



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE  
**CIENCIAS  
ECONÓMICAS**

*Contador Público Nacional y Perito Partidor*

*Facultad de Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo*

# Gestión de costos. Una aproximación a la realidad de empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, período 2018-2021.

**Trabajo de Investigación**

**Integrantes:**

**Cartofiel, Candela Abril. Nro de Registro: 29041**

**Correo: cartofielabril@gmail.com**

**Flores Pérez, Silvina Daniela. Nro de Registro: 29100**

**Correo: silvina.flores@fce.uncu.edu.ar**

**Profesor tutor**

**Cdra. Sarmiento, Antonella (Director)**

**Cdor. Lana Scaccia, Damián (Co director)**

*Mendoza, 2022*



## INDICE

<b>RESUMEN TECNICO.....</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>4</b>
<b>I) RESEÑA DEL PROCESO PRODUCTIVO.....</b>	<b>5</b>
1.1) BREVE RESEÑA DEL PROCESO PRODUCTIVO DEL VINO.....	5
1.2) ESPECIFICACIONES.....	9
<b>II) ANTECEDENTES EN LA TEMÁTICA .....</b>	<b>11</b>
<b>III) PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>13</b>
3.1) INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....	13
3.2) PREGUNTAS Y OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN .....	13
<b>IV) MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>16</b>
<b>V) ESTRATEGIA METODOLÓGICA DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>18</b>
<b>VI) DESARROLLO PRINCIPAL .....</b>	<b>20</b>
6.1) INTRODUCCION AL COSTO.....	20
6.2) CLASIFICACIONES DE LOS COSTOS .....	22
6.3) CONTABILIDAD DE COSTO.....	26
6.4) OBJETIVO DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE COSTO.....	27
6.5) MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTOS .....	28
6.5.1) MODELOS DE COSTOS.....	28
6.5.2. COMBINACIÓN DE MODELOS DESDE LO CUALITATIVO Y CUANTITATIVO... 35	
<b>VII) CONTABILIDAD DE COSTOS Y COSTEO ABC .....</b>	<b>50</b>
<b>VIII) ENTREVISTAS Y RECOLECCION DE DATOS MUESTRALES .....</b>	<b>52</b>
1) ENTREVISTAS REALIZADAS A PERSONAL DIRECTIVO Y/O ADMINISTRATIVO, DE BODEGAS MENDOCINAS .....	52
2) CUESTIONARIO REALIZADO A PERSONAL DIRECTIVO Y ADMINISTRATIVO, EN UNA BODEGA MENDOCINA. ....	54
<b>IX) RESPUESTAS A LAS PREGUNTAS PLANTEADAS EN EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>56</b>
<b>X) CONCLUSIONES.....</b>	<b>57</b>
<b>XI) BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>58</b>

**XII) ANEXOS ..... 60**



## RESUMEN TECNICO

Nuestro trabajo de investigación tiene como objetivo principal explicar las estrategias de costos implementadas por las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, en el periodo desde 2018 hasta 2021.

Las herramientas de costeo buscan generar un método de asignación de costo a los productos, algunas tomando como base los costos fijos y variables generados en el proceso productivo y otras a través de la asignación de costo de los factores a las actividades intervinientes en dicho proceso para luego poder distribuirlo a sus productos, este último denominado modelo ABC. Estas herramientas de gestión no solo proporcionan un control durante el proceso productivo sino que también en la finalización de dicho proceso, brindando información útil para la toma de decisiones de los distintos niveles de organización, dicha información no solo muestra el costo del producto sino que también es posible determinar cuál será el resultado operativo de ese periodo ayudando a la formulación de presupuestos e indicadores de riesgo que ayudan a la gestión empresarial.

Los métodos de costeo son una herramienta fundamental para adelantarse a los hechos futuros, corregir posibles desvíos y pérdidas que perjudicarían a su competencia en el mercado como también a sus resultados.

Mediante este trabajo buscamos ofrecerle al empresario vitivinícola una herramienta teórica que sirva para entender la importancia de la implementación de métodos de costeo y su repercusión en la gestión de costos de este tipo de empresas, con el objetivo de que se mantenga en el mercado de manera exitosa y rentable

**Palabras clave:** gestión, costos, estrategias, empresas, vitivinícola.

## INTRODUCCIÓN

Actualmente el mercado vitivinícola argentino se encuentra en constante desarrollo y crecimiento, con una expansión del producto vitivinícola, que abarca tanto a todo el territorio argentino como a nivel internacional, por medio de la exportación.

Mendoza particularmente tiene una importante actividad vitivinícola que influye a varios sectores relacionados, como el turismo, la gastronomía, hotelería, el mercado laboral, entre otros.

Dentro de esta actividad, las bodegas cobran una importancia relevante tanto en la producción del vino como en su comercialización. Las bodegas de vinos son una estructura o edificio cuya finalidad es producir y almacenar el vino, en algunas o todas de sus variedades.

Por este motivo, principalmente, decidimos indagar en este rubro. En general, todos los procesos de vinificación se llevan a cabo en estos lugares, desde la recogida de la uva hasta el embotellado y almacenamiento del vino, hasta su consumo final.

En la vitivinicultura, las bodegas pueden considerarse como el centro de toda la elaboración del vino; esto debido a que la serie de procesos de elaboración del vino deben estar perfectamente controlados e interconectados; con la finalidad de conseguir los mejores resultados en el producto vinícola.

Previo al desarrollo principal, es necesario conceptualizar una breve descripción del proceso productivo del vino, para una mejor comprensión del rubro.

En este contexto, es necesario aclarar, que no todas las bodegas, tienen viñedos propios, donde elaboren su propia materia prima principal. Es decir, algunas tercerizan esa producción, ya sea de uva y/o de vino a granel, para luego, desarrollar el proceso productivo del vino o, en su caso, sólo fraccionarlo y envasarlo. Sin embargo, nos centraremos en aquellas bodegas productoras de vino con viñedos propios.

## **I) RESEÑA DEL PROCESO PRODUCTIVO**

### ***1.1) BREVE RESEÑA DEL PROCESO PRODUCTIVO DEL VINO***

Comenzaremos diciendo que, bajo el concepto de proceso productivo, puede decirse que es un sistema de acciones ejecutadas sobre determinados bienes para darles distinta utilidad a la que tenían antes del ejercicio de aquellas. (Cátedra de costos para la gestión, Facultad de Ciencias Económicas, UNCUYO, 2021).

El proceso de elaboración del vino, comienza en las fincas, donde se cosechan, en los meses de febrero a abril de cada año, uvas sanas y maduras. La cosecha de la uva se denomina vendimia. Este proceso, en Mendoza se realiza mayoritariamente en forma manual y con personal de temporada. Las tareas previas, que se realizan desde que brota la vid y hasta la cosecha son: riego, labranza, manejo de malezas, y manejo de enfermedades y plagas. Algunas tareas que no se hacen durante todo el ciclo son: poda, fertilización, desbrote o deschuponado, posicionado de brotes, despampanado (poda de verano), deshoje (a veces), raleo (a veces) y cosecha.

Luego, mediante el empleo de remolques se transportan cajas o pequeños cestos con los racimos de uva que, idealmente, no superen los 25 kilogramos de capacidad. El transporte se realiza con la mayor rapidez posible, para que llegue la uva a la bodega el mismo día de haber sido recolectada, evitando en lo posible el aplastamiento y un calentamiento excesivo de ésta. Se procede inmediatamente al pesado y toma de muestra (ésta se realiza en general, en cada remolque) y posteriormente se analiza, para comprobar el estado sanitario y riqueza en azúcar de la uva.

A los fines explicativos, vale en este momento aclarar, que el proceso puede dividirse en tres grandes etapas:

1. Fase pre fermentativa. Consiste en todos los trabajos que se realizan desde la cosecha de la uva hasta la obtención de mosto: cosecha o vendimia, separación de los granos de uva del escobajo (parte verde del racimo), proceso llamado despalillado; y finalmente, prensado. Vale aclarar que el mosto es el jugo puro de las uvas, previo al proceso de fermentación (transformación del azúcar en alcohol). Por lo tanto, éste puede ser utilizado como materia prima para la elaboración de jugos sin alcohol (bebidas aptas para menores y mayores de edad).



*Imagen 1. Vista superior de bodega Navarro Correas. Disponible en:  
<https://navarrocorreas.com/es/bodega/>*

2. Fase fermentativa. La uva prensada y su jugo (mosto) son llevados a vasijas de acero inoxidable (aunque pueden ser también de madera o cemento), donde, a través del trabajo de las levaduras, el azúcar de la pulpa se transforma en alcohol (fermentación) y otros productos secundarios. La fermentación es un proceso que lleva entre 4 a 10 días, aproximadamente.

De esta forma, el mosto se transforma en vino.

Al mismo tiempo las sustancias contenidas en la piel de las uvas tintas se difunden en el jugo. Este proceso se denomina maceración y puede ser más o menos prolongado, según el tipo de vino que se quiera elaborar ya que, dependiendo del tiempo y tipo de maceración el vino puede cambiar sus cualidades. Durante el proceso de maceración del vino, las sustancias aromáticas y fenólicas pasan desde los hollejos (la piel de las uvas), las semillas y a veces los raspones, al mosto en fermentación, para proporcionar al vino aromas, varietales, color y estructura. El objetivo no es la máxima extracción, sino la extracción óptima, es decir, extraer el máximo de taninos buenos. Las maceraciones largas, son típicas de los vinos tintos aptos para la guarda.

En el caso de las uvas blancas, después de la molienda se realiza el desborre previo para eliminar los restos vegetales y las impurezas en suspensión por sedimentación.

3. Fase post fermentativa. Finalizada la maceración, se escurre la parte líquida y se separa de los sólidos (orujo). Luego de la fermentación, todo vino exige cuidados hasta que llega a la botella. Algunos han sido concebidos para la guarda o crianza, otros saldrán rápidamente al mercado.

No debemos confundir dos conceptos importantes: guarda y crianza. La crianza de vino es, el intercambio de sabores y aromas al que tiene lugar el vino, dentro de una barrica de madera, generalmente de roble.

Un vino se considera de guarda cuando tiene las características adecuadas que permiten hacer que madure en botella. Normalmente, se realiza con determinados vinos tintos que evolucionan y mejoran con el paso de tiempo en botella. No todos los vinos son aptos para la guarda.

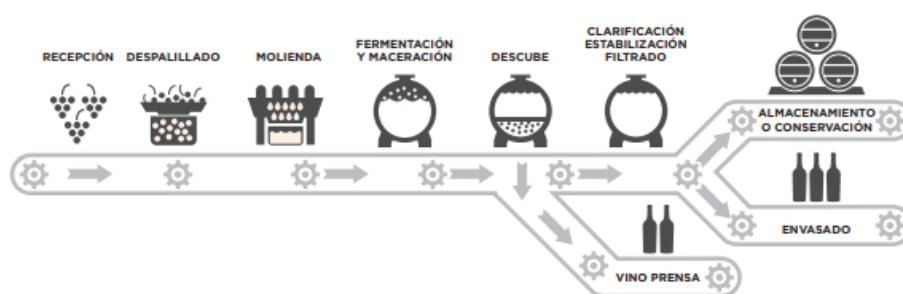


Imagen 2. Esquema del proceso de elaboración del vino tinto. Fuente: Observatorio Vitivinícola, 2017 (1)



Imagen 3. Esquema del proceso de elaboración del vino blanco. Fuente: Observatorio Vitivinícola, 2017 (1)

(1) respuestas a preguntas frecuentes sobre la Vitivinicultura Argentina, Corporación Vitivinícola Argentina, Observatorio Vitivinícola, Bolsa de Comercio de Mendoza. Disponible en: <http://observatoriova.com/wp-content/uploads/2017/06/36-PREGUNTAS-BN-BAJA-modificado.pdf>





*Imagen 4. Bodega Senetiner. Foto propia, tomada en visita guiada por proceso productivo del vino. Galpón que contiene 1200 barricas de roble. Noviembre 2021.*

Finalmente, llega el proceso de embotellamiento y etiquetado. Embotellar es concretamente, introducir el vino en una botella, generalmente de vidrio. Vale aclarar que existen otras maneras de envasar, como pueden ser el envasado de vinos en cajas tetra brik, bag in box, damajuana, etc. En nuestro trabajo de investigación, centramos nuestra atención en botellas de vino de vidrio, de 750 CC., con corcho tradicional.



*Imagen 5. Bobina de etiquetas de botellas de vino, lista para ser ingresada a la máquina etiquetadora. Foto propia.*

Esta etapa es determinante en el desarrollo final del vino, ya que es el momento en que se prepara el vino, a la espera de ser vendido, abierto y consumido, por lo que cualquier error puede condicionar la calidad final del producto.



En general, este proceso se suele realizar mediante líneas de embotellado, maquinarias automáticas que, por distintas fases, van realizando las labores de lavado, llenado, cierre y etiquetado. En particular, el etiquetado suele realizarse a través de bobinas de etiquetas, que son pegadas, de forma mecanizada, a las botellas de vidrio. Generalmente estos procesos, suelen estar en un bloque cerrado y con presión de aire positiva para que no pueda entrar ningún agente externo en el proceso de llenado y taponado.

Por último, las botellas de vino suelen ser ubicadas en cajas de cartón, conteniendo 6 unidades. Vale aclarar que aquí, cobra mucha importancia el destino de las mismas, ya que, si son destinadas a la exportación, puede que deban cumplir reglamentación específica sobre su embalaje, de acuerdo al país de destino de las mismas. En general, en estos casos, las cajas son ubicadas sobre pallets de madera, luego selladas con plástico transparente, y el bulto etiquetado con datos correspondientes.

## ***1.2) ESPECIFICACIONES***

Nuestro trabajo de investigación tiene como objetivo principal explicar las estrategias de costos implementadas por las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, buscando una aproximación a la realidad, desde el período 2018 hasta 2021.

La gestión de costos es una disciplina de las ciencias sociales, enmarcada dentro de la doctrina de la contabilidad de gestión, la cual utiliza los métodos de costeo como una herramienta para la determinación y el tratamiento de los costos.

Las herramientas de costeo buscan generar un método de asignación de costo a los productos terminados, en nuestro caso botellas de vino tinto de 750 CC., algunas tomando como base los costos fijos y variables generados en el proceso productivo y otras a través de la asignación de costo de los factores a las actividades intervinientes en dicho proceso, para luego poder distribuirlo a sus productos, este último denominado “modelo ABC”.

Estas herramientas de gestión no sólo proporcionan un control durante el proceso productivo, sino que también en la finalización de dicho proceso, brindan información útil para la toma de decisiones de los distintos niveles de organización, como para el cumplimiento de normas contables y legales. Dicha información no sólo muestra el costo del producto, sino que también es posible determinar cuál será el resultado operativo de ese periodo ayudando a la formulación de presupuestos e indicadores de riesgo que ayudan a la gestión empresarial.

Los métodos de costeo son una herramienta fundamental para adelantarse a los hechos futuros, corregir posibles desvíos y pérdidas que perjudicarían a su competencia en el

mercado como también a sus resultados. Mediante este trabajo buscamos ofrecerle al empresario vitivinícola una herramienta teórica que sirva para explicar e informar la importancia de la implementación de métodos de costeo y su repercusión en la gestión de costos de este tipo de empresas, con el objetivo de que se mantenga en el mercado de manera exitosa y rentable.

El escenario donde acudiremos para la recolección de datos e información relevante para determinar la motivación en la utilización de estas herramientas son las bodegas de Mendoza, específicamente sus integrantes, abarcando no sólo a las personas que conforman la gerencia sino también a cada delegado o encargado de las áreas principales de la organización donde esta herramienta influye ya sea de manera directa o indirecta. También nos inclinamos por la idea de conocer las experiencias de los empleados con respecto al cambio de decisiones en los procesos productivos (en caso de existir), tomadas por los empresarios al utilizar estas herramientas.



## II) ANTECEDENTES EN LA TEMÁTICA

Nuestro tema de investigación nos permite abordar una temática importante para el campo disciplinario de las Ciencias Económicas, como es la Gestión de Costos y los distintos modelos de costos. Dirigiendo el proyecto de investigación a las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, ya que esta herramienta de costeo impacta en la toma de decisiones y en el control gerencial. Los modelos de costos permiten observar ineficiencias operativas, alineando las actividades para el cumplimiento de los objetivos en busca de generar valor y rentabilidad, que es lo que una organización pretende alcanzar.

Distintos autores consultados, han tomado este tema haciendo hincapié en análisis teóricos cuyo elemento principal es poner a disposición un informe sobre los métodos de costeo de forma general y su relación con la gestión empresarial. Autores como Rincón, C. A.; Vásquez F. V. (2009); Tafur, J. C.; Duque, M. I.; Osorio J.A. (2013); Horngren, C. T.; Datar, S. M.; Foster, G. (2007); Faga, H. A.; Ramos, M. E. (2006); Hansen, R. Mowen, M. M. (2007); Cuevas Villegas c. F. (2001); La Volpe, Antonio (2005); Pellegrino, A. (2008); Baldini, R.; Casari, M. (2008); Chacón, G. (2007); Molina de Paredes, O. (2003); Yardin, A. (2002) abordan la temática desde un punto de vista meramente teórico, mostrando las características de los sistemas de control de costos. También encontramos la visión de Álvarez, Y.; Bajik, A.; Bello, J.; Vitale, R. (2014); Tomlienovich. C. (2010); Don, M.; Milordo, J. (2010); Horas, L. (2012); Sanchez, E.; Noussan Lettry, R. (2008); Pellegrino, A.; Costa, M. (2000); Villanova, I.; Justo, A. (2001) que enfocan sus investigaciones a una parte específica de la industria, que si bien no es la rama industrial a la que dirigimos nuestra investigación, su objetivo principal es poner a disposición información sobre los métodos y modelos de costos, utilizados por las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, en un período determinado.

Los autores mencionados en la bibliografía enfocan su investigación en la importancia y en la eficiencia que genera la utilización de modelos de costeo dentro del área de producción en las empresas. Los modelos de costo ABC y su implementación o adecuación a cualquier empresa, repercute positivamente en la toma de decisiones de la gerencia; busca asegurar la permanencia en los mercados altamente competitivos y lograr las metas de crecimiento, rentabilidad y finalmente generar valor empresarial, logrando a través de su cumplimiento una ventaja financiera sostenible en el mercado (TAFUR, ROLDAN Y OSORIO, 2013). Al analizar la información obtenida, según la opinión que nos proporciona CHACÓN, GALIA (2007): “Las organizaciones deberían contar con un sistema de información contable integral, configurado por una contabilidad financiera y una contabilidad de costos, que nutriera a sus

sistemas de control de gestión y permitiera a sus usuarios internos beneficiarse de información oportuna, pertinente y comparable a fin de que éstos pudieran traducir las estrategias en resultados empresariales. En la actualidad, existe la visión compartida de que la contabilidad costos y de gestión son un sistema de información capaz de proveer información relevante para la gestión empresarial.” (p.29).

Debido a la investigación y lectura realizadas, llegamos a la conclusión de que no existe un trabajo de investigación (o similar publicación), enfocado en la aplicación de costos de gestión a empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza, en el período 2018 a 2021. Por ello, nuestro proyecto de investigación se va a enfocar en identificar los beneficios y perjuicios económicos y competitivos que proporciona la implementación de un método de costeo en la gestión organizacional de empresas vitivinícolas de Mendoza, en el período señalado. Así como también, las ventajas y desventajas que obtienen aquellas organizaciones que los aplican sobre las que no.

Vale aclarar también que, se puso especial atención en los efectos sobre los costos que pudo haber tenido (y de hecho tuvo), la llegada del COVID-19 a la Argentina, en particular a Mendoza, y las medidas sanitarias que tomó en consecuencia, el Gobierno Nacional (aislamiento preventivo y obligatorio) a partir de marzo de 2020.



### **III) PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

#### **3.1) INTRODUCCIÓN AL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

A principios del siglo XX se comenzó a desarrollar la implementación de métodos de costeo básicos en Estados Unidos, debido a su aceptación en gran cantidad de empresas, estos modelos de costeo empezaron a tener una importante repercusión a nivel mundial. Desde que se dieron a conocer, los sistemas de la contabilidad de gestión de costos han querido, alcanzar objetivos tales como, auxiliar a la contabilidad financiera en los cálculos del resultado de los períodos a través de la valoración de los productos o servicios; no solo en los procesos de fabricación sino además interesarse en obtener otro tipo de información sobre la valoración de los mismos. Controlar los procesos productivos para dar información que facilite la toma de decisiones a corto y largo plazo, como es la definición de precios de productos o servicios, niveles de rentabilidad por clientes o mercados, definición en la oferta de productos a fabricar, decisión sobre la fabricación o compra de productos, así como procesos productivos nuevos a incorporar, definición de la estrategia de cartera de productos o clientes. Proporcionar datos relevantes para evaluar la actuación de los agentes integrantes de la organización y para la planificación de actividades futuras. Los avances tecnológicos en software de gestión proporcionaron eficacia y eficiencia a la utilización de esta herramienta, generando ventajas para quienes la implementan.

Estas herramientas de gestión de costeo no son ajenas a las organizaciones de la provincia de Mendoza. En el campo de las ciencias económicas existe un consenso respecto a que la implementación de un modelo de costo beneficia a las organizaciones, permitiendo conocer por adelantado los gastos y así reducir las posibilidades de superar el presupuesto inicial. Posibilita gestionar los costos en los distintos niveles de una empresa, siendo de gran utilidad para la toma de decisiones y el control, que hace que una organización alcance los objetivos, generando valor y competitividad en el mercado. Sin embargo, en las empresas vitivinícolas, parece no darles la relevancia que estos merecen. (Cátedra de Costos Para La Gestión, 2018, Fce., UNCuyo).

#### **3.2) PREGUNTAS Y OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN**

En este marco y frente a la necesidad actual de las empresas de obtener información oportuna y pertinente para la toma de decisiones que le permitan generar ventajas competitivas en el mercado y obtener rendimientos positivos, surge la necesidad de investigar sobre las herramientas de costeo. Nuestro proyecto está orientado a la actividad con mayor auge en



Mendoza, la industria vitivinícola, por ello la pregunta general de nuestra investigación es: ¿Cómo han sido las estrategias de gestión de costos implementadas por las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza durante el periodo 2018-2021? A partir de ella se desprenden las siguientes preguntas específicas: ¿Qué efectos produce la aplicación de métodos de costeo ABC y completo normalizado en la gestión de empresas vitivinícolas de Mendoza durante el periodo 2018-2021?; y ¿Qué expectativas motivan al empresario vitivinícola a implementar métodos de costeo?

En consecuencia, las preguntas expresadas anteriormente, nos guían hacia los objetivos del presente proyecto de investigación. Como objetivo general, se busca: Describir las estrategias de gestión de costos implementadas por empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza en el periodo 2018-2021.

Los objetivos específicos, por su parte son: a) Describir los efectos que produce la implementación de los modelos de costos ABC y costos completos normalizados durante el periodo mencionado; b) Conocer las expectativas que motivaron a los empresarios vitivinícolas a implementar métodos de costos y si estas se cumplieron.

Por todo lo antes mencionado consideramos que esta investigación es relevante debido a que en la actualidad las empresas tienen la necesidad de permanecer en el mercado de manera exitosa y rentable, esto las impulsa a tomar decisiones de manera estratégica. Para ello es necesario contar con información confiable de la manera más oportuna posible. Los métodos de costos son una herramienta fundamental para adelantarse a los hechos futuros, y corregir posibles desvíos y pérdidas que perjudicarían su competencia en el mercado y sus ganancias.

Mediante este trabajo, se busca ofrecerle al empresario vitivinícola mendocino una herramienta teórica, que sirva para entender la importancia de su implementación, y poner en conocimiento las diferencias existentes entre los distintos modelos de costeo, para que dependiendo de sus productos y del mercado donde quiera competir, tenga presente cuál de los métodos es más ventajoso de implementar. Considerando las necesidades empresariales antes mencionadas, es pertinente realizar esta investigación.

Por último, esta propuesta de investigación resulta viable ya que se cuenta con el apoyo de docentes universitarios de la facultad de ciencias económicas de la UNCUYO, especialistas en el tema que dan a entender la importancia que tiene llevar un control de costos a través de modelos, que permitan conocer con mayor facilidad los gastos incurridos en la

producción y así tomar mejores decisiones. La factibilidad del proyecto se puede materializar mediante encuestas a los directivos de las empresas vitivinícolas de Mendoza, previamente acordadas. Así mismo, el trabajo será realizado en el gran Mendoza, esto significa que se dispone de informantes claves para realizar esta investigación no antes hecha, la cual ayuda a comprender la importancia de implementar dichos sistemas y, a su vez, a aportar información a la comunidad.





#### IV) MARCO TEÓRICO

El presente trabajo muestra un paradigma post positivista desde el punto de vista social de la investigación. En la misma se aprecia una realidad objetiva, en el marco de los resultados obtenidos en el proceso de implementación de modelos de costeo, que es el objeto de estudio. Los cambios, modificaciones o aciertos obtenidos producto de la implementación de la herramienta, construyen una base objetiva, en la cual no se tienen en cuenta las valoraciones o creencias de los investigadores.

Dicha investigación adopta un modelo mixto predominantemente cuantitativo que no considera la percepción de la realidad como un reflejo de las cosas; sino en base a la medición de los resultados obtenidos. Con el transcurso del tiempo la implementación se perfecciona, debido al método de prueba y error, obteniendo así más y mejores resultados. De esta manera los miembros de las empresas vitivinícolas pueden utilizar de manera objetiva la información brindada por los modelos para la toma de decisiones de forma eficiente.

Este proyecto adopta una teoría general individualista, que implica comprender a la sociedad como un conjunto de individuos, a partir de este supuesto, nuestro trabajo de investigación se orienta al entendimiento de empresas como individualidades económicas, que explican la dinámica social. Basándose en esta teoría, se analizan y observan los resultados que genera la implementación de los modelos de gestión de costos y la relevancia del uso de la herramienta, en relación a los objetivos propuestos por cada empresario vitivinícola para su empresa, para así, obtener una conclusión de cuál sería la herramienta a implementar que genere mayores beneficios para las empresas vitivinícolas mendocinas en general.

La implementación de los modelos de costeo, busca obtener una mejor y mayor competitividad estratégica. Posibilita, en el desarrollo habitual de la actividad de la empresa, permanecer en el mercado, alcanzando un costo objetivo que les permita comercializar a precios dados por el mercado y generar una utilidad planificada por la gerencia, ajustando los costos. Manteniendo así, una relación entre los costos esperados y los realmente incurridos.

Como teoría sustantiva, la gestión de costos es una disciplina de las ciencias sociales, enmarcada dentro de la doctrina de la contabilidad de gestión. Esta última definida como, “un sistema de información que posibilita una información programada y oportuna para uso de las gerencias de la empresa y de su dirección, y que permite evaluar desempeños, planificar actividades y tomar decisiones” (Lavalpe, 2005, pp7). Una de las ramas de la doctrina antes mencionada es la Contabilidad de costos, que siguiendo con el pensamiento de Lavalpe



consiste en “el registro de los cargos devengados en los distintos sectores -áreas o actividades- de la empresa y que, aplicando el principio de la partida doble, contabiliza las transferencias entre los diferentes departamentos o actividades, utilizando las cuentas respectivas de la contabilidad general para la exposición de sus saldos” (Lavalpe, 2005, pp11)

De esta manera, llegamos al concepto central de nuestra investigación: sistemas de costos o métodos de costeo, definido como “un conjunto de procedimientos técnicos, administrativos y contables que se emplean en cualquier tipo de entes con vistas a determinar el costo de sus operaciones en sus diversas fases -sectores, departamentos, actividades- de manera de utilizarlo para fines de información contable (valuación de inventarios, costo de ventas); control de gestión y base para la toma de decisiones (fijar precios; conocer la contribución marginal y trabajar con ella; discontinuar una línea; tercerizar sectores o actividades; etc.). (Lavalpe, 2005, PP.9). Es la herramienta principal que nos ofrece la contabilidad de gestión para poder controlar de forma eficiente los costos incluidos en los productos, y obtener información de manera oportuna para tomar decisiones.

Las herramientas de costeo buscan generar un método de asignación de costos a los productos, algunas tomando como base los costos fijos y variables generados en el proceso productivo y otras a través de la asignación de costos de los factores a las actividades intervinientes en el proceso productivo, para luego poder distribuirlo a sus productos. Estas herramientas de gestión no solo proporcionan un control durante el proceso productivo, sino que también en la finalización de dicho proceso, brindando información útil para la toma de decisiones de los diferentes niveles de la organización. La información brindada por estas herramientas no solo muestra el costo del producto, sino que también posibilita determinar cuál va a ser el resultado operativo de ese período, contribuye a la formulación de presupuestos e indicadores de riesgos que ayudan a la gestión empresarial, permitiendo a su vez ver las desviaciones y las ineficiencias que surgieron por diferentes motivos a lo largo del proceso productivo. (Cátedra de costos para la gestión, 2018, FCE, UNCuyo).

Retomando los modelos, se puede decir que los modelos de costeo normalizados se utilizan con el fin de preestablecer un esquema operativo que le permita a la empresa fijar pautas de medición tanto en el componente físico como en el monetario previo al desarrollo del proceso productivo y principalmente, previo a su registro contable.

## **V) ESTRATEGIA METODOLÓGICA DEL PROYECTO DE INVESTIGACIÓN**

En este proyecto de investigación se aborda un enfoque mixto, en el cual predomina el enfoque cuantitativo debido a que establece énfasis en la generación de valor y los resultados que se obtiene al implementar tales herramientas de gestión. También tiene relevancia el enfoque cualitativo en aspectos tales como las expectativas, experiencias y motivaciones que experimentan los integrantes de las organizaciones bajo estudio y las características de cada herramienta de gestión.

Es una investigación de tipo descriptiva, debido a que se detallan de forma minuciosa las características de cada modelo y su funcionamiento, como así también los beneficios que se originan de su implementación dentro de una empresa vitivinícola. A su vez también es explicativa, debido a que se analizan las causas que llevan a la implementación y los resultados que se obtienen. Ambos tipos de investigación reflejados en el estudio de empresas vitivinícolas que implementan métodos de gestión de costos en comparación de aquellas que no los implementan.

La unidad de análisis serán las empresas vitivinícolas mendocinas que tuvieron actividad durante el período 2018-2021. En este caso, seleccionamos como población a las bodegas mendocinas durante el periodo 2018-2021. A su vez, se toma como base de referencia a aquellas bodegas que hayan tenido un rango de ganancias que ronde los diez millones de pesos anuales. Y como muestra, a los integrantes de tres bodegas, dos de ellas utilizan los modelos de costeo, en sus dos versiones respectivamente y la tercera, no los implementa. Consideramos esta muestra como probabilística de subtipo estratificada, debido a que existen grupos de bodegas que implementan uno u otro método, y otras que no implementan ninguno, de cada uno de esos estratos tomamos una bodega para analizar y comparar su gestión de costos.

Este proyecto de investigación tiene como escenario el sector administrativo de las bodegas seleccionadas, donde se realizará la recolección de datos que nos brinden los empresarios, dueños de dichas bodegas y los mayores interesados en la gestión de valor, los contadores públicos que se desempeñan en las mismas, que son, en general, los encargados de implementar las herramientas de costeo.

Las técnicas de recolección de datos cualitativas que utilizaremos serán las entrevistas en profundidad, individuales, debido a que buscamos conocer las experiencias de la implementación de la herramienta, la opinión de los actores respecto al antes y después de la

utilización de los métodos y sus expectativas a momento de comenzar a utilizarlas y si el método de costeo implementado dio el resultado esperado.

Vale aquí aclarar que ha sido un arduo trabajo, haber podido conseguir el acceso a los directivos, y a la información que precisamos. Sabemos con claridad, que en general, la información relativa a los costos de una organización, es bastante sensible. No en todos los casos consultados, pudimos acceder a las entrevistas o visitas. En otros casos, donde si pudimos hacerlo, nos comentaron algunos datos que no serán revelados dando nombre y/o razón social de la bodega, ni ningún otro dato que permita individualizarla, sino que, como podrá más abajo observarse, sólo se detalla dónde está ubicada la bodega, qué tipo de productos elabora, si se trata de una empresa chica, mediana o grande, y qué estrategias de costos utiliza.

## VI) DESARROLLO PRINCIPAL

### 6.1) INTRODUCCION AL COSTO

En un sentido amplio, se considera como costo a “todo esfuerzo destinado a lograr un objetivo determinado”, donde se considera que comprende todas las situaciones posibles en la que sea necesario analizar la generación de costos.

Con el fin de comprender conceptos utilizados, es necesario definir algunos términos:

**Objeto de costo;** puede ser cualquier artículo para la que se necesite una medición separada de costo. Por ejemplo: un producto, un servicio, un departamento, una función, etc.

**Objetivo del costo;** es el fin o intención que se persigue en la determinación del costo. Por ejemplo: la determinación del costo para información de terceros, o para formar un precio mínimo de penetración en el mercado.

**Unidad de medida del costo;** es la base establecida para medir el costo. Por ejemplo: cantidad de unidades, cantidad de materia prima, cantidad de horas de trabajo, costo del trabajo directo, horas máquina, etc.

**Factores del costo;** todos los recursos necesarios para lograr un objetivo de costo. Por ejemplo: materiales, trabajo y otros costos.

**Desde el punto de vista económico:** la teoría general del costo establece que se considera costo a toda vinculación coherente entre un objeto o resultado productivo y los factores o recursos necesarios para lograrlo. Se considera que “todos” los factores que intervienen deben ser considerados como costo del objeto a que se le determina el costo.

Los costos pueden ser implícitos o explícitos, los costos explícitos, desembolsados, realmente incurridos o contratados a terceros, son considerados como costos al ser consumidos por el proceso, y por lo tanto deben ser considerados en la valuación de inventarios y en la determinación de resultados de la explotación. Comprenden el consumo de materiales, trabajo empleado en la producción y los otros costos de producción que no son materiales o trabajo.

Los costos implícitos son los que surgen cuando se renuncia a una acción alternativa, se miden de acuerdo al beneficio perdido por no emplear un determinado factor en su mejor aplicación alternativa, son los denominados costos de oportunidad, representan el valor de la ganancia que se pierde en la mejor alternativa no elegida. Los costos implícitos o costo de oportunidad pueden sufrir de relaciones con terceros y/o con relaciones con los propietarios del capital de la empresa.



Para aquellos factores productivos que la empresa contrata con terceros, el costo implícito se mide a través de la diferencia de los precios que se puede pagar por los mismos; por ejemplo, los costos que pueden surgir de una relación contractual, como en el caso de una compra de materiales, que si paga al contado tiene un valor, pero si se paga a un determinado plazo tiene otro precio mayor, la diferencia de precios dados por la elección a pagar representa un costo financiero implícito.

Además, existen otros costos implícitos que se refieren a insumos o factores que son propiedad de la firma o de sus propietarios y que podrían tener otro uso alternativo. En el caso del uso del capital propio, el empresario podría utilizar su propio dinero para invertirlo en la empresa, o puede colocarlo en otro tipo de inversión, como en un plazo fijo o en otro negocio. Donde en cualquiera de estos casos hubiera obtenido ingresos por la inversión de su dinero. Esa ganancia que deja de obtener, en la mejor alternativa en relación a la inversión de la empresa, representa un costo implícito de oportunidad.

Desde el punto de vista del análisis económico o de gestión y en particular en el caso de análisis de proyectos, como puede ser la apertura de una fábrica o el lanzamiento de un nuevo producto, es necesario considerar todos los costos explícitos e implícitos, incluyendo lo que generaría el capital a invertir si fuese colocado en la mejor alternativa.

**Desde el punto de vista contable;** el concepto de costo tiene una aceptación más restringida, refiriéndose a la suma de valores que representan consumos necesarios de factores para llevar adelante el objeto cuyo costo se desea determinar.

El costo de un factor está compuesto por dos componentes; un componente físico: unidades materiales, horas de trabajo o unidades físicas de otros factores del costo y un componente monetario cuya expresión está dada en pesos.

Considerando el componente físico y monetario del costo se analiza el concepto de “necesidad” desde los aspectos cuantitativos y cualitativos:

- Desde lo **cuantitativo** hace referencia a la cantidad de factor necesario para alcanzar el resultado productivo en los dos componentes del costo, físico y monetario.
- Desde lo **cualitativo** hace referencia a la cualidad o calidad del factor necesario en el componente físico y monetario de los factores.

Desde el análisis de la necesidad cuantitativa, cantidad de factores necesarios para llevar a cabo una determinada producción, se establecen dos modelos de costos puros:

- Modelo de costo real, resultante o histórico: considera **necesaria** la cantidad **real** de factores que se utilicen para alcanzar un determinado objeto productivo, tanto en términos de cuánta física del factor como en términos del componente monetario para obtenerlo. Es decir, que el costo está conformado por todos los factores consumidos realmente en el proceso, al precio real o resultante.

- Modelo de costo normalizado: se calcula con anterioridad a la realización del proceso productivo, se determina a través de un presupuesto elaborado con anterioridad al ejercicio económico y que contiene todas las actividades que se desarrollaran en la empresa. En los aspectos relacionados al proceso productivo, se considera un consumo razonable y racional de los factores productivos a los que respondan a las condiciones técnicas **normales de operación**, tanto en el componente físico como en el monetario. Todos los consumos y precios que exceden lo preestablecido como **normal** no deben incorporarse en el costo del producto, sino que deben ser considerados como una **pérdida** del período en que se produce.

Desde el análisis de la necesidad cualitativa, es decir la cualidad o calidad de los factores que integran el costo de los productos y/o servicios elaborados, surge el estudio de dos modelos de costos puros:

- Modelo de costo completo: reconoce que le corresponde al producto o al servicio **todos los costos de producción**, independientemente de su comportamiento, y que los costos de comercialización, administración y financieros son costos que se deben imputar como **pérdida** al período que pertenecen.

- Modelo de costo variable: sostiene que el costo de los productos elaborados o servicios prestados, está compuesto por los costos variables de producción. Los costos variables de comercialización se deben incorporar en el momento de la venta, para determinar el costo de los productos o servicios vendidos. Todos los costos fijos, independientemente de la función que los genere, deben considerarse como **pérdida** del ejercicio al que pertenecen.

Se detallan más adelante la combinación de los modelos puros con mayor precisión para su mejor entendimiento.

## 6.2) CLASIFICACIONES DE LOS COSTOS

Clasificar los costos consiste en agruparlos sistemáticamente por tipos de costos, de manera tal que se reúnan aquellos que poseen características comunes que los diferencian de los agrupados en otras categorías.



En tal orden de ideas se agrupan sobre la base de distintos criterios con el objetivo de su utilización en función al fin que se persigue. Dentro de las clasificaciones del costo de los factores en función a los distintos objetivos, podemos identificar:

1. Con relación al todo o partes.
2. Con relación al momento de su cálculo.
3. Con relación a la función donde se genera el costo.
4. Con relación a su asignación.
5. Con relación a la variación en el nivel de actividad.
6. Con relación a la coincidencia entre el devengamiento y el pago.
7. Con relación a las condiciones operativas.

#### **1) Con relación al todo o partes:**

- **Costos Totales:** Se refiere a la suma de todos los costos. Puede ser el costo total del negocio, o de cada una de las funciones de la organización.
- **Costos Unitarios:** Costo de los factores utilizados en cada unidad de producto o servicio. Generalmente el costo unitario surge al dividir el costo total en el número de objetos de costo, por lo que su determinación implica un costo promedio. Como los costos unitarios son costos promedios, deben considerarse con cuidado a la hora tomar decisiones.

#### **2) Con relación al momento de su cálculo:**

- **Costos Históricos:** También denominado costo real, es el que surge del proceso de acumulación que registra, clasifica y resume las partidas de los costos en el momento en que se van produciendo y que, a su vez, permite la obtención de los costos totales las operaciones relacionadas con la producción. Estos costos son los realmente incurridos, recién se los conoce al finalizar el periodo de cómputo, ya que por sus características requieren que todas las operaciones se hallen contabilizadas para poder atribuir todos los costos a los diferentes productos.
- **Costo normalizado:** Surge de la determinación de costos, realizada antes de la iniciación de los procesos o tareas de fabricación, tomando como base para ellos condiciones específicas de funcionamiento de la planta. Esta determinación de costos surge debido a los inconvenientes que plantea la determinación de los costos históricos. En definitiva, el costo predeterminado consiste en el cálculo de los materiales, trabajo y otros costos antes de la iniciación de las tareas de producción, con el objeto de pronosticar el verdadero costo, evitando que el costo del producto cargue con ineficiencias u ociosidades.



### 3) Con relación al área o función generadora de costo

- Costos de Producción: Son los valores de todos los insumos incurridos desde que la materia prima ingresa a la empresa hasta que el producto se encuentra terminado.
- Costos de Mercadotecnia: Surgen como consecuencia de la relación de la organización con su mercado actual y potencial. Son los valores de todos los insumos en los que se incurre desde que se desea ganar un determinado mercado.
- Costos Financieros: Son los valores de todos los insumos en los que se incurre para desarrollar la gestión de obtención y aplicación de recursos líquidos, con el propósito de facilitar transacciones y operaciones y para que las mismas no se traben o imposibiliten.
- Costos de Administración: Son los valores de todos los insumos vinculados a la actividad de gestión general de la actividad, no vinculadas específicamente con las categorías anteriores, como por ejemplo los costos vinculados al sistema de información de la organización.

### 4) Con relación a su asignación a un objeto de costos

- Costos Directos: Son todos aquellos conceptos que indudablemente integran el producto físicamente o significaron alguna forma de acción sobre el mismo, por ejemplo, la materia prima utilizada.
- Costos Indirectos: Conceptos respecto de los cuales no es evidente la relación con el objeto de costo. La asignación por lo tanto no resulta posible hacerla en una única etapa como si se tratara de una vinculación indubitable, por ejemplo, la energía eléctrica consumida. En este momento es importante recalcar las metodologías de distribución de costos indirectos que más se utilizan:

- La metodología tradicional o por secciones homogéneas.
- La metodología de costos basados en actividades.

En el caso del método tradicional los costos indirectos de producción antes de imputarse a los productos, son imputados a los distintos centros de costo a través de una unidad de obra que supuestamente representa la prestación realizada por la sección y consumida por el producto. Esta distribución se realiza en tres etapas denominadas distribución primaria, secundaria y terciaria o final. En la distribución primaria se asignan y distribuyen los costos a cada centro productivo y/o de servicio, en la distribución secundaria se distribuyen los costos de los

departamentos de servicios entre los centros productivos, y en la terciaria, se distribuyen los costos de los centros productivos entre los bienes elaborados. Con esta información podemos ver que el sistema tradicional se basa en que el volumen de producción del producto fabricado es el causante de los consumos de los distintos factores indirectos. También puede emplearse el método basado en actividades, donde el causante de la generación de costos no es el producto sino las actividades que se realizan para su producción; considerando como actividades a las tareas que se realizan dentro de los distintos centros o departamentos de acumulación de costos. Por lo tanto los costos indirectos se distribuyen entre las actividades que los generaron, para luego asignar los costos a los productos en función al uso que los mismos hacen de cada una de las actividades que demandaron los factores de costo. En el caso particular de la cervecería artesanal el método que más se adapta y que se va a aplicar, por el volumen de operaciones que se maneja y la simpleza del proceso productivo, es el método tradicional.

#### **5) Con relación a la variación en el nivel de actividad**

- Costos Fijos: Son aquellos cuyo importe total no se ve influido por los cambios en el volumen de actividad, siempre que éste se mantenga dentro de los límites de capacidad de planta para el cual se planificó. Este tipo de costos se considera en función de la capacidad instalada.
- Costos Variables: Son los que en magnitudes globales cambian con las alteraciones en el volumen de producción, es decir, son aquellos cuya magnitud cambia en relación con el grado de actividad de la empresa.

#### **6) Con relación a la coincidencia entre el devengamiento y el pago**

- Costos de desembolso: Es el costo que implica una salida de dinero en el mismo periodo de su devengamiento o imputación, por ejemplo, los sueldos.
- Costos de no desembolso: Es el costo devengado o imputado en un periodo que no origina una salida de dinero en el mismo periodo, por ejemplo, depreciación de bienes de uso.

#### **7) Con relación a las condiciones operativas**

- Normal: Es el costo que se determina con el fin de imputar al producto sólo los factores compatibles con el desempeño operativo normal.

- Anormal: Es el costo originado por consumos que exceden los límites establecidos como normales, causados por circunstancias externas a la organización o internas como ineficiencias en el uso de los factores.
- Extraordinarios: es el costo ocasionado por hechos ajenos a la operatividad de la empresa, pueden ser causados por circunstancias externas o internas a la organización, como, por ejemplo, accidentes climáticos como el granizo, rotura de máquinas, vajijas, etc.

### **6.3) CONTABILIDAD DE COSTO**

La contabilidad, como parte de los sistemas de información, ha ido acompañando la problemática central de todo ente, brindando información en el proceso de la toma de decisiones. Por lo que, el sistema de información de costo debe estar inmerso en los sistemas de información de la empresa, debe brindar conocimientos sobre los costos de la organización, de sus partes, funciones, departamentos, actividades, productos, servicios, etc.

La contabilidad de costos informa el detalle de los costos que la gerencia necesita para un mejor control de sus operaciones actuales, así como para sus planes a futuro. En la figura se ilustra el proceso de producción de bienes y servicios, acerca del cual la contabilidad de costos ofrece información. La gerencia utiliza esa información para decidir cómo asigna recursos a las áreas más eficientes y rentables del negocio. Para poder cumplir con esta finalidad registra, clasifica, analiza, asigna, sintetiza e informa respecto de los costos de las operaciones que se producen en su ámbito de acción, para lo cual los distintos registros que integran sus sistemas deben proporcionar datos analíticos sobre el consumo de los factores que se operan en el proceso.

Cualquier tipo de entidad de negocios-empresas de manufactura, de comercialización y de servicios requiere sistemas de información contable de costos para monitorear sus actividades. Los fabricantes o productores transforman la materia prima adquirida mediante un proceso productivo, en productos terminados empleando en él, mano de obra directa, tecnología y las instalaciones pertinentes de la planta. Las empresas comercializadoras compran productos terminados para su posterior reventa. Pueden ser minoristas, que venden productos a individuos para su consumo, o mayoristas, que compran productos de fabricantes y los venden a los minoristas y a su vez a los individuos. Las empresas comerciales de servicios, venden el servicio en lugar del producto, como por ejemplo el transporte en colectivo o taxi. Las instituciones de asistencia privada, como organizaciones de caridad, instituciones gubernamentales y algunas instalaciones de cuidados médicos, ofrecen servicios a bajo o a ningún costo para el usuario. En muchas formas, las actividades de un fabricante

son similares a las de un comercializador: compran, almacenan y venden productos; ambos deben tener una administración eficiente y fuentes de capital adecuadas; y pueden emplear a cientos o a miles de trabajadores.

Se requiere que cualquier organización cuente con un conjunto de procedimientos establecidos para proporcionar la información financiera que necesita. Se deben diseñar sistemas de información contable de los fabricantes para recabar los datos detallados de costos relacionados con el proceso de producción. Los sistemas de contabilidad de costos (o procedimientos de control de los costos) son sistemas de información contable que usan los fabricantes para rastrear los costos en que se incurre para producir y vender sus diversas líneas de productos y, además, poder establecer un margen de ganancia rentable en base a la determinación del costo del producto, como también marcar su competitividad en el mercado basándose en precio-calidad. Los sistemas de costeo también proporcionan información útil a la hora de tomar decisiones ya sean administrativas, gerenciales o financieras, ya que afecta un amplio campo dentro de la organización. Se analiza además las desviaciones que pueden generarse en un período de tiempo preestablecido basadas en presupuestos estándares bajo un contexto inflacionario.

#### **6.4) OBJETIVO DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE COSTO**

El sistema de información de costos, registra, clasifica, analiza, asigna, sintetiza e informa respecto de la generación de los costos en una organización. Debe cumplir los siguientes objetivos: a. Sistematizar la información de costos necesaria para usos corrientes. b. Hacer posible el control de los costos por parte de la dirección de la empresa en sus distintos niveles c. Proveer a la dirección de la información necesaria - en el área de los costos - para la adopción de decisiones. (Cátedra de contabilidad de Costos, 2022, FCE, UNCuyo).

Los objetivos que debe ser capaz de satisfacer un sistema de costo en términos generales, son los siguientes:

1. Sistematización de la información para usos corrientes

Se refiere a la información necesaria para: la determinación de la ganancia o pérdida lograda a través de un periodo de operaciones; la valuación de las existencias de productos terminados y en proceso; la evolución de la rentabilidad de los distintos productos fabricados y comercializados por la empresa, en términos absolutos, relativos y comparativos. Esta

enumeración incluye solo algunos ejemplos típicos de necesidades de información de tipo periódico en relación de los costos.

## **6.5) MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTOS**

### **6.5.1) MODELOS DE COSTOS**

El modelo de costo es el conjunto de supuestos y relaciones básicas en que se sustenta un método o técnica de costo. Es decir, son los principios o reglas generales a tener en cuenta para la determinación de un costo. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo).

En general, los modelos se establecen considerando la necesidad cualitativa y cuantitativa de los factores para lograr un determinado objeto de costos.

La necesidad cualitativa, significa saber “cuales” factores se consideran necesarios como costo del producto y cuales costos se consideran como costos del período.

La necesidad cuantitativa, significa saber “cuánto” factores se consideran necesarios como costo de los bienes o servicios.

#### Modelos de costos puros

#### Modelos de costos desde lo cualitativo

Cuando la pregunta es cuáles factores son necesarios en la producción de los bienes y/o servicios, y se quiere, por lo tanto, conocer cuales costos deben ser considerados en la valuación de los inventarios (bienes de cambio, rubro patrimonial del activo) y en la determinación del costo de ventas, se presentan dos modelos de costo:

- ❖ Modelo de costo completo
- ❖ Modelo de costo variable

#### **MODELO DE COSTO COMPLETO**

En el modelo de costo completo o tradicional, todos los factores variables y fijos de producción integran el costo de los productos terminados y el costo de ventas de los productos vendidos. De esta manera, el costo del artículo elaborado y el costo de los productos vendidos se componen por el costo directo de producción, variable y fijo más todos los costos indirectos de producción, variables y fijos, que le son distribuidos y aplicados mediante algún



procedimiento de prorrateo o distribución. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

#### Tratamiento de los costos

El modelo de costo completo analiza los costos totales y los clasifica en COSTOS DE PRODUCCIÓN Y COSTOS DE NO PRODUCCIÓN, considerando a los costos de producción como costos del producto y a los costos de no producción como costos del período. El costo de cada producto está integrado por los costos directos de producción que se “asignan” a cada producto y los costos indirectos de producción, que se “distribuyen” en función a una base representativa a cada producto. El costo de producción se utiliza para la valuación de las existencias y para la determinación del costo de ventas. Los costos de no producción (comercialización, administración y financieros) no integran el costo del producto, se considera que son generados por la organización y por lo tanto se deben reconocer como costos del período en que se incurren. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

Es decir, el modelo de costo completo considera como costos del producto, a los costos de producción, ya sea directos o indirectos, fijos o variables. Esto significa que esos costos serán parte del rubro Bienes de Cambio (patrimonial del Activo), ya sea como Productos en proceso o como Productos terminados. Pasarán por el Estado de Resultados, a través del costo de venta, y no directamente como resultados del período, como si lo harán los costos de Administración, Comercialización, Financieros y/o otros, en caso de existir.

A modo de ejemplo, en el caso de una bodega productora de vinos blancos y tintos, con viñedos propios, integrarían el costo de los productos terminados, todos los costos incurridos en la producción de la uva, como mano de obra directa, abonos y fertilizantes, riego, como también podría incluir amortización de viñedos. Luego se sumarán, todos los costos en bodega, el alquiler del edificio de producción, o su depreciación si éste pertenece a la organización, depreciación de maquinarias e instalaciones, insumos enológicos, costo de mano de obra (ya sea de operarios y también de mano de obra especializada, como enólogos, gerente/s de producción). Incluirá servicios, y tasas referidas al área de producción, como el impuesto inmobiliario de la parte del inmueble destinada a producción, o la energía eléctrica usada por las maquinarias de producción.

También incluirá, costo de las botellas de vidrio, etiquetas, cápsulas y corchos (materiales directos), entre otros. Pero, los productos terminados, NO incluirán, costos administrativos, como sueldos del personal administrativo, útiles de oficina, depreciación de



muebles de oficina. Tampoco costos de comercialización, como depreciación de rodados, nafta de los vehículos de reparto, o impuesto automotor devengado de los mismos. Costos de publicidad y propaganda (que en algunos casos puede ser alta), tampoco estará incluida dentro del costo de los productos terminados.

#### MODELO DE COSTO VARIABLE

En este modelo, el costo del producto a considerar en el rubro del Activo “Bienes de Cambio” (Inventarios), como artículos terminados, se integra con los costos de producción variables (directos e indirectos). Cuando los productos se venden, el costo de ventas denominado “Costo Variable “de las unidades vendidas o a vender, se encuentra integrado por los costos variables de producción más los costos variables de comercialización que no pueden diferirse a períodos futuros.

Los costos fijos se tratan como costos del período en que se incurren y se atribuyen a la cuenta de resultados correspondiente, sea cual fuere el volumen de la producción realizada. Se los considera costos de capacidad por representar aquellos que son necesarios para mantener, durante un período, la estructura de la fábrica a cierto grado de capacidad productiva. Se consideran costos del período porque no pueden diferirse, se incurrirá en ellos en todos los períodos, por lo tanto, se deducen en el estado de resultados.

Siguiendo en nuestro ejemplo de la bodega productora de vinos, con viñedos propios, la depreciación de los viñedos, si se realiza por el método de la línea recta, la misma NO sería un costo de los productos. Tampoco lo sería el alquiler del inmueble destinado a producción, o en su caso, la depreciación del mismo (si la misma es calculada por el método de la línea recta). Tampoco integraría el costo de los productos terminados, el importe de impuesto inmobiliario del área de producción o las remuneraciones que se abonen de manera fija, como podría ser el sueldo del gerente de producción.

Sin embargo, los costos variables de comercialización, si integrarán el costo de los productos terminados, como la nafta de los vehículos destinados a reparto, o la comisión abonada al personal de ventas.

#### DIFERENCIA ENTRE EL MODELO DE COSTO COMPLETO Y EL MODELO DE COSTO VARIABLE

La diferencia principal entre los dos modelos reside en considerar si los costos fijos de producción son o no un activo, lo que sin dudas incide en la valuación de las existencias de cada período y en la determinación de los resultados. Como conclusión, podemos decir que

quienes están a favor del costo completo aseguran que es imposible producir sin incurrir en costos de estructura de la producción, por lo que cada unidad debe cargar con una parte proporcional de dichos costos, y los que defienden el modelo de costo variable, argumentan que los ingresos de un período deben compararse con los costos que estén relacionados razonablemente con los productos que dieron origen a dichos ingresos, pues los costos fijos o de estructura los debe afrontar la empresa aunque no produzca ni venda.

#### Modelos de costos desde lo cuantitativo

Cuando se desea definir la cuantía del costo, es decir “cuánto” de los distintos factores del costo se consideran de consumo necesario para la producción de los bienes o servicios, se debe considerar el objetivo a cumplir para el uso de la información, es decir, si se desea conocer el uso real de los factores o lograr una normalización del costo de los factores. Desde el punto de vista cuantitativo, considerando los modelos de costo puros, se distinguen:

A.1) Modelo de costo resultante, real o histórico

A.2) Modelo de costo normalizado

Es decir, nos planteamos ahora, que “cantidad del factor de costo” es necesario para la producción de los bienes, en nuestro caso botellas de vino de 750 CC. La diferencia fundamental, radica en que, en el caso del modelo de costo resultante, real o histórico, la determinación del costo se realiza en base a lo que verdaderamente se gastó, en base a comprobantes, en cambio, en el modelo de costo normalizado, los factores responden a un uso predeterminado. Por ello, es posible calcular ineficiencias, y en su caso, ociosidades.

#### A.1) Modelo de costo resultante, real o histórico

Es el costo que se determina al concluir el proceso productivo o al finalizar cada período, en función a los comprobantes de los factores de costo incurridos e imputados a la producción obtenida en cada período. Su registración se efectúa en tiempos históricos y se los considera costos resultantes. Un costo real es un costo errático a lo largo de los períodos, influido por los cambios en los volúmenes de producción y por costos estacionales, no constituyen un patrón de comportamiento y resulta imposible efectuar con ellos comparaciones entre distintos períodos que permitan llegar a conclusiones sobre el uso de la capacidad de fábrica, la eficiencia o ineficiencia operativa de la producción. Como consecuencia, el costo unitario de producción, puede resultar muy diferente de un período a otro. Este hecho hace que no sean comparables los costos unitarios de los distintos meses. Puede aplicarse cuando se realiza una producción específica por única vez (algunos tipos de





construcción de inmuebles, caminos, puentes, filmación de una película etc.), es decir, cuando la producción no es uniforme y repetitiva a lo largo del ejercicio económico.

#### Inconvenientes de la información basada en cuotas reales o históricas

La asignación y distribución de costos considerando la información realmente acontecida o histórica permite la obtención de los costos totales y unitarios una vez que se han realizado todas las operaciones relacionadas con la producción. Estos costos son los realmente incurridos; recién puede conocerse al finalizar el período de cómputo, a fin de mes, ya que por sus características requieren que todas las operaciones se encuentren contabilizadas para poder atribuir todos los costos a los diferentes productos. La dirección necesita otra información más analítica que, además de permitirle el conocimiento en profundidad de todo lo que sucede en la firma, le posibilite tomar medidas de ajuste mientras se van produciendo las desviaciones. La observación de los costos históricos y su comparación con medidas tipo o de eficiencia pondrán de manifiesto las circunstancias apuntadas. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

Los inconvenientes de la información basada en cuotas reales o históricas, se pueden sintetizar en:

- Demora en el tiempo de información
- Costos Estacionales
- Variaciones en el volumen de producción

Demora en el tiempo de la información: La determinación del costo total indirecto que debe cargar cada producto se puede determinar una vez cerrado un ciclo contable (diario, semanal, quincenal, mensual o de más de un mes). Es así que, se tendrá que esperar la registración y cierre de operaciones para obtener la información que permita conocer cuál es la cuota a aplicar a cada producto. Por lo tanto, la información se determina en un tiempo en el que las operaciones ya se han realizado, lo que puede provocar pérdidas importantes, tanto en los resultados, como en la rentabilidad o el posicionamiento de los productos en el mercado.

Costos estacionales: Los costos estacionales son costos que se generan en las empresas durante determinadas épocas del año. Típico ejemplo: la calefacción en los meses de bajas temperatura. Si usamos tasas históricas, durante ese lapso la información de costos se verá alterada, con respecto a otros períodos, porque aparece un nuevo costo, independientemente del comportamiento del mismo como fijo o variable. Si se usan cuotas reales, los informes indicarán que un mismo artículo fabricado en épocas frías tiene costos mayores y es menos



rentable que el mismo producto fabricado en otras épocas, porque impacta el costo estacional de calefacción. Lo mismo ocurre con otros costos como los de mantenimiento o reparaciones que deben realizarse en determinadas circunstancias. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

En nuestro caso, en muchas bodegas hay estacionalidad (costos estacionales) en cuanto al factor trabajo. En época de vendimia, se necesita mano de obra para cosechar, luego suelen necesitarse muchos operarios de máquinas y enólogos, y en otras épocas, no se necesita refuerzo de ningún sector.

Recordando que la cosecha se lleva a cabo durante algunos meses (aproximadamente de febrero a abril/mayo de cada año). Pero todos estos costos del desarrollo de la misma, se imputarán al objeto de costos (en nuestro caso, botellas de vino) en cada período productivo en que se desarrolle la actividad. Si es personal de la empresa (personal dependiente del ente), puede solucionarse con el uso de un coeficiente de costo del trabajo, logrando así, normalizar dicho factor.

Variaciones en los volúmenes de producción: Por muchas razones el ritmo de producción de la mayoría de las empresas no es constante, a pesar de los esfuerzos que se realizan en este sentido. La demanda errática, la acumulación o liquidación de stocks de inventarios, etc., son variables que atentan contra el deseo de mantener un volumen de producción uniforme. Si se considera el comportamiento de los costos frente a cambios en los niveles de actividad, se observa que los costos variables en términos totales fluctúan conforme lo hace el volumen de actividad (producción y ventas), estos costos en términos unitarios tienden a permanecer inalterados, es decir que el costo unitario variable será igual si se fabrica una unidad o millones de unidades. Pero con los fijos no ocurre lo mismo, en términos totales tienden a permanecer inalterados ante cambios en el volumen de actividad, pero la incidencia de los mismos en términos unitarios depende del volumen de producción.

Esta información errática no es útil ya que no puede ser base para ningún tipo de decisión. Los tres problemas expuestos con respecto a los costos indirectos de producción reales, la demora en el tiempo de la información, los costos estacionales o no permanentes y las variaciones en el volumen de producción, se pueden solucionar a través de la determinación de una cuota predeterminada.

El uso de la cuota predeterminada soluciona los inconvenientes señalados en la cuota histórica o real por las siguientes razones:



- Tiempo de la información: Por tratarse de una cuota predeterminada siempre estará presente en el momento de concluir la producción. Por lo tanto, al momento de terminar la producción a los costos directos identificados y registrados se le adicionarán los costos indirectos de producción aplicados, obteniendo el costo total de cada producto o línea de productos.
  - Costos estacionales: En la determinación de la cuota predeterminada se deben considerar todos los costos indirectos de producción del año, incluyendo los costos indirectos estacionales. Por lo tanto, la incidencia unitaria será igual para los productos a lo largo de todo el año.
  - Variaciones del Volumen de Producción: La cuota predeterminada es constante por unidad. Por lo que el costo unitario no variará por cambios en el volumen de producción.
- Estas mejoras permiten, a su vez, dar cumplimiento a lo establecido por la Resolución técnica número 16, de la Federación Argentina de Consejos profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), en particular en cuanto al requisito de “Comparabilidad de la información”.

#### A.2) Modelo de costo normalizado

En este modelo se considera como “necesario” a los costos que “normalmente” debe consumir la producción. Para determinar el costo normal imputable a la producción es necesario definir el modelo operativo normal de la empresa, de tal manera que sólo los costos que se generan dentro de ese contexto sean absorbidos por el costo de la producción. El límite de la normalidad puede ser distinto en cada empresa en función de múltiples variables que interactúan dentro y fuera de la propia organización. Pero, una vez reconocidas y definidas, es posible determinar los rendimientos normales que pueden alcanzarse si los factores de la producción son objeto de un manejo adecuado y responsable. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

El modelo de costos normalizados procura corregir los problemas que genera la determinación de costos resultantes, porque los costos incurridos que exceden a los establecidos como normales no deben ser absorbidos por el costo de los productos, sino que deben considerarse como pérdidas del ejercicio en que se generen. Cuando el planeamiento de los insumos se realiza mediante mediciones que tienen como objetivo lograr el uso más eficiente de los recursos, el costo presupuestado se determina en función de parámetros establecidos de acuerdo al costo estándar. Las diferencias entre las magnitudes reales y las establecidas como normales o estándar, deben ser analizadas e investigadas para informar acerca de dónde y en qué fase del proceso se requiere atención o una acción correctiva por haberse apartado de las metas establecidas. De esta manera la dirección cuenta con información del proceso fabril tanto en sus cómputos físicos como monetarios para lograr una

unidad de medida de normalidad o eficiencia en el uso de los recursos. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo)

#### Objetivos de la determinación de costos normalizados

La normalización de costos tiene como objetivo fundamental determinar costos unitarios de producción depurados de los efectos distorsionantes que pueden tener origen en contingencias o situaciones que no se condicen con el esquema operativo considerado normal o más eficiente en la organización. Para que el sistema contable pueda proporcionar este tipo de información es necesario organizar las registraciones de tal manera que al procesar los datos relacionados con la actividad productiva los productos obtenidos sólo absorban los costos normalizados o estándar. Los costos que exceden los límites normales o los considerados como costos estándar, corresponden a ineficiencias, improductividades o diferencias en los precios de los factores e inciden como pérdidas en el resultado de la empresa. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo)

### **6.5.2. COMBINACIÓN DE MODELOS DESDE LO CUALITATIVO Y CUANTITATIVO**

Los modelos de costos combinados son los que resultan de una asociación de la necesidad de los factores “cualitativa” y “cuantitativa”. Con el objetivo de efectuar la determinación de costos siempre se debe establecer una combinación de los modelos puros, cuyas combinaciones posibles pueden ser:

- Modelo de costo variable resultante
- Modelo de costo variable normalizado
- Modelo de costo completo resultante
- Modelo de costo completo normalizado

#### **6.5.2.1 Modelo variable resultante**

El modelo de costo variable analiza el proceso de generación de los resultados periódicos a través de un esquema conceptual denominado “Enfoque contributivo o marginal”. Esto es la expresión de la generación de los resultados en la empresa, dada una forma de definir los costos del producto y los costos del periodo. El enfoque contributivo examina la generación de resultados en:

- a. Unidades físicas

b. Unidades monetarias

**a. El enfoque contributivo en unidades físicas**

Se parte de la idea básica que el precio de venta de cada unidad de producto (p) puede descomponerse en el costo unitario variable y el margen de contribución unitario.

$$\text{Precio unitario} = \text{Costo variable unitario} + \text{Margen de contribución unitaria}$$

El costo de los productos elaborados está integrado por el costo de los factores variables de producción. El costo unitario variable de producir y vender es la suma de los costos variables unitarios de producción y el costo variable unitario de comercialización.

$$\text{Costo variable unitario} = \text{Costo variable unitario de producción} + \text{Costo variable unitario de comercialización}$$

El margen de contribución unitario (mc), es la aptitud potencial que cada unidad de producto tiene para contribuir a cubrir los costos constantes y, una vez cubiertos estos, generar utilidad.

$$\text{Margen de contribución unitario} = \text{Precio unitario} - \text{Costo variable unitario}$$

Si se multiplica el margen de contribución unitario por el total de unidades a vender o ventas durante un determinado período, se forma el Margen de Contribución Total (MC), que es el fondo con el que cuenta la empresa para cubrir sus costos constantes (CC.) y, si existe un excedente, obtener ganancias.

$$\text{Margen de Contribución total} = \text{Cantidades a vender} \times \text{Margen de contribución unitario.}$$

También, se puede determinar como la diferencia entre las ventas totales (V) y los costos variables totales (CV)

$$\text{Margen de Contribución total} = \text{Ventas} - \text{Costo Variable total}$$

De la confrontación entre el Margen de Contribución Total y los Costos Constantes surge el Resultado Operativo de la empresa

$$\text{Resultado Operativo} = \text{Margen de Contribución total} - \text{Costos Fijos totales}$$

La generación del resultado operativo se puede expresar del siguiente modo:

$$Ro = Mc - Cc$$

$$Ro = Q \cdot mc - Cc$$

$$Ro = Q ( p - cv ) - Cc$$

$$Ro = Q \cdot p - Q \cdot cv - Cc$$

Cuando la empresa produce y vende más de un producto o de una línea de producto, se la denomina empresa poliprodutora. En este caso, el margen de contribución total de la empresa estará integrado con la sumatoria de los márgenes de contribución totales de todos los productos a vender. Los costos fijos (producción, comercialización, administración y financieros) se enfrentan al margen de contribución total para la determinación del resultado de la organización. La aptitud potencial de cada producto para contribuir a la formación de los resultados operativos positivos, está dada por su margen de contribución unitario ( $mci = pi - cvi$ ). La aptitud efectiva o real, en cambio, nos la proporciona el margen de contribución total de cada producto, ya que este surge de la consideración de las ventas que se estiman efectuar de todas las líneas de productos, en el período considerado ( $MCI = mci \cdot Qi$ ).

**Margen de contribución total =  $\sum$  Márgenes de contribución totales de las distintas líneas de productos.**

Finalmente, el resultado operativo está dado por la expresión en la que se contraponen el margen de contribución total de la empresa y los costos constantes.

**Resultado Operativo = Margen de Contribución total - Costos Fijos totales**

Es decir que se forma un fondo común con los márgenes de contribución totales de cada producto, al que se enfrentan, globalmente, los costos constantes.

(Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo)

Las bodegas, en general, son empresas poliprodutoras, ya que suelen elaborar varias líneas de productos. Por lo tanto, se cumple con la afirmación de que el margen de contribución total de la empresa estará integrado con la sumatoria de los márgenes de contribución totales de todos los productos a vender.

Como ejemplo, la bodega mendocina “Navarro Correas” elabora las siguientes líneas de productos:

Dentro de la categoría vinos, las siguientes:

- Structura

- Selección del enólogo
- Alegoría gran reserva
- Navarro Correas Reserva
- Colección Privada
- Dolores
- Los Árboles

Dentro de la categoría espumantes, las siguientes:

- Extra brut
- Brut Malbec Rosé
- Dulcet
- Nature
- Gran Cuvée

#### **b. El enfoque contributivo en unidades monetarias**

El enfoque contributivo puede examinarse desde el punto de vista de la contribución de las unidades monetarias de venta, basándose en la relación que existe en cada peso de venta, entre los costos variables y el precio (razón de recuperación) o entre el margen de contribución y el precio (razón de contribución). Cada peso de venta está destinado a cubrir:

➤ La razón de recuperación: que es la fracción de cada peso destinada a la recuperación de los costos variables unitarios de producir y vender.

**Razón de recuperación (rr) = Costo variable unitario / Precio**

Si multiplicamos el numerador y el denominador por las cantidades a vender, la razón de recuperación es la relación que existe entre el Costo variable total y las ventas.

**Razón de recuperación = Costo variable total / Ventas**

➤ La razón de contribución: que es la fracción de cada peso destinada a cubrir los costos constantes, y una vez cubiertos, generar utilidad. Vale decir que es la relación que existe entre el margen de contribución unitario y el precio o entre el Margen de Contribución Total y las Ventas

**Razón de contribución (rc) = margen de contribución unitario / Precio unitario**

**Razón de contribución = Margen de Contribución Total / Ventas**

Si sumamos ambas razones, tenemos:  $rr + rc = 1$

Al multiplicar las ventas por la razón de contribución durante un determinado período, se forma el Margen de Contribución Total (MC), que es el fondo con el que cuenta la empresa para cubrir sus costos constantes (CC.) y, si existe un excedente, obtener ganancias.

Margen de Contribución total = Ventas X razón de contribución

Margen de Contribución total = Ventas X (1 – razón de recuperación)

También se la puede definir como la diferencia entre las ventas totales (V) y los costos variables totales (CV).

Margen de contribución total = Ventas - Costo variable total.

De la confrontación entre el Margen de Contribución Total y los Costos Constantes surge el Resultado Operativo de la empresa.

Resultado Operativo = Margen de Contribución total - Costos Fijos totales

### **6.5.2.2 Modelo completo resultante**

El modelo de costo completo real o resultante, analiza los costos totales y los clasifica en COSTOS DE PRODUCCION Y COSTOS DE NO PRODUCCIÓN, considerando a los costos de producción en los que se incurre en un período como costos del producto y a los costos de no producción como costos del período.

Los costos de producción pueden estar relacionados directa o indirectamente con los productos, por lo tanto, pueden clasificarse a su vez en COSTOS DIRECTOS Y COSTOS INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN.

Considerando el modelo de costo completo, el cálculo del costo de producción real comprende:

La determinación del costo de los factores directos:

**Costo total de materiales directos = Consumo real de los materiales directos X Precio real de adquisición**

**Costo total del trabajo directo = Consumo real de horas del trabajo directo X Costo real por hora del trabajo directo**



**Costo de otros costos directos = Consumo real de costos directos X Precio real de los otros costos directos**

La determinación del costo indirecto de producción: se realiza a través de la distribución de los distintos factores considerados entre los diferentes productos o líneas de productos, en función de una base representativa del volumen de producción real o histórico. Dicha base puede expresarse en horas hombre, horas máquina, unidades de producto, costo directo total, costo de materia prima, costo de materiales directos o costo del trabajo directo (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

En el ejemplo que venimos desarrollando, de una bodega de la Provincia de Mendoza, que elabora vinos en botellas de vidrio de 750 CC., algunos ejemplos de costos indirectos de producción, podrían ser:

- Sueldo del gerente de producción
- Sueldo del guardia del área de producción
- Algunos insumos enológicos, usados en todas las líneas de productos
- Factura de energía eléctrica, perteneciente a toda el área de producción

En primer lugar, se calcula la cuota de distribución dividiendo el total de costos indirectos de producción reales entre la base real total que represente el volumen de producción efectivamente realizado:

**Cuota de distribución de CIP = Costos Indirectos de producción reales / Base representativa del volumen de producción real**

Una vez calculada la cuota se multiplica por el componente parcial de la base real específica representativa del volumen real para cada producto y se obtiene la parte del costo indirecto a imputar al producto o línea de producto:

**Costo de otros costos directos = Consumo real de costos directos X Precio real de los otros costos directos.**

El costo total de producción se obtiene sumando los costos de los diferentes factores de producción:

**Costo total de producción =**

**Costo total de materiales directos +**

**Costo total del trabajo directo +**

**Costo de los otros costos directos totales +**

**Costo indirecto de producción distribuido**

Dividiendo el costo total de producción entre la cantidad de productos obtenidos se determina el costo unitario de producción, es decir el costo de cada unidad producida:

**Costo unitario de producción = Costo total / Volumen de producción real**

(Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

### **6.5.2.3 Modelo completo normalizado en el componente físico**

Para lograr que el costo de los productos no cargue con ineficiencias e improductividades generadas en el uso inadecuado de los factores productivos; se puede establecer una normalización del costo de los factores en el componente físico, considerando el componente monetario a valores reales. Así lo establecen la NIC 2 y la RT 17. Estas normas profesionales consideran que los costos de transformación de las existencias comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como los materiales directos, la mano de obra directa o trabajo directo y los otros costos directos. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos, fijos y/o variables.

El proceso de distribución de los costos indirectos se debe realizar considerando el nivel de producción o volumen de producción que represente a la capacidad práctica, de acuerdo al promedio de varios ejercicios o temporadas en los que se hubiese trabajado en esas circunstancias. Los costos indirectos que excedan del uso, nivel o volumen de producción normal, deben ser considerados como gastos del ejercicio en que se incurren, pues son costos generados por ineficiencias en el uso de los factores productivos u ociosidades, en el caso de los costos indirectos fijos, generadas por la falta de uso de la capacidad de producción.

En términos generales las dos normas aceptan la determinación del costo normal, en el componente físico, pues se establece considerando condiciones normales de la organización. En este caso el costo de los bienes cargará con los factores necesarios normales en el componente físico y con los precios reales, es decir con el componente monetario real o resultante.

En la NIC 2 se hace referencia al costo estándar, aplicado en el componente físico, considerando el uso normal de los factores; en este aspecto es conveniente aclarar que, de acuerdo a la bibliografía actual argentina sobre costos, el “costo estándar” implica el uso más

eficiente de los factores. Si se considera el uso “normal de los factores” a este modelo de costos se le debe denominar “normalizado en el componente físico”.

Las diferencias que surjan por el uso ineficiente de los recursos u ociosidades que se produzcan por la falta de uso de la capacidad de producción, deben ser imputadas como resultado negativo del período en que se producen como “anormalidades en el uso de los factores”.

#### Objetivos en la determinación de costos normalizados en el componente físico

La normalización de costos en el componente físico tiene como objetivo fundamental determinar un uso normal de los factores productivos. Para que el sistema contable pueda proporcionar este tipo de información es necesario organizar las registraciones de tal manera que, al procesar los datos relacionados con la actividad productiva, los productos obtenidos sólo absorban los consumos considerados normales. Los consumos de factores que exceden los límites normales corresponden a ineficiencias y/o a improductividades que deben reflejarse como pérdidas en el resultado de la empresa. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, UNCuyo).

Para el caso del ejemplo que hemos desarrollado, es común que, en el rubro de las bodegas, se produzcan con cierta frecuencia, conflictos laborales. Es una industria que, a pesar de que ha evolucionado mucho en cuanto a tecnología, igualmente requiere de mucha mano de obra, sobre todo en el proceso de desarrollo y cuidado de la vid, donde, muchas veces, el trabajo manual no ha sido reemplazado. Por este motivo, si hubiese algún conflicto de este tipo, como, por ejemplo, una huelga o paro de actividades por parte de los trabajadores, se incurrirá en costos altos, que no deben formar parte integrante del costo de los productos terminados, ya que el costo de las horas en que los trabajadores no realizaron sus tareas debido a tales medidas, no forma parte de los consumos normales que tendría dicha tarea, en determinado ente.

#### Determinación del costo

El costo normalizado de producción en el componente físico, es el costo que refleja condiciones operativas normales en el uso del componente físico de los factores productivos.

Los consumos que exceden los límites fijados como normales, como consumo anormal de materiales, ociosidad o ineficiencias procedentes del uso de los otros factores productivos, se registran en cuentas de resultado y se consignan en el Estado de Resultados del mes en que se han devengado.



El límite de la normalidad puede variar en cada empresa en función de múltiples variables que interactúan dentro y fuera de la propia organización. Pero, una vez reconocidas y definidas, es posible determinar los rendimientos normales que pueden alcanzarse si los factores de la producción son objeto de un manejo adecuado y responsable.

El modelo operativo normal en el componente físico, implica establecer las siguientes mediciones:

- Tasas normales de consumo: Son magnitudes preestablecidas respecto a consumo de materia prima, materiales directos, otros costos directos y horas del trabajo directo por cada unidad de producto que se elabora.
- Porcentaje de pérdida normal admitida: Este porcentaje se establece sobre el total de lo procesado o de la producción en buen estado considerando la cantidad de productos que normalmente se pierde en el proceso productivo. En relación al tema del tratamiento de las pérdidas, es necesario aclarar que, en todos los modelos de costos, tanto reales como normalizados, a los efectos del cálculo del costo, el criterio generalizado es que las unidades obtenidas en buen estado absorben, además de su propio costo, el costo de la pérdida normal; el costo de las pérdidas anormales y/o extraordinarias se debe considerar como pérdida del período en que se producen.
- Uso normal de la capacidad de producción o Nivel de actividad normal o volumen normal de producción: Es el nivel de actividad o producción que define la fábrica como deseable y que lo puede convertir en un patrón de medida.

A los efectos del costo normalizado y de acuerdo a la normativa legal vigente, se considera un uso normal de la capacidad, el volumen que se espera conseguir en circunstancias habituales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas. Para poder desarrollar analíticamente la técnica de la normalización, los diferentes factores de costos se agrupan considerando, para cada factor de costo, la doble clasificación que combina la posibilidad de asignación o distribución a los respectivos centros de costo y la conducta de los costos ante cambios en los volúmenes de producción. Es decir, se considera a los costos variables directos e indirectos y a los costos fijos directos e indirectos:

- Costos variables directos: En lo que respecta a este tipo de costos, la idea es que los productos que se elaboran sólo deben cargar con los consumos que se consideran normales. Los que exceden tales límites de uso deben reflejarse como costos del período (pérdidas) en el Estado de Resultados. Los consumos aludidos pueden consistir en cantidades de materias primas o materiales, horas del trabajo, utilización de otros costos directos variables, etc.

Las tasas unitarias normales de consumo constituyen la base para el cálculo del costo variable-directo, ya que permiten efectuar las mediciones en términos totales de consumos compatibles con los diferentes niveles de producción alcanzados en cada mes. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo).

Retomando el caso de los costos variables directos, éstos podrán determinarse, por lo tanto, de acuerdo a lo siguiente:

Consumo total normal compatible con el volumen real = Tasa normal unitaria de consumo X Volumen real de producción.

Costo variable directo normal compatible con el volumen real = Consumo total normal X Costo unitario real.

-Costos variables indirectos: Estos costos se caracterizan por fluctuar en términos totales conforme lo hace el volumen de producción; estos costos se presentan en empresas que elaboran más de un producto. Por ejemplo: clavos y cola en carpinterías, nafta y aceite en empresas que prestan distintos servicios, energía de maquinarias que se utilizan para la producción de más de un tipo de producto. Si bien no son muchos los insumos que tienen este comportamiento, es conveniente considerarlos a los efectos de completar el análisis.

La normalización de los costos a imputar a la producción se obtiene considerando la cuota o incidencia unitaria real. Esta cuota se obtiene dividiendo los costos totales reales en el volumen de producción real expresado en una base.

El costo variable normalizado en el componente físico a imputar a la producción surge de multiplicar la cuota real o incidencia unitaria real por la base normal compatible con el volumen real de cada producto o línea de productos.

(Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo).

En el rubro elegido para el presente Trabajo de Investigación, suelen tener este comportamiento, algunos insumos enológicos, productos químicos que se utilizan desde las fases iniciales de la producción del vino, y que, si bien son variables, ya que su consumo aumenta, conforme lo hace la producción, no pueden imputarse de forma directa y unívoca, a los productos terminados.

Algunos ejemplos de este tipo de insumos son:

- Levaduras para vino
- Ácido cítrico monohidratado (para vinos blancos)
- Ácido sórbico
- Bentonitas (existen varios tipos)
- Metabisulfito de Potasio
- Taninos y estabilizantes (en ambos casos, existen muchas variedades)
- Otros

-Costos fijos directos:

Los costos fijos directos son aquellos que, pudiendo ser asignados con precisión a una determinada línea de producto, en magnitudes totales permanecen constantes ante cambios en el volumen de producción.

Ejemplos: depreciación por línea recta de maquinarias utilizadas para la producción de una línea de productos, mantenimiento de esas maquinarias; remuneraciones y cargas patronales de comportamiento fijo consumidos solamente por un producto o por una línea de producto.

Para normalizar su incidencia en los productos en términos unitarios, se determina considerando los costos totales reales o incurridos relacionados con la capacidad práctica de producción. Para determinar el costo fijo normal compatible con el volumen real de producción, se multiplica la incidencia unitaria ya determinada por la base normal compatible con el volumen real producido.

Por lo tanto, los costos fijos directos se determinan de acuerdo a los siguientes cálculos:

Incidencia unitaria del costo directo fijo =  $\text{Costos fijos directos reales totales} / \text{Capacidad práctica de producción}$ .

Costo fijo directo normal compatible con el volumen real =  $\text{Incidencia unitaria del costo directo fijo} \times \text{base normal compatible con el volumen real}$ .

- Costos fijos indirectos:

A diferencia de los costos fijos mencionados en el punto anterior, los costos fijos indirectos, son costos de factores que consumen las distintas líneas de productos que se

elaboran. Ejemplos: supervisión general de producción, depreciación por línea recta de maquinarias que se utilizan para producir diferentes artículos, impuesto inmobiliario, consumo de energía iluminación fábrica, consumo de materiales de limpieza fábrica.

Para normalizar este tipo de costo, se determina su incidencia en términos unitarios o cuota de distribución, considerando los costos totales reales o históricos relacionados con la capacidad práctica de producción.

El costo normal total se obtiene multiplicando la cuota determinada o incidencia unitaria de los costos fijos, multiplicado por el volumen compatible con la producción alcanzada. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo).

De este modo, tenemos que, los costos fijos indirectos responden a los siguientes cálculos:

Cuota de distribución o incidencia unitaria de los costos fijos = Costos fijos indirectos totales reales / Capacidad práctica de producción.

Costo fijo indirecto normal compatible con el volumen real = Cuota de distribución o incidencia unitaria de los costos fijos X Base normal compatible con el volumen real.

**Esquema de cálculo para la determinación del costo total y unitario normalizado de la producción:**

<b>Costo total y unitario</b>	Costo total normal de la producción terminada (en buen estado y pérdidas totales)
	Costo unitario de la producción terminada = Costo total normal de la producción terminada / Volúmen real de producción (producción total: unidades en buen estado y pérdidas totales)
<b>Costo de la pérdida anormal</b>	Pérdida normal = Producción en buen estado x Porcentaje admitido como pérdida normal
	Pérdida anormal = Pérdida total - Pérdida normal
	Costo de la pérdida anormal = Costo unitario de la producción terminada X Unidades perdidas anormales
<b>Costo total y unitario de la producción terminada en buen estado</b>	Costo total normal de la producción en buen estado = Costo total normal de la producción terminada - Costo de la pérdida anormal
	Costo unitario de la producción en buen estado = Costo total normal de la producción en buen estado / Producción en buen estado

*Imagen 6. Esquema recuperado de Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo, disponible en plataforma virtual Econet – Moodle.*

**Análisis y determinación de anomalías**

**Consumo anormal de los materiales directos**

Considerando los materiales directos como costos variables directos, la anomalía se determina por la diferencia entre el consumo por unidad considerado normal y el consumo por unidad real, multiplicado por el volumen de producción obtenido. Para obtener el costo de la anomalía en el consumo a dicha diferencia se la multiplica por el costo unitario real del factor. (Bibliografía básica de estudio, Cátedra de contabilidad de costos, 2019, FCE, UNCuyo).



### **Consumo anormal de horas del trabajo directo**

Este tipo de anomalía en el uso de las horas de trabajo directo se presenta tanto en el trabajo directo variable como en el trabajo directo fijo. La anomalía se determina mediante la diferencia entre el consumo total considerado normal y el consumo total real de horas del trabajo directo, para el volumen de producción obtenido. Esta diferencia de horas refleja la falta de eficiencia en el uso del factor trabajo. Para determinar el costo de la ineficiencia del trabajo, a la diferencia de horas se la multiplica por el costo por hora real del trabajo directo, sea variable o fijo.

### **Consumo anormal de otros costos directos**

El resto de los factores del costo, agrupados genéricamente bajo la denominación de "otros costos" incluye una variedad de rubros cuya característica común es no pertenecer a los conceptos de material y trabajo. El costo de estos factores puede tener un comportamiento de variable o fijo. En cualquiera de los dos casos la anomalía se determina por la diferencia entre el consumo total considerado normal y el consumo total real para el volumen de producción obtenido. Para determinar el costo de la anomalía dicha diferencia se multiplica por el costo unitario real del factor variable o fijo.

### **Costo de capacidad ociosa del trabajo o de otros costos directos fijos**

Esta anomalía solamente se presenta en la comparación de los costos fijos. En el caso de los costos directos fijos se obtiene comparando el consumo unitario establecido para la capacidad práctica y el consumo unitario real. Para conocer la anomalía total se multiplica la diferencia encontrada por la producción real. El costo se obtiene multiplicando la diferencia obtenida por la incidencia unitaria del costo directo fijo ( $\text{Costos fijos directos reales totales} / \text{capacidad práctica de producción}$ ).

### **Consumo anormal de costos indirectos variables**

Este consumo anormal señala la ineficiencia en el uso de los factores indirectos variables. Se obtiene comparando la base de distribución normal compatible con el volumen real (es decir, la base que debería haber utilizado para el volumen realmente alcanzado) con la base de distribución realmente utilizada para el volumen alcanzado. Para obtener el costo de esta anomalía, a la diferencia se la multiplica por la incidencia unitaria o cuota real.

### **Consumo anormal de costos indirectos fijos**

Este consumo anormal señala la ineficiencia en el uso de los factores indirectos fijos. Se obtiene comparando la base de distribución normal compatible con el volumen real (es decir, la base que debería haber utilizado para el volumen realmente alcanzado) con la base de distribución realmente utilizada para el volumen alcanzado. Para obtener el costo de esta anomalía, a la diferencia se la multiplica por la cuota normal (Costos fijos indirectos reales totales / capacidad práctica de producción).

#### **Costo de capacidad ociosa de costos indirectos fijos**

Esta anomalía solamente se presenta en los costos fijos. Se obtiene comparando la base de distribución considerando la capacidad práctica de producción y la base de distribución real, para todo el sector productivo. Para obtener el costo de la capacidad ociosa, a esta diferencia se la multiplica por la cuota normal (Costos fijos indirectos reales totales / capacidad práctica de producción).

#### **6.5.2.4 Modelo completo normalizado total**

En este caso, el producto final cargará con el costo de los consumos considerados normales, y a su vez, con el costo de los factores también en condiciones de compra o adquisición normales.

De este modo, el producto no cargará con ineficiencias ni improductividades por el USO de los factores, como tampoco, por anomalías en el componente monetario.

Deben determinarse todas las diferencias, ya sea en lo que se considera “componente físico”, es decir por el uso de los factores, y en el “componente monetario”, por el precio de los mismos. Todas ellas, serán cargadas como Resultado negativo del periodo en el cual se hayan producido, y NO integran el costo de los productos o servicios.

## VII) CONTABILIDAD DE COSTOS Y COSTEO ABC

Los objetivos de los sistemas de costeo basados en el método conocido como “modelo ABC” son la valorización de inventarios, el análisis de la eficiencia en el uso de los factores (producción y operativa) y además nos brinda información útil para fijar precios y para la toma de decisiones estratégicas. Donde busca gestionar íntegramente la empresa, permitiendo conocer cada una de las actividades que intervienen dentro de la fabricación y venta, y de qué manera se van consumiendo los recursos y se van incorporando los costos a dichos productos-servicios.

El alcance de este costeo basado en actividades es a cualquier tipo de organización o empresa ya sea de producción o servicios, alcanzando la contabilidad de costo y además con alcance en la contabilidad de gestión.

Este método se basa en que los productos o servicios (objeto de costo) consumen actividades y las actividades son las que consumen recursos.

- **EL OBJETO DE COSTO** es un bien, servicio o proceso que se requiere costear con una estructura definida.
- **LAS ACTIVIDADES** son las acciones, trabajo y esfuerzos realizados por los trabajadores, que consumen recursos para el logro de los objetivos. Busca la agrupación de tareas de manera que el costo sea posible y relevante.
- **LOS RECURSOS** son aquella materia prima consumida en las actividades.
- **EL GENERADOR DE COSTO O INDUCTOR DE COSTO (cost driver)**, es el factor que crea o influye en el costo, como una variable que muestra lógica y cuantifica la relación causa-efecto entre la utilización de los recursos económicos, la realización de las actividades y el costo final de sus objetivos.

Los generadores de costos originan cambios en el rendimiento de una actividad, por tanto, afectan a los recursos requeridos para realizar la actividad. El costo está generado por muchos factores que se interrelacionan de forma compleja. Por otra parte, los generadores de costos serán de naturaleza muy distinta según cuál sea la clase de actividad. El número óptimo de generadores de costo dependerá del nivel de precisión y complejidad que exija el grado de conocimiento del costo del producto. A continuación, se detallan ejemplos de los generadores de costos más utilizados en la aplicación del sistema de costos ABC:

#### RECURSOS GENERADORES

- \* Costo de los materiales
- \* Horas de MOD (mano de obra directa)
- \* Horas de MO
- \* Número de trabajadores
- \* Costo de la maquinaria, equipo y técnicos.
- \* Tiempo del proceso
- \* Tiempo de ciclo productivo
- \* Área ocupada en metros cuadrados por actividad

El análisis de costos, es de suma importancia en la toma de decisiones, de tal manera que realizando un buen análisis podrá identificarse si es posible el aumento de producción, si es necesario contratar o disminuir la cantidad de mano de obra, si el volumen de venta actual es rentable y genera utilidades, entre otras.

## **VIII) ENTREVISTAS Y RECOLECCION DE DATOS MUESTRALES**

### **1) ENTREVISTAS REALIZADAS A PERSONAL DIRECTIVO Y/O ADMINISTRATIVO, DE BODEGAS MENDOCINAS**

#### 1.1) Entrevista a Gerente de Producción de Bodega Catena Zapata

El día 8 de abril de 2021 a las 12 hs, se realizó una entrevista a través la plataforma Google Meet, con el Contador Público Germán Guntsche, Gerente de Producción de la Bodega Catena Zapata.

La entrevista se había coordinado previamente a través de correos electrónicos. En la misma estuvimos presentes el mencionado profesional, y ambas estudiantes (Cartofiel Candela, y Flores Silvina).

La entrevista inicia con nosotras agradeciéndole por acceder a colaborar con nuestra Tesis de Grado. Germán Guntsche, nos comenta que él está encantado de poder hacerlo, que es egresado de Contador Público en la Facultad de Ciencias Económicas de la UNCuyo. Y que, además, realizó en la mencionada Institución, una especialización de postgrado en Costos. Luego también menciona que la información sobre costos, suele ser considerada muy sensible por la mayoría de las organizaciones, pero que igual él está dispuesto a ayudarnos, dentro de la información que sea posible revelar.

Comenzamos entonces, a conversar sobre los modelos y metodologías para la determinación de costos. Nos menciona que a veces la elección de un método y un modelo, es compleja, que deben conocerse muy bien las características y el proceso productivo del objeto de costos.

Nos comenta que algunos productos elaborados por la bodega Catena Zapata, tienen un proceso de producción prolongado, que requiere el paso del vino por barricas de roble.

También nos menciona que actualmente, en la Bodega, la determinación de los costos se realiza a través de planillas de cálculo (Microsoft Excel), que contienen un formato y fórmulas que les permiten realizar la determinación del costeo de forma adecuada, teniendo en cuenta también el costo de la determinación del mismo (relación costo – beneficio). Sin embargo, nos menciona también, que se está trabajando en el desarrollo de una determinación más sofisticada, con el uso de algún software de gestión. El cambio se ve motivado, por las

altas variaciones en los precios de algunos insumos o su dificultad de obtenerlos, motivadas en las medidas económicas que afectan a la provincia de Mendoza y al país en general.

En cuanto a la metodología, nos indica que se usa el de costos por procesos en los procesos de producción del vino y aplican modelo “ABC” para la producción y cosecha de vid.

Dadas las características del proceso productivo de los productos, y en cuanto al modelo, se usa un modelo completo, normalizando el uso de los factores, pero no sus precios (Modelo de costo completo, normalizado en el componente físico). En esta instancia, se vuelve a mencionar la variabilidad del precio de ciertos insumos, y la incertidumbre que esa situación genera.

Se concluye la entrevista, con nuestro agradecimiento por su colaboración.

#### 1.2) Entrevista a personal administrativo, de bodega ubicada en Vistalba, Luján de Cuyo, Mendoza

En este caso, la entrevista se lleva a cabo en octubre de 2021, en forma presencial. Asistimos ambas estudiantes integrantes del presente trabajo, se reúnen con personal del área administrativa – contable, de una bodega ubicada en Vistalba, Luján de Cuyo, provincia de Mendoza. Dicha reunión, había sido acordada en forma previa, a través de correo electrónico.

Comentan que, si bien fueron autorizados a brindar cierta información, el personal directivo les solicitó que no se mencionen datos que permitan individualizar la organización. Por este motivo, se acordó solo mencionar el distrito donde se encuentra la bodega, y algunas de sus características productivas.

Ambas estudiantes agradecen la colaboración y predisposición.

A continuación, comentan que la bodega elabora distintas categorías de vinos, en total cuatro. Pero no espumantes. También que, destina sus productos al mercado interno y externo, pero predominan las ventas al segundo sector, es decir, la bodega se orienta a la exportación.

Explican que aplican la metodología de costos por procesos, y que usan un software de gestión contable denominado Red Line, que es usado principalmente por dicho rubro (bodegas). El software cuenta con un módulo propio de costos. Ante nuestra consulta, nos afirman que contar con una metodología de costos, y con un software adecuado para su correcta registración y gestión, ha implicado ventajas, sobre todo, en cuanto a la gestión de costos, el control de los mismos, y la posibilidad de tomar mejores decisiones, e incluso,



acciones correctivas, en caso de ser necesario. Notamos que se encuentran muy conformes con el uso de modelos de determinación de costos, y con el software de gestión de los mismos.

Dada esta información, se realiza una visita guiada junto con un operario de bodega.

## **2) CUESTIONARIO REALIZADO A PERSONAL DIRECTIVO Y ADMINISTRATIVO, EN UNA BODEGA MENDOCINA.**

### 2.1) Cuestionario en blanco

Se había pre definido las siguientes preguntas:

- 1) Año de fundación de la bodega.
- 2) Tamaño y tipo de organización
- 3) ¿Cuentan con un software de gestión de costos?
- 4) ¿Aplican algún modelo de determinación de costos?
- 5) ¿La aparición del virus COVID-19 tuvo consecuencias en cuanto a la gestión de costos?
- 8) En caso negativo a pregunta 3, ¿Hay posibilidades de incorporación de software de gestión de costos en un futuro previsible?
- 9) ¿Qué esperarías en caso de realizar la inversión en un sistema de gestión y elección de una metodología de determinación de costos?

La pregunta realizada a continuación de la pregunta número 4, la cual fue numerada como 4.1) fue realizada en el momento de la encuesta. No estaba previamente establecida.

### 2.2) Entrevista/Cuestionario a personal directivo, de bodega familiar, ubicada en Tupungato, Mendoza.

Se concreta una entrevista a través de la plataforma “Zoom”, a una bodega familiar, ubicada en Tupungato, en la ruta conocida como “camino del vino”.

Al igual que en el caso anterior, nos solicitan no revelar información que permita individualizar la empresa.

En la entrevista participamos, ambas estudiantes del presente trabajo de investigación, y una persona que cumple un rol directivo en la bodega, y quien es hijo de uno de sus fundadores.

Agradecemos profundamente que hayan accedido a ayudarnos.

En este caso, optamos por realizar un cuestionario que ya teníamos previamente preparado, con algunas preguntas agregadas al momento de la realización de la entrevista. Las

preguntas se formularon en forma oral a través de la plataforma, y luego fueron transcritas por escrito.

1) Año de fundación de la bodega.

Año 2003.

2) Tamaño y tipo de organización

Pequeña bodega, tipo familiar.

1) ¿Cuentan con un software de gestión de costos?

No

2) ¿Aplican algún modelo de determinación de costos?

Si, a precios de insumos reales, pero cantidades normalizadas.

4.1) ¿En qué soporte realizan este trabajo?

Es realizado en soporte papel.

3) ¿La aparición del virus COVID-19 tuvo consecuencias en cuanto a la gestión de costos?

Si, debimos aplicar acciones sanitarias al personal en general, y a los operarios de bodega en particular, como uso de barbijo permanente, aplicación continua de alcohol en gel, entre otras.

Sin embargo, estos costos no fueron muy significativos.

4) ¿Hay posibilidades de incorporación de software de gestión de costos en un futuro previsible?

Sí, pero la decisión será minuciosamente pensada, ya que la bodega es de carácter familiar, y no está preparada, al menos en este momento, para la realización de grandes erogaciones.

- ¿Qué esperarías en caso de realizar la inversión en un sistema de gestión y elección de una metodología de determinación de costos?

Esperaría poder planificar mejor la compra de insumos, pudiendo lograr un ahorro en la compra de los mismos. Tener mis costos mejor gestionados, y poder aplicar medidas correctivas, en caso de ser necesario.

(Se notó cierta resistencia al uso de herramientas más sofisticadas. Finalmente, se agradece la buena predisposición de la persona entrevistada, quien también es directivo y propietario de la bodega.)



## **IX) RESPUESTAS A LAS PREGUNTAS PLANTEADAS EN EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

La pregunta general de nuestra investigación, al principio planteada, es: ¿Cómo han sido las estrategias de gestión de costos implementadas por las empresas vitivinícolas de la provincia de Mendoza durante el periodo 2018-2021?

Dadas las entrevistas realizadas, consideramos que, en general, las bodegas de la Provincia de Mendoza, en el período señalado, aplican estrategias de gestión de costos, pero éstas no son muy sofisticadas en todos los casos, ya que, de tres bodegas a las que tuvimos acceso, sólo una cuenta con un software de gestión, que tiene un módulo propio de costos. Una segunda bodega, realiza una gestión más simple, a través de Microsoft Excel, y la tercera, no contempla una gestión muy organizada.

A partir de la pregunta general, se desprenden las preguntas específicas: ¿Qué efectos produce la aplicación de métodos de costeo ABC y completo normalizado en la gestión de empresas vitivinícolas de Mendoza durante el periodo 2018-2021?; y ¿Qué expectativas motivan al empresario vitivinícola a implementar métodos de costeo?

Ante la primera pregunta, consideramos que, con los datos obtenidos en las entrevistas, se puede decir que se genera un mejor control y gestión de los costos tanto al momento de determinar el costo del producto final, y la posterior toma de decisiones.

El segundo interrogante, respecto a las expectativas que motivan al empresario vitivinícola a implementar métodos de costeo, consideramos que, en general, buscan el ahorro en la compra de insumos, dada por una mejor gestión de los mismos. A su vez, buscan la posibilidad de aplicar medidas correctivas en los procesos de producción.

## **X) CONCLUSIONES**

El desarrollo del presente trabajo de investigación, nos permitió ahondar en la vorágine de las bodegas de la provincia de Mendoza, en particular, en cuanto a su gestión de costos.

Pudimos recorrer varias bodegas, conociendo mucho sobre el proceso productivo del vino, y en algunos casos, de espumantes también.

Resaltamos nuevamente, que fue un poco difícil acceder a las entrevistas con personal administrativo y/o directivo. Si bien, desde el principio estuvimos plenamente conscientes de que la información sobre costos es un aspecto sensible para cualquier empresa, pensábamos que el acceso iba a ser un poco más sencillo.

En cuanto a las preguntas de investigación, las mismas pudieron ser respondidas en su totalidad.

Consideramos que, en general, la gestión de costos no recibe la importancia que merece. Muchas veces, el personal administrativo y/o directivo, ve como un “gasto” la implementación de estrategias más sofisticadas, la incorporación de software de gestión (ya sea solo de costos, o de contabilidad en general, que incluya un módulo de costos). En pocos casos, esta erogación es considerada una verdadera inversión que permite tomar mejores decisiones de gestión, permitiendo así crear valor.

Consideramos que en la relación costo – beneficio, siempre será conveniente contar con una gestión adecuada de costos, a través de software y metodologías adecuadas, pero, por diferentes motivos, esto no es compartido por la mayoría de los empresarios bodegueros de nuestra provincia.

Se observó en la realización de las entrevistas, una marcada preocupación por la inestabilidad e incertidumbre que atraviesa la economía de nuestro país.

Así mismo, se exterioriza poca cercanía entre el ámbito privado de la principal actividad económica de Mendoza, y el ámbito académico, en particular, de la Universidad Pública.

## XI) BIBLIOGRAFÍA

### 1) Libros:

- ✓ Cátedra de contabilidad de costos. (2019). Facultad de Ciencias Económicas, UNCUYO. Bibliografía básica de estudio.
- ✓ Cuevas Villegas c. F. (2001). Contabilidad de costos. Enfoque gerencial y de gestión. Colombia Bogotá de carrera 68 a n 22-55 2da edición. Pearson educación de Colombia Ltda.
- ✓ Faga, H. A; Ramos, M. E. (2006). Como profundizar el análisis de sus costos para tomar mejores decisiones empresariales. Buenos Aires: Ediciones granica S.A.
- ✓ Hansen, R. Mowen, M. M. (2007). Administración de costos: contabilidad y control. México: Cengage Learning Editores S.A.
- ✓ Horngren, C. T; Datar, S. M; Foster, G. (2007). Contabilidad de costo: enfoque gerencial. México: Pearson educación.
- ✓ Rincón, C. A; Vásquez F. V. (2009). Costos decisiones empresariales. Bogotá: Eco ediciones.
- ✓ Tafur, J. C; Duque, M. I; Osorio J.A. (2013). Costeo basado en actividades ABC: gestión basada en ABM. Bogotá: Eco ediciones.

### 2) Artículos de Investigación:

- ✓ Álvarez, Y.; Bajik, A.; Bello, J.; Vitale, R. (2014). Aplicación de herramientas de costos en pequeñas empresas vitivinícolas de Mendoza. Recuperado de: [http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos\\_digitales/6705/alvarezbajikbellovitale-tesisfce.pdf](http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/6705/alvarezbajikbellovitale-tesisfce.pdf)
- ✓ Baldini, R.; Casari, M. (2008). “Los modelos de costeo y la gestión empresarial” Primera y Segunda parte. Santa Fe: Universidad Nacional de Rosario, Facultad de Ciencias Económicas. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4257125.pdf>
- ✓ Chacón, G. (2007). “La contabilidad de costos, los sistemas de control de gestión y la Rentabilidad empresarial”. Revista actualidad contable faces, volumen 10, 29-45. Venezuela: Universidad de los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/257/25701504.pdf>

- ✓ Don, M.; Milordo, J. (2010). Herramientas de gestión de la actividad vitivinícola. Recuperado de: <http://www.bdigital.uncu.edu.ar/4824>
- ✓ Horas, L. (2012). Herramientas de gestión en las pymes vitivinícolas de Luján de Cuyo – Mendoza. Recuperado de: <http://bdigital.uncu.edu.ar/5598>
- ✓ Lavolpe, Antonio (2005). “Los Sistemas de Costos y La Contabilidad de Gestión: pasado, presente y futuro”. Costos y Gestión. N°55. Págs. 661-672. Recuperado de <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/156.doc>
- ✓ Molina de Paredes, O. (2003). “Nuevas técnicas de control y gestión de costos en búsqueda de la competitividad”. Revista Actualidad Contable FACES, volumen 6, 25-32 Venezuela: Universidad de los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Recuperado de <https://www.redalyc.org/html/257/25700604/>
- ✓ Pellegrino, A. (2008). “Métodos contables de costeo”. Facultad de ciencias económicas, Universidad Nacional de Cuyo. Recuperado de [http://vmleon.tripod.com/costos/metodos\\_de\\_costeo.pdf](http://vmleon.tripod.com/costos/metodos_de_costeo.pdf)
- ✓ Pellegrino, A.; Costa, M. (2000). “El costo estándar en condiciones de máxima eficiencia. Una meta a alcanzar”. Revista de la facultad de ciencias económicas, volumen 121, pág. 43-59 Recuperado de <http://bdigital.uncu.edu.ar/9230>
- ✓ Sanchez, E.; Noussan Letrry, R. (2008). “Los sistemas de información de costos en empresas vitivinícolas”. Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, volumen 127, pág. 79-103. Recuperado de <http://bdigital.uncu.edu.ar/8959>.
- ✓ Tomlienovich. C. (2010). Bodegas boutique en Mendoza: aplicación de algunas herramientas de gestión. Recuperado de: <http://bdigital.uncu.edu.ar/4873>.
- ✓ Villanova, I.; Justo, A. (2001) “El tratamiento de los costos según disciplinas intervinientes: el caso de los costos agropecuarios”. Argentina, Instituto Nacional de Tecnología Agropecuaria (INTA). Recuperado de <https://www.intercostos.org/documentos/congreso-08/253.pdf>
- ✓ Yardin, A. (2002). “Una revisión a la teoría general de costos”. Revista contabilidad financiera, volumen 13(30). Santa Fe: Universidad Nacional del Litoral. Recuperado de [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772002000300006](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772002000300006)

## XII) ANEXOS

Se realizaron ejemplos propios de los distintos modelos de costos.

### MODELO DE COSTO NORMALIZADO

En un ejemplo, podría definirse, en una bodega, que cada 1000 botellas de vino envasado, se utilizan hasta 1050 botellas de vidrio, es decir, podría considerarse una pérdida normal de 50 botellas, cada 1000 unidades envasadas, por accidentes, como roturas. El costo de las 1000 unidades terminadas, cargará con el costo de hasta 1050 unidades de botellas de vidrio. La pérdida considerada normal, suele calcularse como un porcentaje en relación a otro valor. En nuestro caso, la pérdida normal de botellas de vidrio, es el 5% de las botellas que se hayan envasado sanas.

Si por algún motivo, como descuido del personal de envasado, se rompieran durante el proceso, 75 botellas de vidrio, el costo de las 1000 unidades terminadas, sólo podrá cargar con el costo de 1050 botellas de vidrio. Las 25 restantes, que se rompieron por descuido o negligencia, serán un resultado negativo del período en que tal suceso tuvo lugar. No integran el costo de los productos terminados. En este caso, se facilita la toma de acciones correctivas, en este caso, hacia el personal de envasado.

### MODELO COMPLETO RESULTANTE

En la producción de botellas de vino tinto de 750 CC., deberíamos sumar:

#### **Costo total de producción =**

<b>Costo total de materiales directos +</b>	<i>(Costo del mosto, insumos enológicos, costo botellas, etiquetas, cápsulas, corchos, etc.).</i>
<b>Costo total del trabajo directo +</b>	<i>(costo de las horas de operarios de producción).</i>
<b>Costo de los otros costos directos totales +</b>	<i>(depreciación maquinarias, costo energía eléctrica de cada máquina)</i>
<b>Costo indirecto de producción distribuido</b>	<i>(sueldo gerente de producción, sueldos enólogos que trabajan en todas las líneas de productos, alquiler de la planta de producción, o su depreciación si es un</i>



*inmueble propio, todos en su proporción correspondiente).*

*A modo de ejemplo del modelo completo resultante, se supone una bodega de la Provincia de Mendoza, que elabora vino tinto común y blanco común, en botellas de 750 cc.*

*El siguiente cuadro se presenta para una partida de elaboración de 80000 botellas de 750 cc de vino tinto común.*

		Componente físico		Componente monetario		
Factor	Clasificación	Consumo		Precio unitario		Costo unitario
Uva prensada	VD	100000	kilos	130	\$/kg	\$ 13.000.000,00
Insumos enológicos	VI	40	kilos	1000	\$/kg	\$ 40.000,00
Trabajo directo	FD	200	horas	500	\$/hora	\$ 100.000,00
CIP	FI	100	horas	300	\$/hora	\$ 30.000,00
Botellas	VD	83000	unidades	200	\$/botella	\$ 16.600.000,00
Etiquetas	VD	81000	unidades	10	\$/etiqueta	\$ 810.000,00
Cápsulas	VI	82000	unidades	5	\$/cápsula	\$ 410.000,00
				Total costo 80000 botellas		\$ 30.990.000,00
				Costo unitario por botella		\$ 387,38

*Referencias:*

- *VD: variable directo*
- *VI: variable indirecto*
- *FI: fijo indirecto*
- *FD: fijo directo*
- *CIP: costos indirectos de producción*

**MODELO COMPLETO NORMALIZADO EN EL COMPONENTE FÍSICO**

En el caso que se viene desarrollando, podría definirse que el consumo normal de materias primas, responde al siguiente esquema, cada 1000 botellas de vino tinto de 750 CC.

Vino: 750000 CC. De vino

Botellas de vidrio: 1000 unidades

Etiquetas: 1000 unidades

Cápsulas: 1000 unidades

Corchos: 1000 unidades

Para el vino, la pérdida NORMAL representa el 5% del total de CC. envasados buenos, es decir: 37500 CC. Por lo tanto, el consumo normal de vino, cada 1000 botellas envasadas es de 787500 CC.

Botellas de vidrio: la pérdida NORMAL representa el 7% del total de botellas envasadas buenas, es decir: 70 botellas. Por lo tanto, el consumo normal de botellas de vidrio, cada 1000 botellas envasadas en buen estado, es de 1070 unidades.

Para el caso de etiquetas, cápsulas y corchos, la pérdida normal admitida es del 2% de las cantidades utilizadas en la producción terminada buena, por lo tanto, en cada uno de estos elementos, la pérdida normal admitida, sería de 20 unidades, siendo el consumo normal, cada 1000 botellas terminadas en buen estado, etiquetas: 1020 unidades, cápsulas: 1020 unidades y corchos, 1020 unidades.

A su vez, debería determinarse un porcentaje de pérdida normal, de productos terminados. Es decir, que la producción terminada en buen estado, absorberá el costo de esta pérdida establecida como normal. En nuestro caso, podría definirse que el porcentaje de pérdida normal de productos terminados, es del 0,5%. Es decir, que, de las 1000 unidades terminadas, podrían perderse hasta 50 unidades, por accidentes o por la propia fragilidad que en sí tienen estos productos (ejemplo, roturas de productos).

#### ANÁLISIS Y DETERMINACIÓN DE ANORMALIDADES

En el ejemplo, el consumo normal de vino, por botella de 750 CC., es de 787,5 CC. de vino, debido a que la pérdida normal admitida, corresponde al 5% de la cantidad de CC. envasados.

- Considerando que:

El CC. De vino listo para envasar, tiene un costo unitario de \$0,90.

Se consumieron 795 CC. Por botella de vino (consumo real).

Se produjeron 1000 botellas de vino.

Entonces, en primer lugar, debemos determinar la diferencia entre el consumo por unidad considerado normal y el consumo por unidad real, esto es:

$$787,50 - 795 = - 7,5 \text{ (consumo anormal de vino por botella terminada)}$$

Luego, multiplicamos por el volumen de producción obtenido (1000 unidades):

$$-7,5 \times 1000 = -7500$$

Para obtener el costo de la anomalía, multiplicamos por el precio real del factor:

$$-7500 \times \$0,90 = -6750$$

En conclusión, el costo de la anomalía consumo de vino tinto listo para envasar, fue de \$6750. Este importe será cargado como resultado negativo del periodo en que se produjo la diferencia.

### COSTEO ABC

*Se supone una bodega de Mendoza, que elabora una partida de 90000 botellas de vino tinto de 750 ml. por año que estacionan 6 meses en barricas de roble. La bodega cuenta con 6 actividades contando desde su proceso productivo hasta la posterior venta ya sea en mostrador o por envío. El esquema de costeo con el uso del modelo “ABC”, sería el siguiente:*

1) *Esquema de procesos y actividades*

Proceso	Producción			Envasado	Ventas	
	Prensado de uva	Fermentación en barricas	Estacionado	Fraccionamiento y etiquetado	Atención al cliente	Distribución
Actividad	A	B	C	D	E	F
Cost drivers	Lote	Lote	Lote	Unidad	Producto	Producto

*La planta cuenta con 2 operarios dentro del proceso productivo, 1 vendedor para el sector ventas y un gerente de producción cuyos sueldos y horas trabajadas se detallan a continuación:*





*Operario prensa: 400x hora – 120 horas*

*Operario enólogo: 500x hora – 160 horas*

*Gerente de producción: 1000x hora – 160 horas*

*Vendedor: 400x hora – 160 horas*

*El gerente de producción presta servicio en las actividades de la siguiente forma:*

*50hs en la actividad de prensado.*

*32hs en la actividad de fermentación en barricas de acero.*

*30hs en la actividad de estacionado.*

*48 hs en la actividad de fraccionamiento y etiquetado.*

*El enólogo, presta servicio en dos actividades distribuyendo sus horas de la siguiente forma:*

*80hs en la actividad de fermentación en barricas de acero.*

*80hs en la actividad estacionado.*

*Así mismo, la bodega cuenta con máquinas de producción cuyos datos son los siguientes:*

*Máquina prensado: tiene una vida útil de 10 años, trabaja 1000hs anuales y su valor de adquisición fue de 1.500.000. Su amortización anual es de 150.000.*

*Barricas de acero: tienen una vida útil de 10 años, su costo de adquisición fue de 1.000.000, y su amortización anual es de 100.000. Se usa en planta 6 meses las 24 hs.*

*Barricas de roble: tienen una vida útil de 10 años. Se cuenta con 150 barricas, a un costo de 50.000 c/u. Su amortización anual es de 750.000. Se usa en planta 6 meses las 24 hs.*

#### *DATOS ADICIONALES*

- 1) *El alquiler de la planta es de 1.200.000 anuales y los metros cuadrados que ocupa cada actividad son los siguientes:*
  - *1500 mtros<sup>2</sup> para la actividad de prensado*
  - *1000 mtros<sup>2</sup> para la actividad de fermentación en barricas de acero.*
  - *1500 mtros<sup>2</sup> para la actividad de estacionado en barricas de roble.*
  - *700 mtros<sup>2</sup> para la actividad de fraccionamiento y etiquetado.*
  - *200 mtros<sup>2</sup> para la actividad atención al cliente.*

- *100 mtros<sup>2</sup> para la actividad de distribución.*

*(Total metros cuadrados bodega=5000 metros cuadrados)*

- 2) *El abono anual del teléfono es de \$3000 y se reciben aproximadamente 3000 llamadas anuales, de las cuales 1500 son para ventas en local y 1500 para envíos a locales comerciales (supuesto simplificador).*



1) Determinación de costos por actividad

Factor	Nivel de actividad	Costo unitario	Costo total	Actividad destino	A		B		C		D		E		F	
					Uso inductor	Costo	Uso inductor	Costo	Uso inductor	Costo	Uso inductor	Costo	Uso inductor	Costo	Uso inductor	Costo
Remuneración operario prensa	1440	\$400/hora	576000	A	1440 horas	576000										
Depreciación maquina prensad	1000	\$150/hora	150000	A	1000 horas	150000										
Remuneración enólogo	1920	\$500/hora	960000	B y C			960 horas	480000								
Depreciación barricas acero	4320	\$23,15/hora	100000	B			4320 horas maquina	100000								
Depreciación barricas roble	4320	\$173,61/hora	750000	C					4320 horas	750000						
Remuneración gerente de producción	1920	\$1000/hora	1920000	A,B,C y D	600 horas	600000			360 horas	360000	576 horas					
Alquiler bodega	5000	\$240/m2	1200000	D, E y F	1500 m2	360000			1500 m2	360000	700 m2	168000	200 m2	48000	100m2	24000
Remuneración vendedor	1920	\$400/hora	768000	E y F									960 horas	384000	960 horas	384000
Abono teléfono	3000	\$1/llamada	3000	E y F									1500 llamadas	1500	1500	1500
Costo de los factores			6427000	Costo total por actividad		1686000				195000	0	744000		433500		409500



*Hoja de costo según modelo "ABC" tradicional*

Costo de los productos		
1) costos directos		
Uva	150000 kg x 50	7500000
Envasado (botella, etiqueta, corcho y cápsula)	90000 unidades por 80	7200000
Costo directo total		\$ 14.700.000 ,00
2) por el uso de las actividades		
Actividades a nivel lote		4840000
Prensado	1686000	
Fermentación	1204000	
Envasado	1950000	
	4840000	
Inductor		
Costo unitario inductor	71,7	
Cantidad de litros de vino	67500	
3) Actividades a nivel producto		
Fraccionamiento y etiquetado	744000	744000
Inductor	8,27	
botellas producidas	90000 unidades por 80	
4) Actividades línea de producto		
Atención a clientes	433500	\$ 433.500,00
Inductor: llamadas recibidas		
Costo unitario inductor	289	



Pedidos de clientes	1500	
Distribución		\$ 409.800,00
Inductor: viajes realizados		
Costo unitario inductor	273,2	
Viajes realizados para entregas	1500	
Total costos directos	\$ 14.700.000,00	
Costo por el uso de las actividades	\$ 6.427.500,00	
Costo total	\$ 21.127.500,00	
Costo unitario por botella de 750 cc.	\$ 234,75	



DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 26 de Octubre de 2022

Silvina Flores  
Flores Pérez, Silvina  
Registro: 29100  
DNI: 39.533.193

  
Firma y aclaración

29041  
Número de registro

39532716  
DNI