



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

CONTADOR PÚBLICO NACIONAL

CÓMO AFECTA UN SISTEMA DE COSTOS DEFICIENTE A UNA EMPRESA COMERCIAL

“La aplicación de herramientas de costos y control para la optimización de la gestión de una empresa comercial”

Trabajo de investigación

BAC VICTORIA	28518
PRIORI LAURA	29603
ROGÉ FACUNDO	28751
SOLER LORENZO	28780

Profesor Tutor

Alejandro Munafó

MENDOZA - 2019

Índice

Capítulo 1:

“Introducción a los costos”

1.1. Concepto.

1.2. Clasificación:

1.2.1. Según su referencia al todo o las partes.

1.2.2. Según el tipo de vinculación posible entre factores y objetivos.

1.2.3. Según la necesidad cuantitativa de los factores.

1.2.4. Según la relación al área o función generadora de costo.

1.2.5. Según la relación a su asignación a un objeto de costos.

1.2.6. Según su comportamiento frente a cambios en el nivel de actividad.

1.2.7. En función a las decisiones que involucren ingresos y/o costos.

Capítulo 2:

“Modelos de costeo”

2.1. Modelos de costeo puros.

2.2. Modelos de costeo mixtos:

2.2.1. Variable resultante.

2.2.2. Completo resultante.

2.2.3. Variable normalizado.

2.2.4. Completo normalizado.

Capítulo 3:

“Empresa PROAL”

3.1 Qué es PROAL?

3.2 ¿Quién es el público?

3.3 ¿Quién es la competencia?

3.4 ¿Cuál es el principal insumo?

3.5 Modelo de costeo de nuestra empresa

Capítulo 4:

“Herramientas para la gestión”

4.1 Gerenciamiento Estratégico de Costos (G.E.C)

4.2 Gerencia Basada En Actividades (A.B.M.)

Capítulo 5:

“Conclusión”

5.1. Resultados de investigación

Resumen Técnico

En el mercado hay una gran dotación de empresas, muchas de estas son familiares. Una de las principales características de estas empresas es que cuentan con una pujante vitalidad lo cual las ha llevado a convertirse en impulsoras del crecimiento y el bienestar de las comunidades de las cuales forman parte. A pesar de esto, en muchos casos, las mismas carecen de una base de información técnica, de herramientas de control de gestión, de un conocimiento acabado de costos, lo cual significa a veces un límite en su desarrollo.

Los objetivos generales de éste trabajo es comprender la realidad del marco económico y social de la industria panificadora, analizar la relación de la industria con sus proveedores, reconocer el impacto de los sistemas de costos en el desarrollo habitual de las empresas panificadoras.

Los objetivos específicos son analizar el sistemas de costos actual y las diferentes variables que inciden en él, cuáles fueron las principales estrategias que llevó a cabo la empresa para lograr el posicionamiento que tiene en la actualidad y las relaciones entre los distintos componentes existentes en la cadena de valor de la empresa.

Para lograr los objetivos es que tomamos de ejemplo una empresa mendocina de panificados. Consultamos conceptos teóricos extraídos de distintas bibliografías utilizadas a lo largo la carrera como también artículos de especialistas en el tema y noticias publicadas en relación al rubro vitivinícola. Se agrega información extraída de entrevistas realizadas a diferentes miembros activos, tanto empleados como propietarios, de la empresa PROAL .

Resulta importante aclarar que este trabajo comienza a desarrollarse en 2019 y finaliza en 2020 en contexto de pandemia, lo cual brinda una nueva perspectiva para el negocio.

Introducción

Formulación del Problema

En el mercado hay una gran dotación de empresas, muchas de estas son familiares. Una de las principales características de estas empresas es que cuentan con una pujante vitalidad lo cual las ha llevado a convertirse en impulsoras del crecimiento y el bienestar de las comunidades de las cuales forman parte. A pesar de esto, en muchos casos, las mismas carecen de una base de información técnica, de herramientas de control de gestión, de un conocimiento acabado de costos, lo cual significa a veces un límite en su desarrollo.

Cuando empezamos a interiorizarnos en el tema vemos que la determinación del precio de venta es una decisión más, que las pequeñas empresas la toman mirando precios en mercado libre, en las páginas de los competidores, es decir que se subestima el precio de venta y su determinación. Y en realidad, el precio de un producto es un factor importante que determina la demanda que el mercado hace de ese producto. El dinero entra en una organización a través de los precios. Es por eso que este afecta a la posición competitiva de una empresa, a sus ingresos y a sus ganancias netas.

Actualmente, y al igual que en las demás industrias, podemos observar que el precio no es un factor que se pueda determinar según la conveniencia de cada uno, sino más bien ya viene dado por el mercado, es por eso que las industrias deberían buscar un costo objetivo que les permita una mayor ventaja frente a la competencia y a su vez obtener utilidades partiendo desde el precio que ya viene dado por el mercado.

Esto se puede lograr tomando diferentes medidas, tales como lograr una mejor relación con los proveedores con respecto a la que tiene la competencia, buscar la mejor relación de precios calidad para satisfacer las necesidades de los clientes, entre otras, pero a su vez una de las más importantes es la aplicación de los distintos sistemas de costeo existentes, ya que estos nos permiten lograr una distribución más efectiva y eficiente de los costos directos e indirectos.

Objetivos

Generales

- Comprender la realidad del marco económico y social de la industria panificadora.
- Analizar la relación de la industria con sus proveedores.
- Reconocer el impacto de los sistemas de costos en el desarrollo habitual de las empresas panificadoras.

Específicos

- Analizar el sistemas de costos actual y las diferentes variables que inciden en el.
- Analizar cuáles fueron las principales estrategias que llevó a cabo la empresa para lograr el posicionamiento que tiene en la actualidad..
- Analizar las relaciones entre los distintos componentes existentes en la cadena de valor de la empresa..

Hipótesis

La gestión de costos es materia de interés creciente por la necesidad que tienen las empresas de mejorar su competitividad. La mala implementación de un sistema de costeo,

afecta la misma y la permanencia de la empresa en el tiempo. Esto puede ocurrir tanto en una empresa familiar como en una gran empresa, en el primer supuesto puede ocasionar la quiebra del mismo, mientras que en el de una gran empresa podría no estar maximizando su utilidad.

A partir de la investigación, se buscará medir el impacto de los sistemas de costeo en la economía de una empresa comercial. Una vez verificado esto se dará un marco teórico para poder comprender y tomar dimensión de la realidad actual de la industria del pan y determinar cuáles son las principales variables que afectan a la misma.

Capítulo 1: Introducción A Los Costos

Para dar inicio a este trabajo y poder introducirnos en el tema, comenzamos con el concepto económico de producción, el cual se define como toda actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades. En otras palabras, tiene por objetivo “crear valor”.

Todo proceso de producción es un sistema de acciones que pretende incrementar la capacidad de satisfacción de necesidades de ciertos bienes o servicios.

El desarrollo de las acciones demanda necesariamente el consumo de determinadas cantidades de factores y el resultante de esa acción puede ser utilizado en el objetivo final (acciones inmediatas) o en otras acciones del proceso productivo (acciones mediatas). A su vez, cada acción tiene una unidad de medida que puede ser costeadada mediante la aplicación de la Ecuación General del Costo.

$$C(a) = \sum_{i=1}^n QX(i), a * Px(i)$$

Desde el punto de vista económico el costo es un concepto eminentemente relativo según el propósito del análisis y según la interpretación subjetiva de las interrelaciones entre las acciones del proceso de producción. Existen dos tipos de relaciones entre costos: causales y funcionales. Las primeras son vínculos *objetivos* basadas en el principio de causalidad. Las segundas, son vínculos *subjetivos* según interpretaciones del proceso productivo. De acuerdo con esto existen diferentes costos para diferentes finalidades..

¿Pero qué nos dice la Teoría contable?

Según la RT 17 Punto 4.2.1 (FACPCE) el costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo

tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector de producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera “costos necesarios” tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como a los provenientes de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.

De esta manera según la Teoría del costo, este es un concepto relativo y que se ajusta a las necesidades específicas de la gestión. Sin embargo, la Teoría contable asume una definición rígida y única.

Esto no implica una contradicción, más bien una superación y ampliación del concepto por parte de la Teoría General del Costo para lo cual se necesita como elemento fundamental un Sistema de Información que permita determinar costos específicos.

1.1 Concepto

Se define como costo al “valor que se da a un consumo de factores de producción dentro de la realización de un bien o un servicio como actividad económica”.

Dentro de este deterioro o utilización de factores que suponen la creación de costos se incluyen el pago a trabajadores, gastos derivados de la actividad económica como servicios de marketing o la compra de mercaderías.

Durante un proceso de producción o en la prestación de un servicio por parte de una empresa se desgasta o utiliza un factor productivo o varios. Este hecho y el cambio que se

realiza en los mismos con el objetivo de obtener un resultado da lugar al concepto de costo que conocemos en el ámbito productivo y de la economía. De hecho, una correcta contabilización de costos es básica a la hora de establecer proyectos empresariales y su viabilidad futura.

Por ello, hablar de costos es sinónimo a hablar de esfuerzos por parte de sociedades a la hora de acometer proyectos y persiguiendo un objetivo económico.

Otra definición de costos es aquella que dice: “se denomina costos a todo esfuerzo destinado a lograr un objetivo determinado”.

Es por esto, que se da lugar a la siguiente pregunta: ¿una empresa solo tiene que determinar correctamente los costos para lograr sus objetivos?

La respuesta es NO, para un desempeño eficiente debemos trabajar con algo más amplio que analizar y determinar costos, se trata de gestionar el ente cuyas actividades son todas expresadas en términos de costos; esto implica:

- Desarrollar propuestas innovadoras para solucionar los problemas presentados adaptándose a las condiciones cambiantes
- Debatir propuestas, intercambio enriquecedor, proceso de retroalimentación
- Aprender de los errores capitalizar experiencias

Objetivamente, la gestión de costos es el conjunto de acciones estratégicas que una organización utiliza para administrar sus finanzas con el fin de aprovechar sus recursos financieros. Para este propósito, desglosa los costos y lo que necesita para un margen de ganancias.

Es un error pensar que llevar a cabo la gestión de costos es simplemente anotar información en el libro caja, realmente no es así. Esta gestión es analítica y se utiliza para planificar nuevas inversiones que garantizaran el futuro de la empresa.

La gestión de costos (Project Cost Management o PCM) es el proceso de estimar,

asignar y controlar los costos de un proyecto. Permite que las empresas conozcan por adelantado los gastos y así reduzcan las posibilidades de superar el presupuesto inicial.

Por tanto, la gestión de costos del proyecto comprende **todo su ciclo vital**, desde la planificación inicial hasta su entrega, pasando por los diferentes análisis intermedios que se realicen.

La Gestión de los Costes debe considerar las necesidades de los interesados, ya que diferentes interesados medirán los costos de diferentes formas y en diferentes momentos. Este proceso establece las políticas, procedimientos y documentación necesaria para planificar, dirigir, ejecutar y controlar los Costes.

Hasta acá se habla de los costos, que si bien se puede observar que es un proceso arduo, lo importante y positivo es que es un tema controlable por la empresa. Ahora vamos a introducirnos en el precio de venta del mercado, tema que viene dado para la empresa y es ajeno a ella, esto quiere decir que no es un aspecto controlable.

¿Cómo funcionaba y cómo funciona actualmente la determinación del precio de venta?

El viejo paradigma que funcionó durante mucho tiempo establecía que el beneficio era el principal objetivo de la empresa, determinando el precio en función del costo necesario y la utilidad esperada:

COSTO + UTILIDAD ESPERADA = PRECIO DE VENTA

También se caracterizaba por una organización jerárquica vertical donde los que dirigían estaban separados de los que ejecutaban, se marcaba una gran grieta entre los distintos y eso nos llevaba a tener mala comunicación, objetivos mal comunicados y poca eficiencia en los procesos.

Hoy en día rigen un nuevo paradigma, donde la satisfacción de todos los clientes es el objetivo de la empresa y dicha satisfacción es la que conduce al beneficio y crecimiento de la

organización.

Debido al fenómeno de la globalización, el precio es una variable exógena determinada por el mercado con lo cual se necesita poner énfasis en reducir costos a fin de maximizar la utilidad, es decir que dado a la globalización de la economía y consiguientemente la gran competencia interna y externa, la intercambiabilidad de los factores económicos, la disminución de la vida útil de los productos y servicios, y la rápida obsolescencia de los productos originada por los grandes cambios tecnológicos nos llevó en la actualidad a una modificación de la ecuación descrita transformándola a:

PRECIO DE VENTA – UTILIDAD ESPERADA = COSTO

La nueva ecuación conlleva a buscar el precio en el mercado, y restar del mismo el margen de utilidad esperado, obteniendo de esta forma, el costo al cual se debe llegar (costo meta u objetivo).

Además todos los miembros de la organización se involucran en el proceso de brindar un mejor producto o servicio, dejando atrás la vieja estructura jerárquica vertical.

De esta manera podemos ver, cómo el concepto de costos evolucionó desde una versión monetaria de consumo de recursos, a un elemento imprescindible para la toma de decisiones en mercados competitivos y cambiantes.

Si profundizamos un poquito en este cambio de paradigmas vemos que la forma como tradicionalmente hemos visto y tratado los sistemas de costos es bajo el paradigma de los negocios en una economía de la era industrial, pero estamos en mora de reconocer que nos encontramos en la sociedad del conocimiento, en la cual los consumidores desean que se satisfagan sus necesidades a través de un producto y también que éste genere valor y cumpla con todas sus expectativas. Realmente hoy el producto es concebido por el mercado como un

servicio y como tal debe ser funcional o, mejor, *multifuncional*, de *buena calidad* y a un *precio razonable*. El *ciclo de vida es más corto*, pero no por los procesos de ingeniería de valor, sino por la tecnología que lleva consigo, a tal punto que su vida depende de los cambios tecnológicos. Un ejemplo, son los teléfonos inteligentes, que son reemplazados por los usuarios no porque no funcionen, sino porque permanentemente incluyen más y más adelantos tecnológicos y más funciones.

Además, cada día se ve más, que la decisión de compra por parte de los consumidores no es motivada por el apego a las cosas o por el ánimo de acumular propiedades, sino por el servicio, la comodidad, la practicidad, la moda, etc.; es decir que las costumbres de los compradores han cambiado radicalmente. Por otro lado debemos considerar que la forma de adquirir los productos es diferente, al igual que el mantenimiento, el uso de garantías, las instrucciones de uso, etc., lo cual ha obligado a los productores a establecer *nuevas formas* de operar y se observan *cambios drásticos* en las actividades de Innovación, producción, mercadeo, ventas y servicio.

Ante este panorama, debemos comprender que se hace indispensable realizar cambios en la forma de producir, recopilar, analizar y reportar la información de lo que representa para una organización sus costos de producción y operación o, mejor, trascender a una información estratégica, ágil, veraz y sobre la marcha, que sea herramienta básica para la toma de decisiones y que sea útil para poder administrar las empresas en un mundo plural, universal, globalizado y ávido de nuevas propuestas.

Antes de pasar al siguiente punto, se cita a continuación a modo de cierre a Enrique Cartier, que nos dice que el costo es “Toda vinculación coherente entre un objetivo o resultado y los factores necesarios para lograrlo”

Siguiendo a Cartier, sus componentes son el componente físico, constituido por la

cantidad de Factor que se sacrifica en pos de un determinado objetivo (relación de eficiencia física) y el componente monetario que es el precio o valor asignado necesario para la disponibilidad de una unidad del factor en el proceso.

Este componente monetario (elemento de valorización del componente físico) podrá ser distinto, lo que arrojaría valorizaciones diferentes y todas ellas válidas, según sea el objetivo perseguido.

Un aspecto de la “necesariedad” tiene que ver con la “cantidad” de factor que se puede considerar como “necesaria” para la obtención de un objetivo. En este sentido debe admitirse que no existe un criterio único y excluyente, sino, por el contrario, es un concepto general y abarcativo que puede considerarse como “cantidad necesaria” de Factor, la cantidad realmente utilizada ex-post (resultante) o la cantidad que normalmente debió ser usada ex-ante (normal).

1.2 Clasificación

a) Según Su Referencia Al Todo O Las Partes

Costos Totales. 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. Referidos a cada una de las partes en que se puede dividir un objetivo (relación eficiencia unitaria)

b) Según El Tipo De Vinculación Posible Entre Factores Y Objetivos

Costos Directos. Son aquellos que corresponden a factores que pueden vincularse en forma clara, objetiva y excluyente con un objetivo del proceso productivo. Vinculados con las “acciones inmediatas” que se pueden identificar en el proceso de producción

Costos Indirectos. Son aquellos que corresponden a factores que no pueden vincularse en forma clara, objetiva y excluyente con un objetivo del proceso productivo. Vinculados con las “acciones mediatas” que se puedan identificar en el proceso de producción.

c) Según La Necesidad Cuantitativa De Los Factores.

Históricos O Reales. 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.

Predeterminados O Normales. 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.

d) Según La Relación Al Área O Función Generadora De Costo

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.

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.

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.

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.

e) Según La Relación A Su Comportamiento Frente A Cambios En El Nivel De Actividad

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.

Poseen alguna relación de eficiencia media a lo largo del proceso de producción.

Variables. Son aquellos que corresponden a factores cuyo consumo total cambia como consecuencia necesaria de variaciones en el volumen de actividad.

Semifijos. Si bien estos costos no tienen una entidad propia se considera que son costos fijos que asumen un cierto comportamiento particular.

f) En Función A Las Decisiones Que Involucren Ingresos Y/O Costos

Costos Relevantes. Son los que pueden asociarse a un determinado curso de acción, es decir, que aparecen, se modifican o desaparecen al llevarse a cabo un curso de acción.

Costos Irrelevantes. Son aquellos que no se modifican en el análisis de las distintas alternativas de decisión.

Capítulo 2: Modelos de costeo

Los modelos de costeo son un conjunto de supuestos y relaciones básicas en que se sustenta una técnica de costo. Esta última es un conjunto de procedimientos específicos utilizados para la determinación de un costo.

Un modelo de costeo básico se define por la consideración de la necesidad de los factores para lograr el objetivo.

¿Cuánto De Cada Factor Se Considera Necesario?

1. La cantidad real utilizada	MODELO DE COSTEO RESULTANTES
-------------------------------	------------------------------

Se determina luego de finalizado el proceso productivo, (ex post).

2. La cantidad normal pautada	MODELO DE COSTEO NORMALIZADO
-------------------------------	------------------------------

Se determina antes de comenzar el proceso productivo, (ex ante).

¿Qué Factores Se Consideran Necesarios?

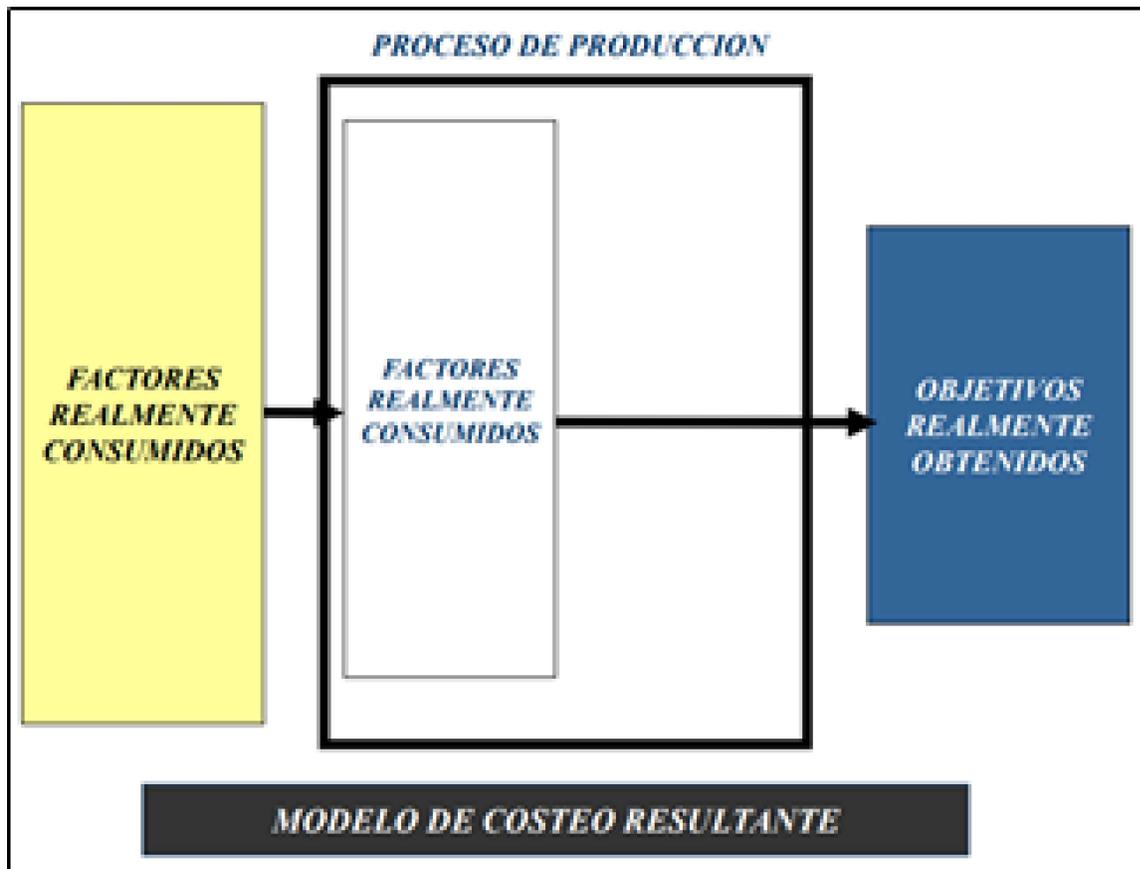
1. Todos los usados en el proceso	MODELO DE COSTEO COMPLETO
-----------------------------------	---------------------------

2. Solo los sensibles a los cambios de volumen	MODELO DE COSTEO VARIABLE
--	---------------------------

2.1 Modelos De Costeo Puros

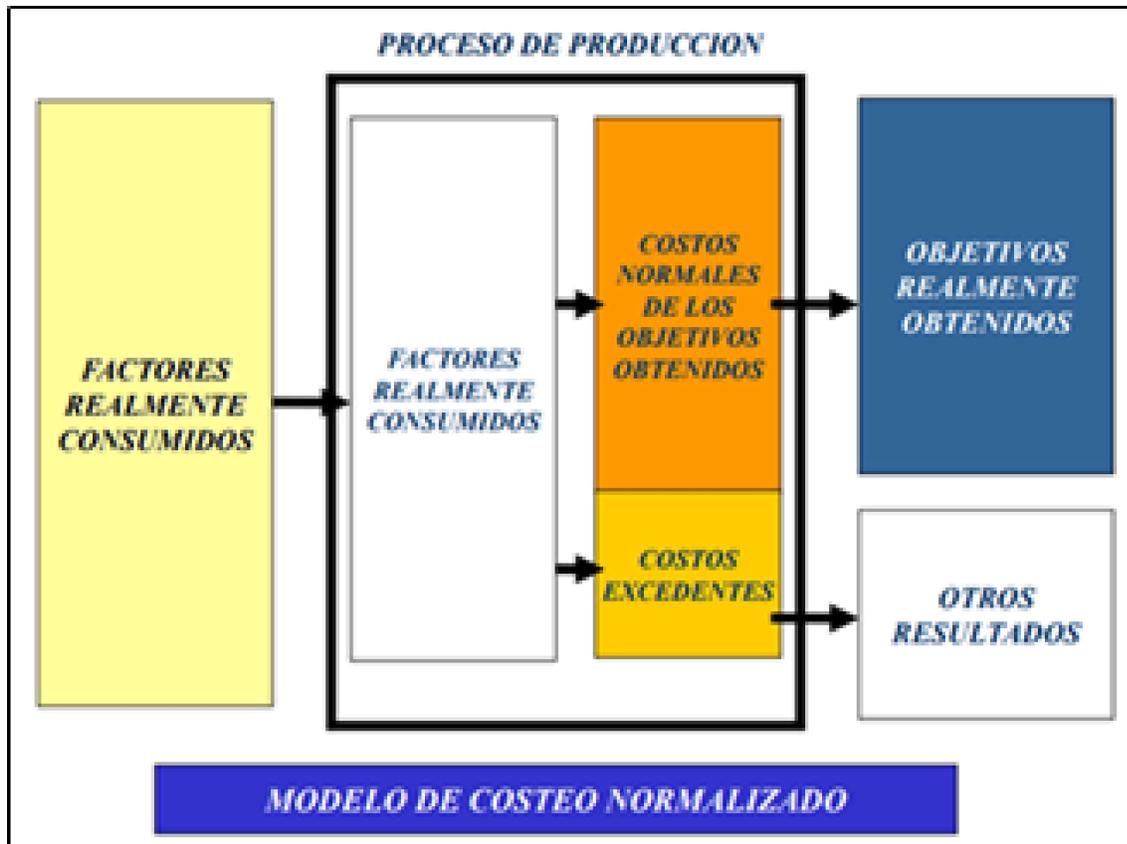
Modelo De Costeo Resultante

Este modelo considera como necesaria la cantidad real de factores sacrificados. Son los factores realmente consumidos que intervienen en el proceso de producción, y estos son los objetivos realmente obtenidos.



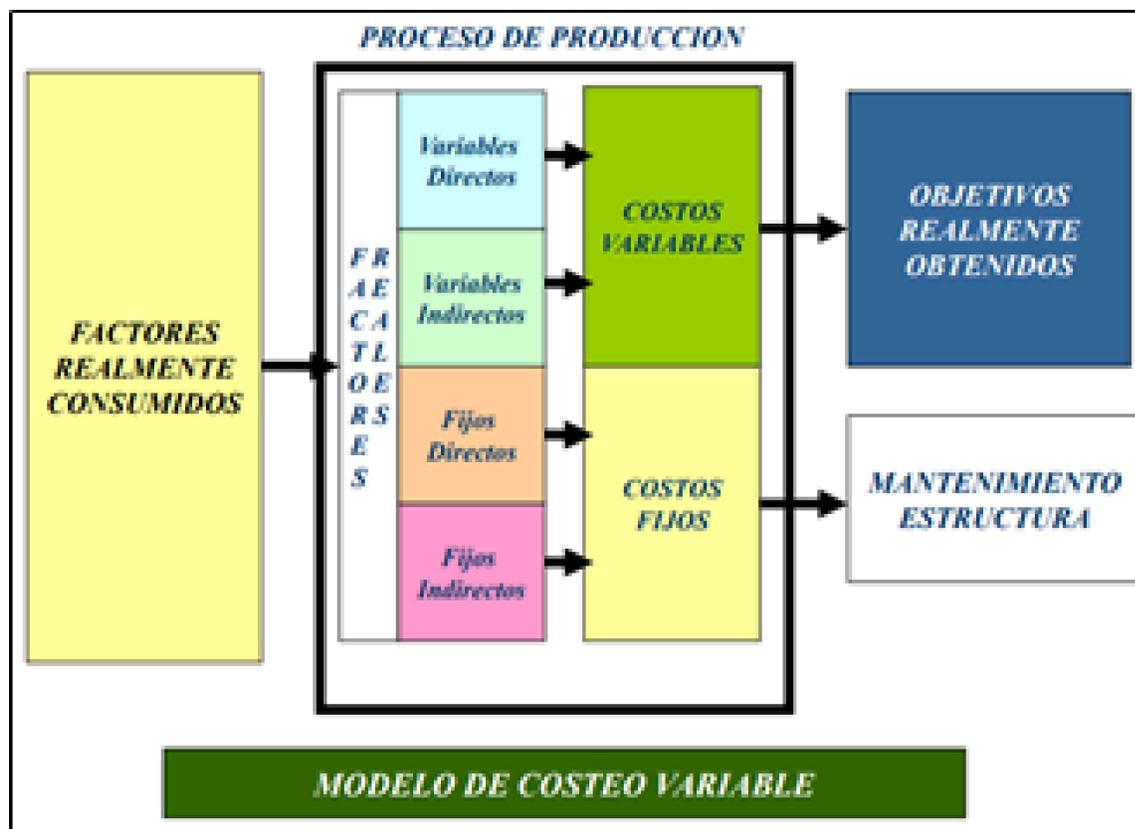
Modelo De Costeo Normalizado

Este modelo considera como necesaria la cantidad normal que debería utilizarse de factor, de acuerdo a pautas preestablecidas. Es decir, se establecen costos normales para ser utilizados como medida de rendimiento contra la cual contrastar los costos incurridos realmente en la actividad.



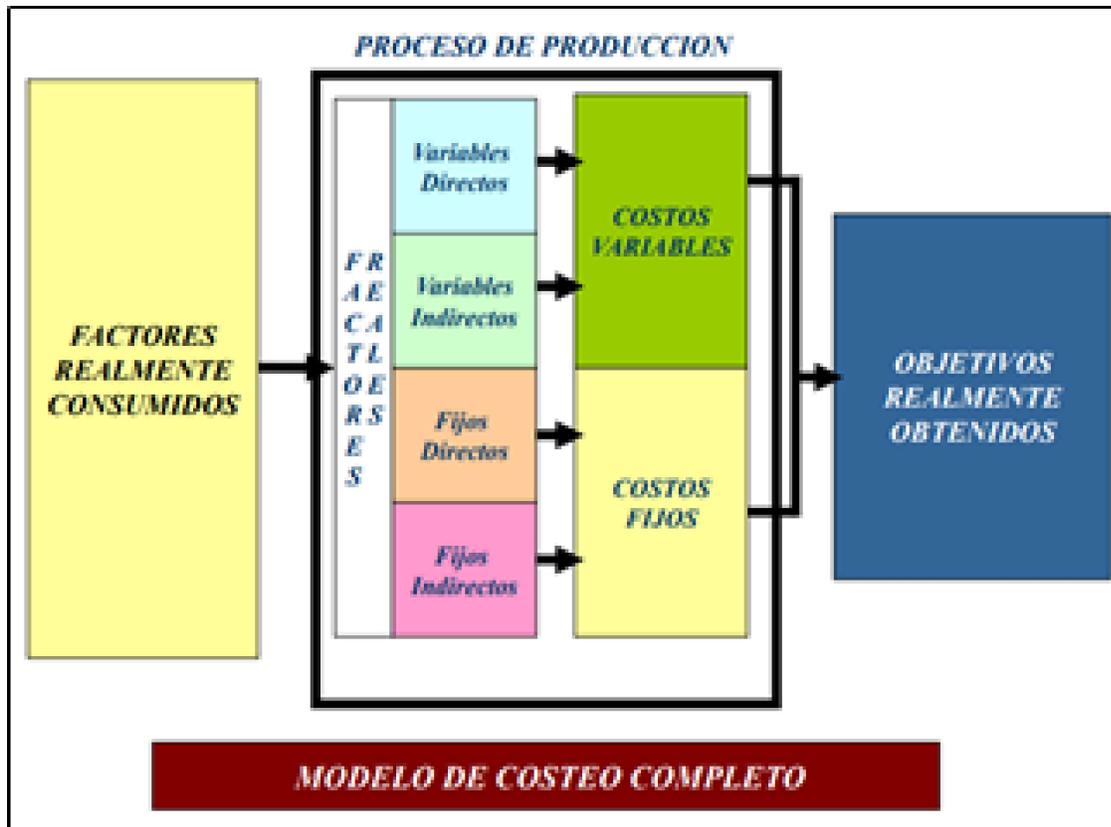
Modelo De Costeo Variable

Este modelo considera que los únicos factores necesarios para la obtención de un objetivo, son aquellos que poseen la cualidad de ser sensibles a los cambios en los volúmenes del objetivo logrado. En tanto que los factores de comportamiento fijo, son los que se generan por el mantenimiento de la estructura productiva, no siendo susceptibles de vinculación con el objetivo a costear.



Modelo De Costeo Completo

Este modelo considera como necesarios todos aquellos factores que son utilizados en el proceso donde se obtiene el objeto del costo, sin importar su comportamiento frente a los cambios en los volúmenes de actividad.



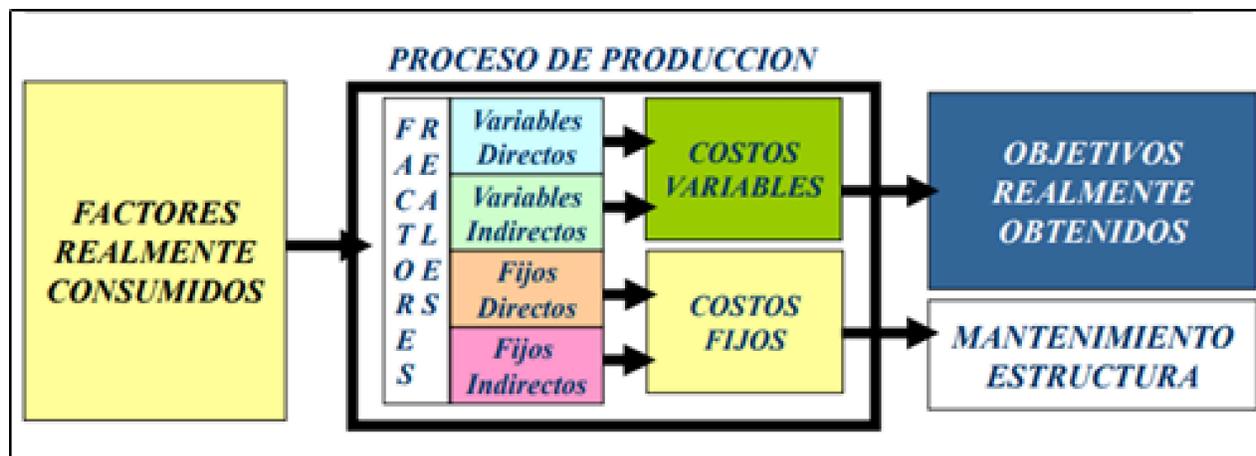
2.2 Modelos de costeo mixtos

Modelo De Costeo Variable Resultante

Los factores realmente consumidos intervienen en el proceso de producción y se dividen en:

Variables. Forman parte de los objetivos realmente obtenidos

Fijos. Son de mantenimiento estructura.

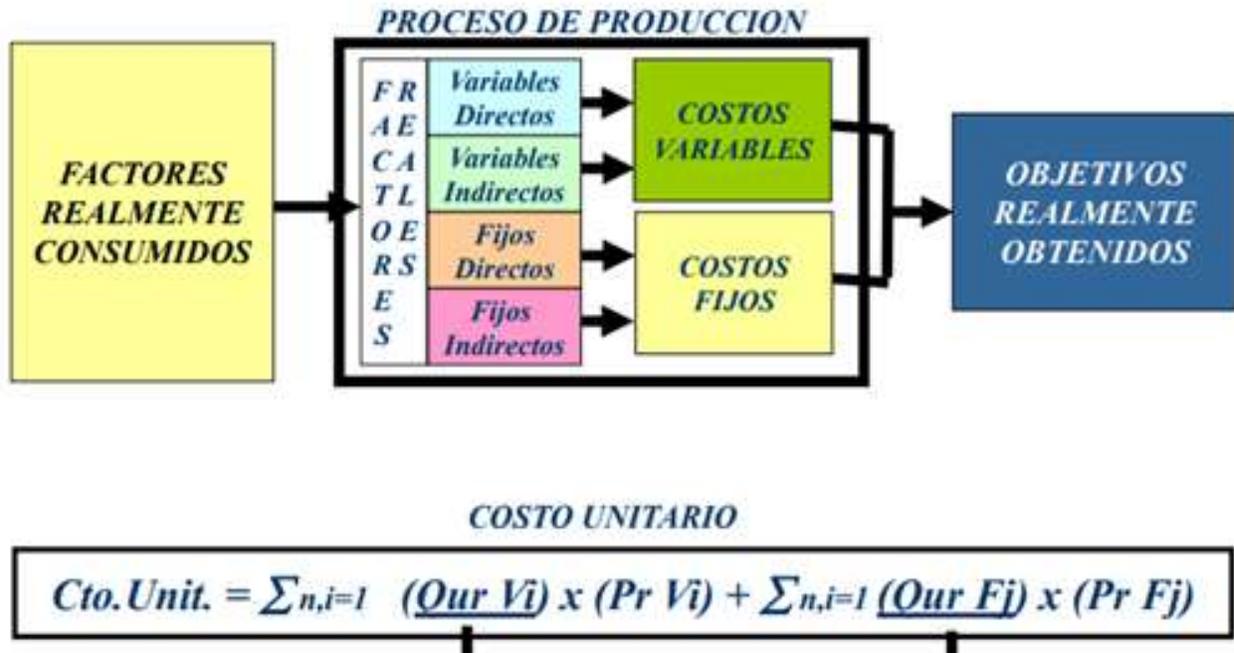


COSTO UNITARIO

$$\text{Cto. Unit.} = \sum_{n,i=1} (\text{Our } V_i) \times (\text{Pr } V_i)$$

Modelo De Costeo Completo Resultante

Los factores realmente consumidos intervienen en el proceso de producción, estos se dividen en Variables y en Fijos , estos a su vez forman parte de los Objetivos Realmente Obtenidos.



Modelo De Costeo Variable Normalizado

Los factores realmente consumidos entran en el proceso de producción y se dividen en:

Variables.

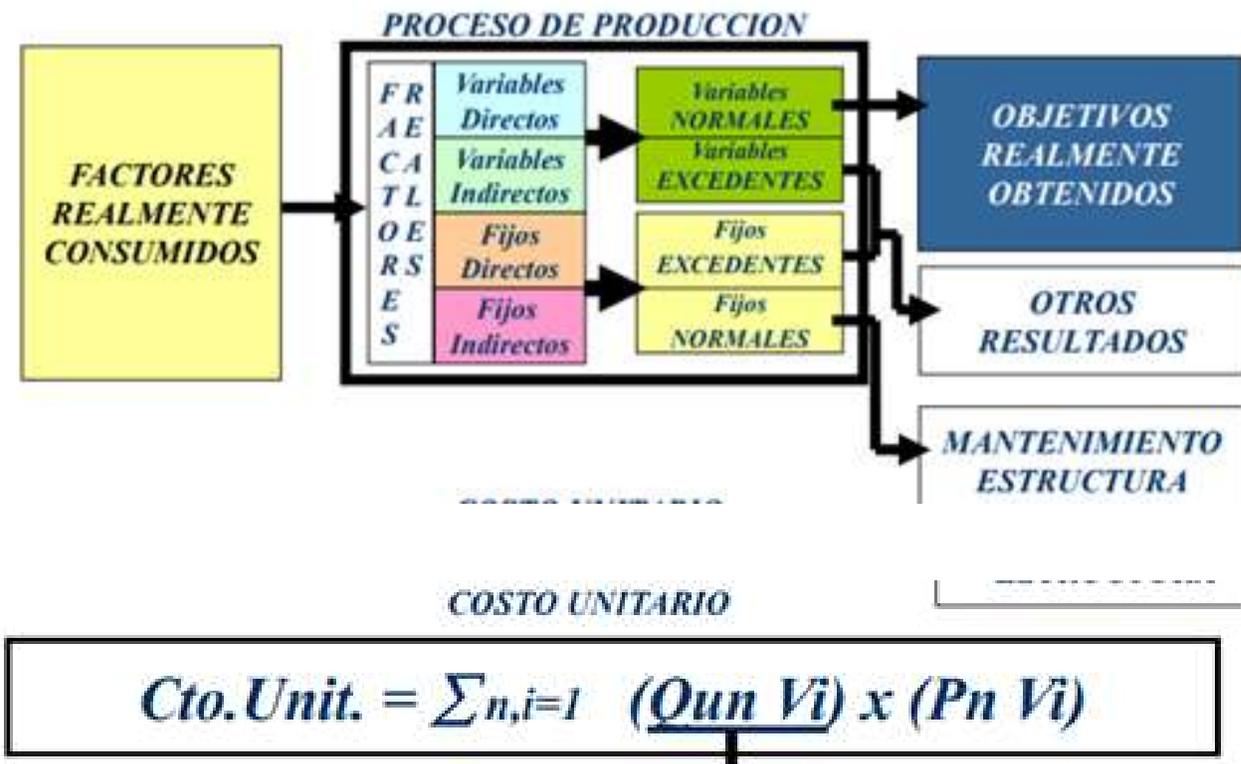
Costos Variables Normales. Objetivo realmente obtenido.

Costos Variables Excedentes. Otros Resultados.

Fijos.

Costo Fijo Excedente. Otros Resultados.

Costo Fijo Normales. Mantenimiento Estructura.



Modelo De Costeo Completo Normalizado

Los Factores Realmente Consumidos entran en el proceso de producción y se dividen en:

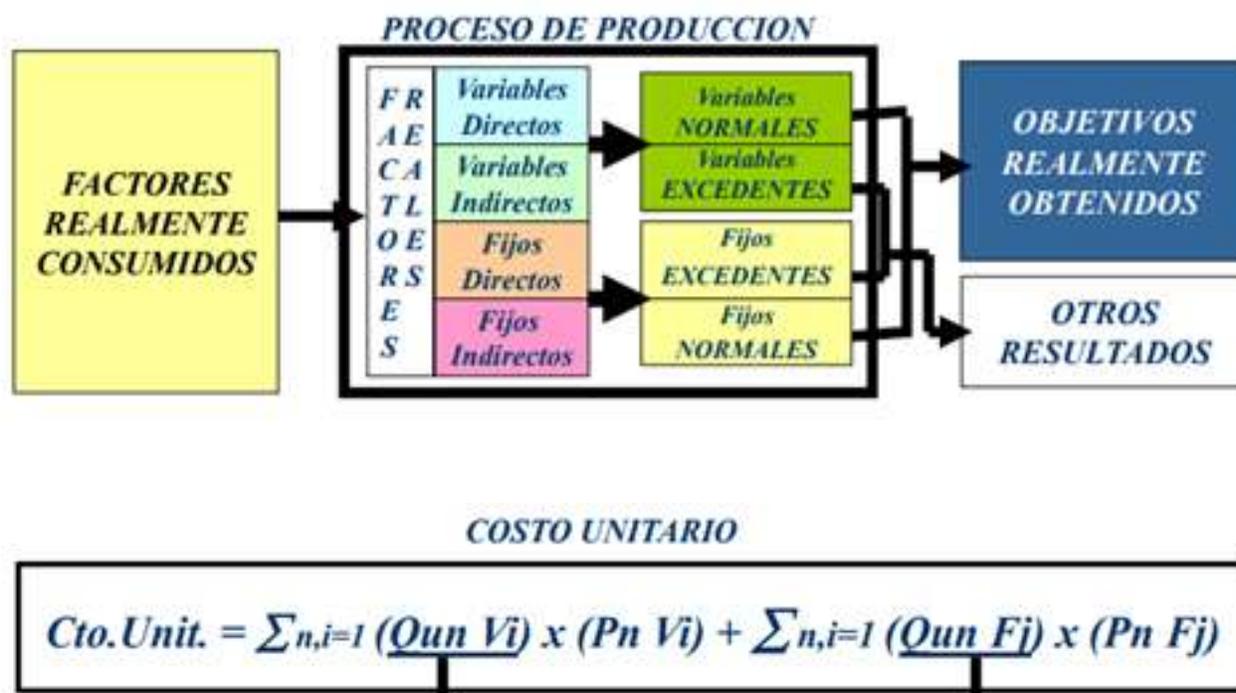
Variables.

Costos Variables Normales. Objetivos Realmente Obtenidos.

Costos Variables Excedentes. Otros Resultados.

Fijos.

Costo Fijo Excedente. Otros Resultados.



2.3 Determinación De Anormalidades En Modelos Normalizados.

En los modelos normalizados, la diferencia entre el Consumo "Normal" de factores (valor predeterminado) y el Consumo "real" o resultante del proceso no son consideradas parte del costo sino que son "Otros resultados" o también anormalidades.

Es importante analizar la causa de estas anormalidades a fin de identificarlas y aplicar acciones correctivas que permitan mayor eficiencia.

En un Modelo Variable Normalizado, donde los costos a tener en cuenta son únicamente los variables, las anormalidades que se podrán identificar pueden estar tanto en el componente físico del factor productivo como en su componente monetario. Un desvío en su componente físico se denomina anormalidad eficiencia. Esto quiere decir que el factor se está consumiendo a un nivel fuera del predeterminado, ya sea en exceso o en defecto.

Un desvío en su componente monetario se denomina anormalidad precio. Esto significa

que el costo monetario de ese factor es distinto al presupuestado generando desvíos necesario de análisis,

En un modelo de costeo completo normalizado se encontraran las dos anormalidades ya mencionadas y se suman las anormalidades de los costos fijos que podran ser en su componente físico generando una anormalidad eficiencia y una anormalidad capacidad o también en su componente monetario generando una anormalidad precio.

Las anormalidades pueden generar un impacto negativo o positivo. Por ejemplo si se utiliza una mayor cantidad que la presupuestada de un factor productivo significa que se tuvo un error en la presupuestación o que el proceso no es eficiente y se necesita una mayor cantidad que la normal para cumplir con el objetivo. Habrá que rever el proceso y encontrar la causal del desvío para así poder aplicar acciones correctivas y lograr mayor eficiencia. O también podría ser que los costos aumentaron por encima de los presupuestado y deberán enfrentar mayor carga financiera en el proceso generando consecuencias como por ejemplo, trasladar esos mayores costos al precio del producto y que disminuya la demanda, perder competitividad respecto a productos sustitutos, entre otras.

En un modelo de costeo completo normalizado, para identificar las anormalidades, se debe plantear lo siguiente:

1. ¿cuál es la cantidad normal que se debería haber consumido para el volumen real?
2. ¿Cuál fue la cantidad que efectivamente se utilizó para producir el volumen real?

En el primer caso, surge una Cantidad Normal Ajustada. Es decir, se busca una cantidad normal de factores productivos que se debería haber utilizado pero ajustada al volumen real de producción que surge ex-post.

En el segundo caso, se analiza la cantidad real del factor productivo que surge ex- post que fue utilizada para la producción resultante.

Capítulo 3: Nuestra empresa

3.1 ¿Qué es PROAL?

PROAL es una fábrica de alimentos ubicada en Mendoza Argentina, que ofrece elaboración de productos para el consumo diario abarcando casi la totalidad de las comidas, desde viandas, panificados, pastelería, sandwiches de miga, hasta servicio de catering para eventos.

PROAL es el fruto de la experimentación y auto-exploración de Roberto, su fundador, quien hace 22 años decidió desarrollar su carrera entorno a la fabricación de alimentos en grandes volúmenes, obteniendo como resultado una de las marcas más importantes en elaboración y abastecimiento de alimentos de la provincia. Cuenta con la capacidad de proveer a un gran número de comensales ofreciendo soluciones de calidad y al mejor precio.

La misión de la empresa es ser líder y referentes en la automatización de la producción a grandes volúmenes con canales de venta propios de la marca ofreciendo una opción de calidad para consumo diario y que abarque la totalidad de las comidas. El enfoque y la visión son claras y concisas «prestar servicios al público integral de gastronomía» recreando sabores que nos lleven a lo casero, la juntada con los amigos, con la familia, las celebraciones, las fechas especiales, la mesa, los encuentros, los agasajos, el día a día.

¿Qué ofrece?



Esta empresa ofrece servicios de fabricación y venta de alimentos, catering y franquicias. Nosotros nos centraremos en la fabricación y venta de alimentos.

3.2 ¿Quién Es El Público?

Por Un Lado Estan Los Particulares

Todas las personas jóvenes adultas, adultas mayores que buscan soluciones para alimentarse de calidad y a buen precio ya sea para consumo diario o para eventos. Algunas características que se identifican en este grupo de personas son: ·

- Aprecian el servicio, la calidad y la atención.
- Es un grupo variado midiendo con la vara sociocultural.
- Buscan confianza en las marcas.
- Algunos son influenciadores positivos y activos.
- Algunos utilizan tecnología, algunos no.
- Son urbanos. ·

- Tienen gustos diferentes.
- Saben diferenciar cuando un servicio es bueno.
- Buscan precio.

Por Otro Lado Se Encuentra El Público Corporativo

Es aquél que desea contratar un servicio de catering que le brinde una solución integral. Son empresas, instituciones, industrias, gobierno. Algunas características que se identifican en este grupo son:

- Poseen estructura.
- Deben cumplir con plazos.
- Llegan a grandes grupos de personas.
- Reconocen un buen servicio.
- Manejan tecnología.
- Buscan servicios ágiles.
- Manejan grupos variados, tanto en edades como en género y gustos.
- Buscan empresas que se comprometan a brindarles un buen producto de calidad y de manera accesible.
- Algunos operan de forma burocrática.

3.3 ¿Quién es la competencia?

MARCAS



Virgen del Valle



Dentro de los principales competidores se encuentran: Panificadora Mauri, Lérica, Trigal, Todo Rico, Virgen del Valle y Sure. Estas empresas del rubro nacieron hace varios años cuando Proal estaba en sus inicios, siempre han competido ya que ambas producen los mismos productos alimenticios, PROAL en muchos productos es líder, ya que evalúa constantemente cuales son las necesidades de sus clientes.

Ahora bien, dentro de panificados son los principales competidores, sin embargo actualmente el público tiende a consumir productos de harina integral, productos sin harinas o con muy poca cantidad, todo esto está generando un gran impacto en las ventas. Es por ello que se puede identificar como otro gran competidor aquellas tiendas que producen o comercializan productos sanos - línea verde, las principales que se identifican son dietéticas, personas que producen productos de harina integral o bajo contenido de harinas blancas, productos orgánicos, naturales. Ante estos cambios constantes y dinámicos PROAL tiene que renovar constantemente sus propuestas al público para poder seguir siendo competitiva y

atractiva para los consumidores.

Citamos una nota del Diario del Sol - ALIMENTACIÓN SALUDABLE (17/07/2017)

Comer sin harinas ni gluten, ¿una preferencia que crece?

Te ha pasado que en alguna juntada con amigas más de una dice: “¿Tienen platos libres de gluten?” o tal vez otra que menciona: “¡Para mí, nada de carbohidratos...es que dejé las harinas!”

Y vos, del otro lado pensando que tal vez, deberías comenzar por imitarlas abandonando en consecuencia de tu dieta alimentaria todas las harinas que se te crucen y además, sumarte a la tendencia del gluten free. ¡Stop! Antes de tomar esta decisión, es importante saber si es bueno para tu organismo, abandonar por completo tanto el gluten como las harinas. Veamos un poco más sobre este tema.

¿Moda, tendencia o salud?

Es una realidad: hoy son cada vez más las personas que buscan sentirse mejor y más saludables, tanto por fuera como por dentro. Y, para ello, la alimentación ocupa un lugar importante en los hábitos cotidianos. Así como es importante mirar las etiquetas nutricionales de los productos, también consultamos a los especialistas por los beneficios de tal o cual ingrediente. En este sentido, desde hace un tiempo tanto las harinas como la tendencia del “gluten free”, están en el centro de la escena y frente a este escenario surge la pregunta: ¿Es posible vivir sin consumirlas?

Para ello, la Licenciada en Nutrición Gabriela Agneni (MAT 1263), nos cuenta un poco más sobre esta tendencia.

“Cuando llegamos al supermercado, vemos que en las góndolas tenemos muchas ofertas en productos sin trigo. Y también vemos que cada vez, son más los consumidores de estos productos pero que en realidad no padecen ninguna patología, como puede ser la enfermedad celíaca o intolerancia al gluten o alergia al trigo. Entonces, ¿por qué las consumen?”, expresa Agneni.

*“Comencemos por aclarar que el **gluten** es un conjunto de proteínas de pequeño tamaño, contenidas en la harina de los cereales, fundamentalmente el trigo, pero también está presente en la cebada, el centeno y la avena. Esta última, es por contaminación en los cultivos. El gluten se caracteriza por darle a las masas viscosidad, elasticidad y efecto esponjoso. Así, las dietas sin gluten en personas sin ninguna de las **enfermedades** que mencionamos anteriormente, no tienen beneficios en el organismo. Lo que sí es cierto que se puede notar al comenzar el plan alimentario sacando todos los panificados, una disminución de los contenidos de grasas y azúcares”, señala la profesional.*



Sin embargo, comer sin gluten tiene algunos beneficios; entre ellos, la nula capacidad para generar inflamación, es menos irritante para los intestinos y -además- ayuda absorber mejor los nutrientes.

Al parecer, la eliminación de los alimentos con gluten de las dietas comienza a crecer con fuerza entre los consumidores. En los dos últimos años, el mercado de la comida sin gluten ha crecido un 63 por ciento en países como Estados Unidos. Lo que antes era una receta médica de alto riesgo, hoy se ha convertido en una moda, ya que muchas personas ven innumerables beneficios en ella. Esta tendencia se puede ver tanto en supermercados como en restaurantes.

¿Y las harinas?

También el tema de las harinas ha comenzado a instalarse en las preferencias de los consumidores y nos encontramos en que cada vez más personas eligen vivir de

una manera diferente sin consumirlas.

Los motivos son varios. Están quienes dejan de comerlas para bajar de peso, quienes lo hacen como una filosofía de vida y quienes no tienen otra opción. El factor común en todas las historias es que sí, se puede. Si bien es normal encontrar gente que no consume determinado grupo de alimentos -los vegetarianos, por ejemplo-, la eliminación de las harinas en la dieta parecía algo imposible de realizar. Por el contrario, cada vez son más los que se animan a probar primero por un tiempo, con metas a corto plazo y objetivos específicos, y que luego lo toman como un estilo de vida.

En la nota citada se afirma lo que se habla párrafos más arriba, esta tendencia empezó en 2015 y cada vez es más marcada la cantidad de personas que acatan esta teoría como estilo de vida.

Si bien todo esto es actual y muestra una gran caída de ventas en los panificados, se puede ver que una vez más Proal identificó correctamente las necesidades de sus consumidores y empezó con sus servicios de catering, al principio tenían poca demanda pero actualmente son los más demandados. Debido a los tiempos actuales se puede observar que las personas no tienen tiempo para elaborar tortas, masitas, bocaditos para los eventos o cumpleaños de sus familiares, entonces debido a esta necesidad, la gente recurre a consumir el servicio que ofrece PROAL o empresas del mercado que incluyen distintos tipos de productos y los cuales varían dependiendo de cuánta sea la cantidad de invitados, es por ello que lo que más sale son promociones de eventos para 10 o 15 personas.

Este servicio tiende a descomprimir a las personas que están encargadas de la organización del evento, ya que el servicio que se ofrece de Proal tiene todos los productos

necesarios para llevar a cabo el evento, sin necesidad de cocinar ni incurrir en grandes cantidades de compras.

Estos son los servicios que ofrece PROAL en su pagina web:

Somos Confeiteria Proal, una tienda de especialidades dulces y saladas. Estamos ubicados en Mendoza, Argentina.

Somos un equipo de profesioanles. Todos nuestros productos son hechos a mano y nuestras ofertas cambian con las estaciones. Estamos preparados para atender tu cena mágica, tu evento de ensueño o un simple café !

Nuestros servicios son:

- *coffe break*
- *copetín*
- *comidas al plato*
- *cumpleaños de chicos*
- *mesas dulces*
- *tortas y postres*
- *té cócktail*

Otros de los servicios que se adapta a las necesidades actuales de la sociedad es la venta de productos on line, la cual también fue incorporada por la empresa en estos últimos tiempos. Esta es una solución para las mujeres actuales, las cuales tienen tiempos muy acotados y con este servicio se reduce la cantidad de viajes que tiene que hacer la consumidora para adquirir los productos. Por otro lado, lo que destacan los clientes es la

rapidez con la que realizan las compras desde su dispositivo. Esta forma de compra on line es tendencia y marca una gran ventaja competitiva respecto de las otras marcas líderes del rubro.

A este servicio de compra on line se lo perfecciona con los nuevos servicios de delivery que ofrecen PedidosYa, Glovo, entre otras. Actualmente se puede decir que un consumidor puede organizar su evento desde la casa, solo utilizando su dispositivo.

Proal proveedor del Estado: Uno de los principales logros de Proal, es que en virtud de la calidad de los servicios y bienes que se ofrecen, ha logrado posicionarse como una de los principales Proveedores del Estado, tanto para entidades del Estado Nacional como del Estado Provincial. Esto es una gran ventaja ya que una vez penetrado este mercado no solo logra abastecer a estas entidades y jurisdicciones que por cierto hacen pedidos masivos y recurrentes, sino también es un punto clave para promocionar los productos, ya que una de las mejores vías de publicidad es el boca en boca.

Para poder realizar transacciones con el Estado la empresa debe estar dada de alta en el Registro Único de Proveedores. Además de estar inscripto en el Registro Único de Proveedores (R.U.P.), es necesario realizar la Pre inscripción en el Sistema COMPR.AR para poder participar de todas las licitaciones que se generan de modo electrónico. Esta Pre inscripción los habilitará para enterarse de las licitaciones en las que puede participar, procesos en los que ha participado, podrá realizar ofertas y recibir las órdenes de compra en caso de resultar adjudicatario.

Al momento de realizar una cotización no es imprescindible que esté inscripto en el R.U.P., con sólo haber iniciado el trámite y tener la pre inscripción en el Sistema COMPR.AR podrá realizar las ofertas. Pero tenga en cuenta que su oferta sólo será considerada como validada por la Comisión Evaluadora si usted se encuentra en calidad de inscripto en el

Registro Único de Proveedores al momento de dicha evaluación.

3.4 ¿Cuál es el principal insumo?

Dentro de la gran variedad de insumos utilizados en la producción de panificado, el principal, es la harina. Si se observan los estados de resultados de la empresa, es el insumo que presenta mayor volatilidad en su precio y demanda; lo cual requiere poner especial atención en ella dado que un mal seguimiento del costo de la misma derivará en un traslado al consumidor y, por ende, provocar una disminución en las ventas.

Argentina es uno de los principales exportadores de harina de trigo a nivel mundial. Históricamente Argentina ha sido siempre un importante proveedor en el mercado mundial de harina de trigo. La cercanía con Brasil y el formar parte del Mercosur posicionan al país como su principal proveedor.

Principales exportadores mundiales en valor:

Harina de trigo: Turquía (25,2%), Kasajastán (11,2%), Alemania (7,6%), Argentina (4,7%) y Bélgica (3,8%).

Fuente: UNComTrade dataBase, año 2017

El consumo per cápita de Argentina y Uruguay son de los más altos de la Región de América Latina y el Caribe. En torno a los 90 Kg/hab/año. Le siguen en importancia Chile y Bolivia. Mientras que Brasil se estima que consume la mitad respecto a Argentina o Uruguay (Fuente: Asociación Latinoamericana de Industriales Molineros).

El consumo interno estimado es de 3.540.309 toneladas (80,4 kg/hab/año, dato año 2017)

Consumo mundial:

Harina de trigo: el consumo per cápita de Argentina y Uruguay son de los más altos de la Región de América Latina y el Caribe. En torno a los 90 Kg/hab/año. Le siguen en importancia Chile y Bolivia. Mientras que Brasil se estima que consume la mitad respecto a Argentina o Uruguay (Fuente: Asociación Latinoamericana de Industriales Molineros).

La producción primaria de trigo se concentra fundamentalmente en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Santa Fe, La Pampa y Entre Ríos. En las últimas campañas han ido creciendo en importancia las provincias del norte argentino.



Superficie total estimada (Campaña 2017/18)

5.589.708 hectáreas

Producción Primaria (Campaña 2017/18)

18.699.793 toneladas de trigo

Provincias productoras

(en volumen de producción)

- Buenos Aires 41,6%
- Córdoba 22,4%
- Santa Fe 17,5%
- Santiago del Estero 6,0%
- Entre Ríos 5,9%
- La Pampa 3,4%

Precios al consumidor de un elemento de la canasta del Índice de precios al consumidor, Región Cuyo.

Fecha	IPC Harina de Trigo Común	Var% acum. desde jun-17	Var% i.a.
jun-17	10,45		
jul-17	10,28	-1,6%	
ago-17	10,46	0,1%	
sep-17	10,49	0,4%	
oct-17	10,58	1,2%	
nov-17	10,51	0,6%	
dic-17	10,76	3,0%	
ene-18	10,8	3,3%	
feb-18	11,29	8,0%	
mar-18	11,97	14,5%	
abr-18	12,88	23,3%	
may-18	16,03	53,4%	
jun-18	20,85	99,5%	100%
jul-18	22,22	112,6%	116%

ago-18	23,69	126,7%	126%
sep-18	27,61	164,2%	163%
oct-18	29,17	179,1%	176%
nov-18	29,13	178,8%	177%
dic-18	29,89	186,0%	178%
ene-19	29,86	185,7%	176%
feb-19	29,85	185,6%	164%
mar-19	29,88	185,9%	150%
abr-19	30,08	187,8%	134%
may-19	31,9	205,3%	99%
jun-19	33,28	218,5%	60%
jul-19	33,73	222,8%	52%
ago-19	35,23	237,1%	49%
sep-19	37,91	262,8%	37%

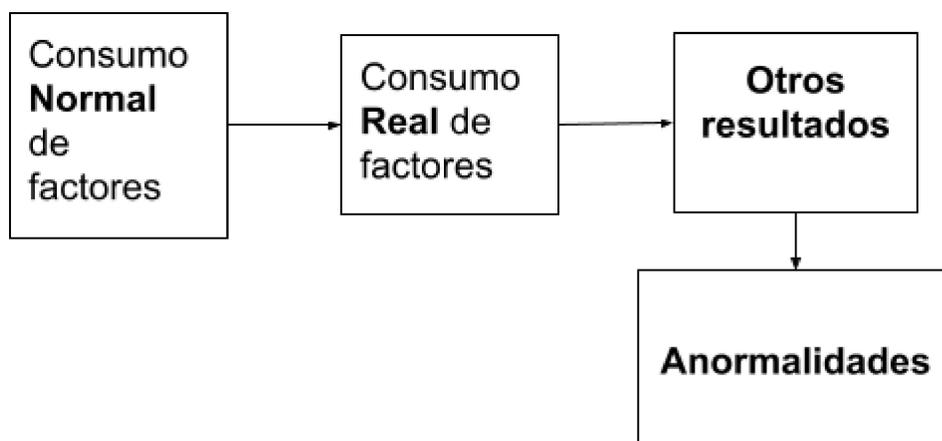
Fuente: INDEC

Si se observan los datos del Índice de Precios al Consumidor por Regiones,

desagregado por elementos de la canasta de dicho índice, publicado por el INDEC, se puede ver que el precio de la harina de trigo común ha aumentado en la mayoría de los casos por encima de la inflación. Desde junio del 2017 a septiembre del 2019 ha aumentado un 263%, mientras que la inflación acumulada para la región cuyo en dicho período fue de 131%, ampliamente inferior al aumento del precio de la harina.

3.5 Modelo de costeo de nuestra empresa

La empresa, según la información que se pudo observar, utiliza un Modelo de Costeo Completo Resultante. Este modelo no permite identificar anomalías en el consumo de factores ni identificar las causas para poder realizar acciones correctivas.



Muestra Del Producto "Torta Cheese Cake"

CHEESE CAKE				
Componente		Componente monetario para 1000		
físico	Factores para la producción	gramos	Total	%
500 cc	Leche	60 cc	\$ 30	5.3%

800 gr	Crema	140 kg	\$ 112	19.7%
650 gr	Queso Crema	148,5 kg	\$ 96,53	17.0%
15 gr	Gelatina	310 kg	\$ 4,65	0.8%
2 uds	Huevos	3,85 c/u	\$ 7,70	1.4%
1 ud	Limón	8 c/u	\$ 8,00	1.4%
350 gr	Galleta Chocolate	270 kg	\$ 94,50	16.6%
30 gr	Manteca	250 kg	\$ 7,5	1.3%
300 gr	Pionono	145 kg	\$ 43,5	7.7%
180 gr	Azúcar	32,50 kg	\$ 5,85	1.0%
20 gr	Fécula Maíz	52,50 kg	\$ 1,05	0.2%
220 gr	Jalea de Frutilla	195 kg	\$ 42,9	7.6%
20 gr	Esencia Vainilla	70 kg	\$ 1,4	0.2%
	TOTAL INSUMOS		\$ 455,58	80.2%
0.75 uds	Mano de Obra	150 hs	\$ 112,5	19.8%
			\$ 568,08	100%
	kg Producción (2 unidades)		\$ 3,19	
	Costo Unitario por Kg.		\$ 178,08	
	Gastos fijos (31%)		\$ 55,29	
	Costo Total		\$ 233,65	
	Margen 1	50%	\$ 350,48	
	Margen 2	75%	\$ 408,89	
	Margen 3	100%	\$ 467,30	
	Margen 4/P(x) de Venta	71%	\$ 400	

Aquí también se puede apreciar que la formación del precio es en función de los costos, cuando es sabido que el precio es establecido por los consumidores del mercado ya que si otro competidor lo tiene a menor precio, el cliente irá tras él. Sin embargo, la ventaja de Proal es el prestigio y la trayectoria con la que cuenta la que hace que tenga clientes leales a la marca.

Pero esta ventaja puede agrandarse aún más si se identifican las anomalías en la producción y se aplican medidas para corregirlas apuntando hacia un Costo Objetivo que lidere el proceso de producción. Para esto es de utilidad aplicar un Modelo de Costeo Normalizado (Completo o Variable).

Siguiendo con el ejemplo de la “Torta Cheese Cake” las cantidades y precios normalizados serían:

CHEESE CAKE				
Cantidades	Detalle	Precio Unitario	Total	%
450 cc	Leche	60 cc	\$ 27	5%
700 gr	Crema	140 kg	\$ 98	18.1%
600 gr	Queso Crema	148,5 kg	\$ 89,1	16.4%
14 gr	Gelatina	310 kg	\$ 4,34	0.8%
2 uds	Huevos	3,85 c/u	\$ 7,7	1.4%
1 ud	Limón	8 c/u	\$ 8,00	1.5%
350 gr	Galleta Chocolate	270 kg	\$ 94,50	17.4%
30 gr	Manteca	250 kg	\$ 7,50	1.4%
300 gr	Pionono	145 kg	\$ 43,5	8.0%
150 gr	Azúcar	32,5 kg	\$ 4,875	0.9%
20 gr	Fécula Maíz	52,5 kg	\$ 1,05	0.2%

220 gr	Jalea de Frutilla	195 kg	\$ 42,9	7.9%
20 gr	Esencia Vainilla	70 kg	\$ 1,4	0.3%
	TOTAL INSUMOS		\$ 429,87	79.3%
0.75 uds	Mano de Obra	150 hs	\$ 112,50	20.7%
			\$ 542,37	100.0%
	kg Producción (2 unidades)		\$ 3,19	
	Costo por Kg.		\$ 170,29	
	Gastos fijos (31%)		\$ 52,79	
	Costo Total		\$ 223,08	
	Margen 1	50%	\$ 334,61	
	Margen 2	75%	\$ 390,38	
	Margen 3	100%	\$ 446,15	
	Margen 4 /P(x) de Venta	79%	\$ 400	

Se considera que los precios no contienen anomalías, esto gracias al gran poder de negociación con los proveedores que tiene PROAL debido a su participación en el mercado.

Solo se consideran anomalías en la cantidad utilizada.

De modo que los resultados por desvíos son:

	Costo Normalizado	Costo Resultante	Desvíos		
Leche	\$ 27.000	\$ 30.000	\$ -3.000		Otros
Crema	\$ 98.000	\$ 112.000	\$ -14.000		
Queso Crema	\$ 89.100	\$ 96.525	\$ -7.425		
Gelatina	\$ 4.340	\$ 4.650	\$ -0.310		

Huevos	\$ 7.700	\$ 7.700	\$ 0.000	Desvíos C. Variables \$ -25.710	resultados distintos al costo de producción \$ -29.211
Limón	\$ 8.000	\$ 8.000	\$ 0.000		
Galleta Chocolate	\$ 94.500	\$ 94.500	\$ 0.000		
Manteca	\$ 7.500	\$ 7.500	\$ 0.000		
Pionono	\$ 43.500	\$ 43.500	\$ 0.000		
Azúcar	\$ 4.875	\$ 5.850	\$ -0.975		
Fécula Maíz	\$ 1.050	\$ 1.050	\$ 0.000		
Jalea de Frutilla	\$ 42.900	\$ 42.900	\$ 0.000		
Esencia Vainilla	\$ 1.400	\$ 1.400	\$ 0.000		
TOTAL INSUMOS	\$ 429.87	\$ 455.58			
Mano de Obra	\$ 112.50	\$ 112.50	\$ 0.00		
	\$ 542.37	\$ 568.08			
kg Producción (2 uds)	\$ 3.19	\$ 3.19			
Costo por Kg.	\$ 170.29	\$ 178.36			
Gastos fijos (31%)	\$ 52.79	\$ 55.29	\$ -2.50	Desvíos C. Fijos \$ -2.5	
Costo Total	\$ 223.08	\$ 233.65			

Capítulo 4: Los Costos y las Herramientas Para la Gestión

El análisis de las herramientas de gestión de costos se fundamenta en que la meta final de una organización con fines de lucro es lograr cada vez beneficios más altos. Lo que en términos más técnicos lleva a considerar un índice de rentabilidad sustentable en el tiempo.

Como se menciona anteriormente, el precio final de un producto o servicio se encuentra

determinado por el mercado, como sucede en este caso de la panadería, es decir, el precio estará dado por lo que los consumidores estén dispuestos a pagar para obtener un producto o servicio con determinadas características y cómo afecta los distintos competidores en el juego de la oferta y el precio que logran para sus productos.

De allí surge la necesidad de gestionar los costos para que la organización obtenga la rentabilidad esperada, teniendo en cuenta que para lograr esto se tiene que lograr el mejor posicionamiento posible en el mercado, siendo el costo uno de los principales factores para lograrlo.

Para que la organización logre llegar al costo objetivo, en el cual obtenga la rentabilidad deseada, deberá tener implementado dentro de la organización un plan de reducción de costos, por lo tanto, la organización deberá analizar qué herramientas de gestión implementar para lograr con dicho plan. Esto requiere que toda la organización se encuentre en proceso de mejora continua, y así lograr una estrategia competitiva sostenible en el tiempo.

Cuando se habla de un plan de reducción de costos, hacen referencia a la realización de una actividad continua y organizada, en la cual participan todas las funciones claves de la empresa, y por consiguiente, todos los responsables de la misma. La finalidad de este plan de reducción de costos es la siguiente:

- Aumentar la satisfacción de los clientes, la moral de los empleados y el beneficio potencial.
- Bajar los costos a través de la acción directiva.
- Identificar las ineficiencias y los estrangulamientos.
- Eliminar la duplicación innecesaria de esfuerzos.
- Reducir operativamente los formularios y el papeleo administrativo, minimizando su costo.
- Reducir los tiempos perdidos de trabajo, los desperdicios y desechos de materiales.

Con respecto al proceso de mejora continua, se hace referencia a un mejoramiento progresivo, a lo largo de toda la vida de la organización. Se trata de hacer las pequeñas cosas, cada vez mejor, y siempre buscar el estándar más alto a lo largo de la trayectoria de la organización. Es un mejoramiento que abarca tanto a los mandos gerenciales como al nivel de operarios.

Para lograr este proceso, no es necesario la aplicación de una herramienta o tecnología específica, sino que es un conjunto de todo tipo de recursos y actividades, ya sean tecnológicos, materiales, humanos, etc., vinculadas a todos los sectores de la empresa. Es una “filosofía” que indica que la forma de vida merece ser mejorada de manera constante, que “no debe pasar un solo día en el que no se haya producido un mejoramiento en algún sector de la empresa”.

Siguiendo las ideas centrales planteadas por Kaplan y Cooper, se puede asegurar que estos sistemas poseen las siguientes características:

- Siempre se tiende a la reducción de costos
- El sistema no se contenta con lograr los estándares, sino que se deben superar.
- Se está en presencia de Estándares modificados y revisados permanentemente tanto en las mejoras provocadas en los costos reales como en las acciones correctivas planteadas para los costos futuros
- Las reducciones de costos son responsabilidad de equipo
- Los responsables de los equipos son responsables de generación de ideas para alcanzar las reducciones de costos previstos.

Gerenciamiento Estratégico de Costos (G.E.C)

El gerenciamiento estratégico de costos consiste en que la dirección de un ente utilice la información de costos en las distintas etapas de la toma de decisiones de manera que

incremente el valor de la participación para los propietarios.

El G.E.C se compone fundamentalmente de tres aspectos:

Análisis de la Cadena de Valor

Es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor que se extienden en todos los procesos que atraviesa un producto desde que se consiguen con proveedores las materias primas necesarias hasta que se entrega en las manos del consumidor.

Se requiere de un enfoque externo al ente, ya que se ubica en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor, en la que la empresa es sólo una parte interviniente en esa cadena. Con lo cual se necesita de una mirada que identifique la creación de valor desde el punto de vista del consumidor.

Se diferencia del concepto de valor agregado porque éste no tiene en cuenta los lazos establecidos con proveedor y clientes.

A continuación se mencionan los componentes de la cadena de valor. Cada uno tiene su margen de utilidad propia que en suma finalmente pagará el consumidor final.

1. Vínculos con los Proveedores
2. Vínculos con los Clientes
3. Vínculos de Procesos dentro de una Unidad de Negocios
4. Vínculos entre Unidades de Negocios dentro de una Organización

Una vez que se identifican los componentes de una cadena de valor y se analiza el determinante de costo de cada actividad de valor, se puede generar una ventaja competitiva controlando las causales de costos de mejor manera que su competencia, reconfigurando la cadena de valor ya sea dentro de la organización o también reconfigurando la cadena de valor externa.

Análisis del Posicionamiento Estratégico

La estrategia de una organización depende de dos aspectos interrelacionados: su misión, visión y objetivos y su ventaja competitiva (liderazgo en costos o liderazgo por diferenciación).

El análisis de los costos puede variar sensiblemente de acuerdo a la manera en que se haya elegido competir. Un liderazgo en costos tendrá más en cuenta los costos de ingeniería del producto enfocándose hacia el costo objetivo a diferencia de un liderazgo por diferenciación donde tendrá menor relevancia el análisis de costos de su producto para tomar decisiones sobre precios o el análisis de costos de su competencia.

Entonces el posicionamiento estratégico que elija la organización dependiendo de su ventaja competitiva y de su misión, visión y objetivos tendrá un impacto significativo en el análisis de los costos. Esta es la manera en que compiten las empresas dentro de un mercado.

En el caso particular bajo análisis se considera que el liderazgo más apropiado al que podría apuntar la empresa sería el liderazgo en costos. Para lo cual debe enfocarse en las causales de costos.

Causales de Costos

En el gerenciamiento tradicional la única causal de costos es el volumen de producción. En el G.E.C las causales se dividen en dos grandes clases.

Causales de Costos Estructurales o de Capacidad.

- 1. Escala.** Es la cuantía de la inversión a realizar en producción, mercadotecnia, investigación y desarrollo y cómo el aumento de la escala impacta en el aumento del beneficio.
- 2. Extensión.** Es el grado de integración vertical, es decir, si la empresa dentro de su proceso productivo abarca desde el sector primario, industrial, comercial hasta llegar al consumidor final.

3. **Experiencia.** Se refiere a la cantidad de veces que la empresa ha realizado en el pasado lo que actualmente hace. A mayor experiencia, generalmente mayor reducción de costos. Sin embargo, depende de la habilidad de quien gerencia la organización.
4. **Tecnología.** Son los métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valor.
5. **Complejidad.** Se trata de la amplitud de bienes o servicios que se ofrece a los clientes.

Causales de Costos Operacionales o de Ejecución.

1. **Compromiso del Grupo de Trabajo.** Cómo los integrantes de la organización aportan a la mejora continua y cómo comprenden su contribución al logro de los objetivos desde su puesto de trabajo.
2. **Gerencia de Calidad.** Una gerencia que mejore la calidad de los procesos, que evite fallas por falta de calidad, que se preocupe por la calidad del producto final. Tiende a un proceso de reducción de costos.
3. **Utilización de la Capacidad.** Con respecto a la capacidad instalada, evitar costos por ineficiencias y ociosidades.
4. **Eficiencia en la distribución de la planta.** Es necesario que los sectores dentro de la empresa se ubiquen de acuerdo a la necesidad del proceso productivo y evitar costos innecesarios por una mala distribución de los sectores.
5. **Configuración del producto.** Al momento de diseñar el producto, es decir una adecuada planificación favorecerá a comprometer los costos justos y necesarios para el desarrollo del producto.
6. **Aprovechamiento de lazos existentes.** Invertir en lograr una relación exitosa

con proveedores y clientes.

Comparar la empresa en cada una de estas causales ayuda a analizar su competitividad respecto de otras empresas.

El volumen de producción explica el comportamiento de los costos pero no es la única causal de los mismos. Se deben tener en cuenta todas estas otras causales que inciden en la generación de costos y que un adecuado análisis llevará a identificar aquellas causales que pueden mejorarse y tender a la reducción sin afectar la satisfacción de necesidades de los clientes. Cada causal tiene un marco individual de análisis de costos y se deben evaluar detenidamente.

Gerencia Basada En Actividades (A.B.M.)

Es una forma de gestionar una organización, que se focaliza en la administración efectiva y eficiente de las actividades, como la ruta para el mejoramiento continuo del valor recibido por los clientes y las utilidades que este valor generen, para lograr un mejor resultado en los costos y en los procesos. El objetivo de esta es incrementar el valor recibido por los clientes y, mejorar la rentabilidad y utilidades de la organización entregando esos valores a nuestros clientes.

Para lograr todo esto, la organización debe tener en cuenta una principalmente las siguientes actividades:

- Introducir eficiencia y eficacia e incrementar la creación de valor de las actividades que son realizadas en los distintos procesos.
- Eliminar o minimizar las actividades que no crean valor.
- Encontrar los causantes de problemas y tomar decisiones para su eliminación.
- Eliminar los desvíos de costos ocasionados por distribuciones de costos indirectos arbitrarias.

Se propone enfocar la dirección hacia:

¿Qué tareas realiza la empresa?, ¿Cómo las hace?, ¿Por qué las hace?, y ¿Cuál es su costo?

Ya que, para obtener los resultados esperados, se requiere tener un buen entendimiento de todos los procesos, tanto desde que ingresa la materia prima hasta que el producto lo retira o se le entrega al cliente.

La administración con base en actividades (ABM, Activity-Based Management) es un enfoque integrado de todo el sistema, que concentra la atención de los administradores en las actividades, con el propósito de mejorar el valor para el cliente y las utilidades que se logran al aportar este valor. Este tipo de administración engloba tanto el costo de productos como el análisis de creación de valor de los procesos y cuenta con dos dimensiones: una de costos y otra de procesos.

Dimensión de los costos

Aporta información de costos sobre los recursos, actividades, productos y clientes (y otros tipos de costos que puedan ser de interés); el objetivo de esta dimensión es mejorar la precisión de la distribución de costos. El costo de los recursos se rastrea hacia las actividades, y luego, se distribuye en los productos y en los clientes. Esta dimensión es útil para el análisis del costo de los productos, desde las perspectivas: estratégica, táctica y operativa.

Dimensión de los procesos

El objetivo de esta dimensión es la reducción de costos. Esta es la dimensión que proporciona la capacidad para participar y medir el mejoramiento continuo. Para entender cómo la visión del proceso se conecta con el mejoramiento continuo, se requiere un conocimiento más explícito del análisis de la creación de valor de los procesos. Aporta información sobre qué actividades se desempeñan, por qué y qué tan bien se están realizando.

El ABM consta de dos objetivos, ambos comunes para cualquier tipo de empresa. El

primero es mejorar el valor de los productos o servicios recibidos por los clientes. El segundo es mejorar la rentabilidad y las utilidades de la organización, al proporcionar el citado valor.

Para poder lograr estos dos objetivos fundamentales, la implementación del ABM puede:

- Analizar y separar las actividades que son creadoras de valor, para imputar los mayores recursos, introducir eficiencia y eficacia e incrementar la creación de valor en los procesos a las que pertenecen esas actividades. De ello se desprende algo que es fundamental, “no basta con hacer más eficiente y eficaces las actividades y procesos, sino que primero debemos definir muy bien cuáles han de ser las actividades y procesos a optimizar”.
- Examinar las actividades que no crean valor, con el propósito de tercerizarlas, minimizarlas o eliminarlas.
- Encontrar los causantes de problemas en las actividades, como por ejemplo aquellas actividades que son cuellos de botella y tomar decisiones sobre su forma de operar, recordando que lo que sucede con los costos, son una consecuencia de la mala administración y no su origen.
- Eliminar los desvíos de costos ocasionados por distribuciones de costos indirectos arbitrarias. El método de distribución tradicional o por secciones homogéneas de distribución de los costos indirectos de producción es inadecuado por cuanto los productos o líneas de productos con mayor volumen de producción absorben mayor cantidad de estos costos; por lo tanto, los productos con bajo volumen tendrán subvaluados sus costos. Los productos de mayor volumen estarán subsidiando a los productos de menor volumen.

El ABM exige un cambio cultural en la organización pues lo primero que pide es tener una visión completa de cómo la organización desarrolla el negocio. Esto implica un cambio completo del modelo de gestión que lleva a abandonar la visión funcional tradicional de la

estructura organizacional (por departamentos) hacia una que facilite la visión interrelacionada de todas las actividades que se deben realizar.

Con respecto a la mejora en los procesos, el ABM colabora en el conocimiento de las actividades y procesos de toda la organización, resaltando donde existen errores y las posibles alternativas de mejora.

La reducción de costos es el objetivo esencial de todas las herramientas de gestión, genera la necesidad de planificar los costos a incurrir, como parte del proceso de la planificación de las utilidades. El proceso de administrar los costos comienza en la etapa de planificación, no se debe esperar a la etapa productiva, como en los métodos tradicionales. Los costos se comprometen en la etapa de investigación y desarrollo.

Al entender la incorporación del ABM a la planificación estratégica, se estará tratando de asegurar que los esfuerzos dentro de las organizaciones se enfoquen hacia lo esencial. Es fundamental comprender la importancia de realizar la medición de los desempeños a los efectos de mejorar las actividades adecuadas. Para ello, la empresa deberá:

- Cumplir la misión y visión de la organización: estableciendo objetivos claves para satisfacer rentablemente las necesidades de los sujetos que pugnan de valor de la misma.
- Comunicar dichos objetivos: ya que todos deben comprender la importancia de la misión y visión de la organización y como cada objetivo se relaciona con las actividades desarrolladas por los sujetos activos que participan.
- Desarrollar las mediciones: estableciendo medidores de desempeño por cada actividad, y marcando cómo contribuye cada acción a la misión global de la organización

Como evaluación a esta herramienta de gestión se puede decir que gracias a ABM, los directivos pueden:

- Permitir conocer los procesos instalados dentro de las organizaciones al detectar las

actividades.

- Permite apreciar la interdependencia entre las acciones dentro de las empresas, al identificarlas, y establecer relaciones con el resto de la organización.
- Mejorar las decisiones en la organización – Trabajo en equipo.
- Reducción de costos.
- La planificación y el presupuesto se tornan sencillos, ya que las actividades, son una relación de tareas y factores, o de acciones y costos vinculados. Es un sistema de gestión "integral", donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que permiten una gestión óptima de la estructura de costos.

El ABM, utiliza la información obtenida de ABC para la toma de decisiones. A través de varios análisis, ABM se centra en la administración de las actividades en lugar de los recursos: ¿que cuestan las actividades, qué tan eficiente y efectivamente se desarrollan las actividades y quiénes se benefician de esas actividades? Determina qué induce las actividades de la organización y cómo estas actividades pueden ser optimizadas para incrementar las utilidades. De una manera simple, ABM permite administrar "lo que se hace".

Costo Basado en Actividades

Ahora bien, ¿Qué es el ABC?

El Costo Basado en Actividades o método ABC, viene a proponer una alternativa en el tratamiento de los costos. Plantea que no son los productos ni los servicios los que consumen costos, sino que son las actividades; y a su vez los productos o servicios, son los que consumen actividades. Basado en este principio, este sistema profundiza el análisis de las actividades, la utilidad de las mismas y, sobre todo, sus costos. Lo más sobresaliente es que el método ABC se centra más en el hecho de erradicar los costos innecesarios, que en limitarse

sólo a distribuir los mismos.

La idea fundamental en la que se sustenta el costo por actividades se puede concretar en tres aspectos:

1. La gestión de costos se deberá centrar, principalmente, en las actividades que los originan. La gestión óptima de las actividades producirá la reducción de los costos que de ellas se derivan.
2. El establecimiento de una relación causa / efecto entre los factores, las actividades y los productos. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores costos y viceversa.
3. Mayor objetividad en la asignación de los costos. Si se conoce el costo de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

En el método ABC, el tratamiento de los costos indirectos consiste en la identificación de los distintos niveles de servicios, así como en conocer las principales actividades que se hayan realizado.

Por lo cual, la secuencia de asignación sería:

FACTORES

ACTIVIDADES

PRODUCTO

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, el análisis de las actividades consiste fundamentalmente en obtener información sobre lo que se hace, así como los recursos que en cada actividad se consumen.

Los conceptos que integran este método son:

- Actividades
- Inductores de costos

Inductores o Generadores De Costos

Los inductores o generadores de costos son los que establecen la vinculación entre los factores, las actividades y los productos o servicios. Los inductores que vinculan a los factores de costo con las actividades se denominan cost - senders El Inductor de Costo denominado cost – drivers es que relaciona o vincula a una actividad con los productos o servicios elaborados.

Cost Senders. Son los que vinculan a los factores de costos con las actividades que los consumen, es decir que es la unidad física que fundamenta el consumo que las actividades hacen de cada factor de costo. Esta debe ser una relación causal entre el factor y la actividad que lo consume. El método ABC se destaca por su capacidad de asociar los factores de costo a las actividades, y por consiguiente buscar el causante de los mismos por medio de los generadores o inductores de costos. En el análisis por actividades es importante analizar las clasificaciones de los factores de acuerdo al objetivo planteado en la determinación del costo de cada actividad, distinguiendo las siguientes clasificaciones:

- En función a su naturaleza: Bienes intermedios, recursos humanos, bienes de consumo diferido, servicios, recursos naturales y capital financiero.
- En función a su identificación y/o vinculación con los objetos de costo: costos directos e indirectos
- En función a su comportamiento frente a cambios en el nivel de actividad: costos variables y costos fijos

Cost Drivers. Es el generador de costos que vincula o intenta relacionar racionalmente una actividad con los productos o servicios que usan de esa actividad y que le crea valor

El mejor generador de costos de una actividad es el causante de esta. Es decir, analizar qué es lo que hace que una determinada actividad exista para un determinado producto o servicio. Lo más sobresaliente de todo lo que precede es que el generador de costos debe

tener una representatividad del objetivo que se persigue. Por consiguiente, la elección de ese generador de costos debe ser estudiado con profundidad.

Elección De Los Generadores De Costos

Será siempre la empresa la que debe elegir, tanto el número como las características de los generadores de costos.

No obstante, tres son los requisitos fundamentales para que esta elección sea rigurosa:

- § Que sean fáciles de observar y medir.
- § Que sean representativos de las funciones habituales que realiza la empresa.
- § Que puedan poner de manifiesto la relación de causalidad existente entre los costos, las actividades y los productos o servicios.

Los generadores de costos pueden ser de naturaleza muy distinta, en función de la clase factores, el tipo de actividad y según el comportamiento de la actividad con respecto al producto o servicio.

El número aconsejable de generadores de costos dependerá del nivel de precisión y complejidad que exija el grado de conocimiento del costo del producto.

Lo más aconsejable es optar por aquellos generadores de costos de cuya existencia se tenga información o fácil acceso y analizar la correlación entre el consumo de factores de costo por cada actividad en función a la relación de causalidad establecida por el generador de costos y el consumo que cada producto o servicio hace de la actividad.

Las Actividades Y La Toma De Decisiones

Esta fase del análisis de las actividades permite establecer tres tipos de decisiones posibles:

- § La simplificación de la actividad
- § La reducción de las cargas derivadas de la actividad.

§ La eliminación de una actividad

La simplificación de una actividad es el resultado de una decisión que se deriva de un análisis del valor sobre la ejecución de una actividad, es decir es tratar de que lo que se realiza en cada actividad pueda ser reducido lo máximo posible.

En algunos casos, una mejora de la comunicación entre las actividades puede conducir a una simplificación en la forma en la que se ejecuta una determinada actividad.

La reducción del costo es el resultado más destacado que permite llevar a cabo la aplicación de un sistema de costos basado en las actividades. Los ciclos de vida de los productos son cada vez más cortos; sin embargo, las actividades permanecen, puesto que su valor no suele modificarse más que ante cambios organizacionales o de tecnología importantes. Por ello, será importante intentar reducir al máximo los costos vinculados a las actividades específicas de los productos como mantenimiento del producto, servicio de posventa, impresión de catálogos, etc.

La eliminación de una actividad se refiere, fundamentalmente, a aquellas que no generan valor, aunque también puede aplicarse a aquellas actividades secundarias que, aun cuando generan un valor, se ha decidido subcontratar al ser su costo de adquisición menor que el de su "ejecución".

Y, por último, la acción de eliminación debe ser tomada con suma prudencia puesto que ningún análisis es jamás demasiado exhaustivo, por lo que será necesario verificar los efectos a que conduciría su eliminación.

Capítulo 5: Conclusión

La primera conclusión respecto a la forma de determinación del margen de ganancia es que la empresa la determina de una manera tradicional, es decir sobre el total de costos incurridos calcula sobre el total ellos tres posibles márgenes de utilidad siguiendo su criterio. Se puede

observar que si bien esto no es acorde a lo que la doctrina recomienda, esta empresa hasta ahora ha podido realizarlo dado que sus costos de producción están sensiblemente por debajo de los precios aceptados por el mercado. Esta situación se le transmite al propietario de la empresa, quien reconoció que la única manera que conocía para determinar el precio de venta era esa y por medio de este trabajo, tomó conocimiento del método más recomendable para determinar los costos, que lleva de nombre costo objetivo.

Por otro lado se le propuso, ante la falta de planilla de costos estándares, la implementación de parámetros normalizados para los costos. De esta manera, puede identificar los desvíos en precio y/o cantidad de los insumos necesarios de producción e imputarlos a otros resultados distintos a los inherentes del proceso productivo. Esto tiene como consecuencia, la posibilidad de establecer acciones correctivas para reducir o eliminar estos desvíos y aumentar el margen de utilidad. Para explicarle esto al propietario, se utilizan como recurso, hacer planillas comparativas de costos normalizados con las que él nos brindó con costos resultantes, se analizan los desvíos encontrados y el propietario advierte la importancia de este sistema, comentando también que actualmente no cuentan con fichas de stock u otro método que les permita conocer las materias primas en stock al momento de realizar la producción de panificados. Respecto a esto, se le recomienda llevar planillas donde queden asentadas las entradas y salidas de mercadería para tener siempre de manera oportuna los insumos necesario acorde a la exigencia del proceso productivo.

Otro detalle aclara el propietario de PROAL es que ante esta falta de control de las disponibilidades y cantidades de mercadería tienen grandes pérdidas respecto a que la mayoría de las materias primas con las que trabajan son alimentos perecederos, haciendo hincapié en que para conseguir buenos precios suelen comprar al por mayor, si bien es un beneficio económico por un lado también esto se convierte en pérdidas, recordemos que la

demanda es muy fluctuante y diversa. Recibieron de manera conforme la propuesta ya que en la misma planilla se les aconseja incluir una columna que indique el vencimiento de las materias primas e insumos.

Este trabajo fue desarrollado en el año 2019 con anterioridad a la llegada de la pandemia provocada por el virus "covid 19". Se mencionan a continuación algunos puntos que son adecuados tener en cuenta. Actualmente, bajo el contexto de pandemia que ocurre a nivel mundial, se puede observar una vez más que PROAL busca constantemente la forma de adaptarse al mercado cambiante y siempre satisfaciendo las necesidades de sus clientes

En cuanto a su capacidad de producción, la misma se vio reducida al 50% durante el primer mes de declarada la cuarentena obligatoria. Sin embargo, posteriormente dentro del marco de actividades esenciales permitidas para operar, logró volver a su actividad normal tomando las medidas preventivas de contagio necesarias. Su mano de obra se vio reducida al 50% y con una metodología de trabajo basada en la rotación de empleados cada 14 días permitiendo así reducir el riesgo de contagio dentro de la empresa. Al ser una actividad de primera necesidad, la demanda no se vio significativamente modificada. Este es un punto muy favorable dentro del rubro de panificados ya que pudo afrontar su costos variables y fijos prácticamente de manera normal.

Además en cuanto a los canales de venta, la empresa se vió obligada a implementar la venta online. Este canal de venta consiste en contratar intermediarios que funcionan mediante aplicaciones digitales donde los consumidores seleccionan dentro de un catálogo amplio de diferentes empresas el producto que requieren. Una vez solicitado el pedido la empresa debe prepararlo para que lo retire el intermediario y lo entregue al cliente en tiempo y forma. Sin embargo, se observan algunas deficiencias o aspectos a mejorar en la ventas online, teniendo presente que es una empresa de larga trayectoria y que esta modalidad de venta ha surgido

recientemente y se ha intensificado de manera notable desde el advenimiento de la pandemia y su consecuente cuarentena obligatoria. Es por ello que se le propone que capacite a la gerencia respecto a esta modalidad de venta online, y permitir así adquirir conocimientos sobre el manejo de redes sociales, la cual incorporará fotografías de los productos, promociones, códigos de descuentos, ofertas en las diferentes aplicaciones de venta online , y otras técnicas. Este tema está directamente relacionado con la causal de costos de estructura “tecnología” ya que surge la necesidad de invertir en nuevos métodos tecnológicos en la cadena de valor.

Referencias

Cartier, Enrique. 2003. *Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos*. Trabajo presentado al XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. La Plata.

Cartier, Enrique Nicolás, Podmoguilnye, Marcelo. 2019. *Teoría General del costo. Especialización en Costos y Gestión empresarial*. FCE – Universidad Nacional de Cuyo.

ERCOLE, Raúl, ALBERTO, Carolina y CARIGNANO, Claudia. 2007. *Métodos Cuantitativos para la Gestión*. 2da.Edición. Córdoba, UNCordoba.

[Etchevehere, Luis Miguel, Murchison, Andrés, Nimo, Mercedes, Parra y Patricia. Lezcano, Elizabeth. Julio del 2018. Cadena de la harina de trigo - Resumen.](#)

HANSEN, Don, MOWEN, Maryanne. 2007. *Administración de Costos*. México, International Thomson Editores.

DUEÑAS RAMIA, Germán. 2001. *Cálculo de Costos por Actividades (Activity Based Costing)*. Serie Cuadernos N° 127. Facultad Ciencias Económicas. Universidad Nacional de Cuyo.

John Shank y Vijay Govindarajan. 1995. *Gerencia Estratégica de Costos*. Editorial Norma

PODMOGUILNYE, Marcelo. 2005. *Costeo Basado en Actividades. Un enfoque desde su aplicabilidad práctica en las empresas argentinas*. Editorial La Ley.

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, 18 de diciembre 2020

Firma y aclaración: Maria Laura PRIORI
N° de Registro: 29603
DNI: 39799781

Firma y aclaración: Maria Victoria BAC
N° de Registro: 28518
DNI: 38415524

Firma y aclaración: Facundo ROGE
N° de Registro: 28751
DNI: 38306434

Firma y aclaración: Lorenzo SOLER
N° de Registro: 28780
DNI: 38581610