Imp. Inmobiliario	850.00	MO temporaria	80,000.00
A. Inmuebles	4,000.00	Fertilizantes	23,400.00
Manten. Máquina	5,000.00	Agroquímicos	15,000.00
Vigilancia	9,600.00	Gas Oil	4,800.00
		Totora	900.00

Por lo tanto, el costo completo resultante asciende a la suma de \$ 245.447,90 y el variable \$ 124.715,90.

Utilizando el costo que arroja el modelo de costo completo resultante el resultado bruto de la entidad resulta ser de \$ 496.552,10.

Cuadro 21
Resultado bruto

Ingresos por ventas	\$ 742,000.00
Costos de producción	\$ 245,447.90
Resultado Bruto	\$ 496,552.10

Considerando que la actividad ente se encuentra gravada a tasa cero en el impuesto a los ingresos brutos y que el impuesto a las ganancias que recae sobre el ente es del 35% del resultado neto, que en este caso coincide con el bruto, el impuesto ascienda a la suma de \$ 164,776.19. Por lo tanto la ganancia neta después de impuesto es:

Cuadro 22
Ganancia neta después de impuesto a las ganancias

Resultado Neto	\$496,552.10
Impuesto a las ganancias	\$173,793.24
Ganancias despues de IG	\$322,758.87

Conclusiones

La contabilidad tradicional de costos ha tenido que reestructurarse para poder satisfacer las necesidades de los usuarios. Las empresas están expuestas a un permanente cambio al cual deben adaptarse. Por ello es que las organizaciones deben contar con sistemas de información que les facilite la toma de decisiones.

Los usuarios, además de requerir información sobre el costo, necesitan información adicional que puede ser brindada por otras herramientas, como el gerenciamiento estratégico de costos y el costo basado en las actividades.

Para aplicar estas herramientas en la empresa se debe realizar un cambio de mentalidad en el área directiva, a fin de lograr mejores ventajas. Es importante para la organización adoptar alguna estrategia competitiva que le permita destacarse dentro del mercado. Al ser el sector vitícola muy competitivo, es de vital importancia que los gerentes de la firma se replanteen la misión para así hacer frente a los competidores.

La dirección de la firma debería ampliar la cadena de valor de la empresa, a fin de abarcar mayor cantidad de eslabones dentro del sector. Esto le permitiría lograr ventajas competitivas sobre los competidores si, por ejemplo, también se dedicaran a la elaboración de vino.

A través del análisis de esta herramienta se puede lograr que los distintos productores vitícolas de la región se agrupen a fin de obtener ventajas competitivas frente al gran imperio del mercado. Esto les ayudará a tener mayor poder de negociación frente a los clientes, de manera tal que sean los productores los que impongan el precio de venta y no queden sujetos a los precios establecidos por las bodegas.

La determinación de costos en función a la metodología de costos basados en actividades logra implantar un marco más claro y conveniente para obtener una relación más precisa causa-efecto entre los factores, las actividades y los costos.

Este método establece mayor precisión y flexibilidad en el análisis de costos. La idea de precisión se refiere a la calidad de la representación del

funcionamiento de la empresa, y la consiguiente pertenencia de esta representación para la adopción de decisiones.

La implementación del costo basado en actividades permite una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y servicios, además de posibilitar un mejor control y reducción de éstos, aporta más información sobre las actividades que realiza la empresa, permitiendo conocer cuáles crean valor y cuáles no, dando la posibilidad de reducir o eliminar estas últimas

Luego del análisis de estas herramientas se observa que puede ser conveniente incorporar distintas herramientas para facilitar el análisis según sean los requerimientos cambiantes de la empresa y así lograr una más acertada y oportuna toma de decisiones.

Para lograr una estrategia competitiva sostenible en el tiempo es fundamental considerar una visión estratégica de la organización como parte de una cadena de valor y la evaluación periódica de la situación en tiempos reales, a través de la implementación de herramientas de gestión en las distintas etapas administrativas de planificación, ejecución, medición y el control de gestión.

Es de destacar que la culminación de esta investigación se logra gracias a la buena voluntad y ofrecimiento de información adecuada de los propietarios de la organización objeto de estudio, por lo que se considera oportuno agradecer especialmente a todas aquellas personas que hicieron posible la realización de la misma, sin cuya colaboración, este trabajo no hubiera sido posible.

Bibliografía

- CARTIER Enrique, **Categorías de Costos. Replanteo**, en *Costos y Gestión*, N° 39 (Rosario, 2000).
- CHRUDEN, Herbert, SCHERMAN, Arthur Jr, trad. A. Vasseur, **Administración de Personal**, 10ª edic. (México, Continental, 1986), 1083 pág.
- DUEÑAS RAMIA, Germán, **Cálculo de costos por actividades (Activity based costing)**, en Serie *Cuadernos*, Sección Administración, N° 127 (Mendoza, UNCu-FCE), 20 pág.
- FISCHER, Stanley [y otros], **Economía**, 2ª edic., trad. L. Toharia (México DF, Mc Graw-Hill, 1999), 1005 pág.
- GALLO, Silvia, **El ciclo anual de la vid. Oportunidad de las prácticas de manejo** (2008), en <http://www.inta.gov.ar/valleinferior/info/r57/vid.pdf> [Oct/10].
- GIMÉNEZ, Carlos M [y coautores], **Decisiones en la gestión de costos para crear valor** (Buenos Aires, Errepar, 2006), 461 pág.
- GIMÉNEZ, Carlos M. [y colaboradores], **Sistemas de Costos** (Buenos Aires, La Ley, 2007), 832 pág.
- HANSEN, Don R. y MOWEN, Maryanne M., **Administración de costos. Contabilidad y control**, trad. Deras Q. (México D.F., International Thomson, 1996), 502 pág.
- MALLO, Carlos y MERLO, José, **Control de gestión y control presupuestario** (Madrid, Mc Graw Hill, 1995), 414 pág.
- OSORIO, Oscar, **La capacidad de producción y los costos** (Buenos Aires, Macchi, 1986), 494 pág.
- PELLEGRINO, Antonio, **Guía de clases. Contabilidad de costos** (Mendoza, UNCuyo-FCE, 2000), 69 pág.
- PODMOGUILNYE, Marcelo Gustavo, **Costeo Basado en Actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas** (Buenos Aires, La Ley, 2005), 213 pág.
- PORTER, Michael E., **Ventaja Competitiva**, trad. M. A. de la Campa Pérez (Buenos Aires, Rei, 1991), 550 pág.
- SCHERMAN, Arthur y [otros], **Administración de Recursos Humanos**, trad. Por J.C. Jolly Vallejos, 11ª ed. (México, International Thomson g., sf), 716 pág.
- SANCHEZ, Esther, **Guía de estudio. Los costos y las herramientas para la gestión** (Mendoza, UNCuyo-FCE, 2008), 70 pág.
- SHANK, John K y GOVINDARAJAN, Vijay, **Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva**, trad. A. Franco (Bogotá, Norma, 1995), 340 pág.

Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD

"El/Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros".

Mendoza, julio de 2011

María Cecilia Don

Reg. 24.771

Juan María Milordo

Reg. 24.889
