



CENTRO REGIONAL UNIVERSITARIO CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN

Contador Público

Proyecto final de grado

“Estrategia de gestión en costos, merma y un nuevo producto”

Integrantes:

Cuello, Romina. DNI: 36.146.850

Ojeda, Patricia. DNI: 26.997.560

Tutor:

Cr. Cerri, Carlos Leonardo

Noviembre 2018

Agradecimientos

Estudiar en la universidad era uno de mis más grandes sueños y pude hacerlo realidad. Sus consejos me ayudaron a superar los momentos más difíciles en mi vida de estudiante y el trabajo que hicieron para que nunca me falte nada es digno de reconocimiento, por eso es que hoy agradezco a mis padres por ese apoyo.

Gracias a mi madre Edith, que siempre ha estado en los momentos más importantes sosteniéndome, escuchándome, aconsejándome de la mejor manera.

A mi padre Andrés, por enseñarme los valores esenciales escucharse, valorarse, respetarse, pero sobre todo conocer la gratificación que se siente al lograr algo que se le pone tanta dedicación.

Agradezco a mis hermanos, Alejandro y Mayra, que estuvieron siempre presentes, en cada acierto y en cada error, siempre apoyando e incentivándome a dar más, mucho más. Con ellos aprendí a ser paciente, a ser compañeros, a compartir y ver que con ellos la vida sonrío mucho más.

Gracias al rayito de sol que, con su carita y su sonrisa, hace cambiar el día completamente. Esa simpleza e inocencia la deberíamos tener siempre. Gracias a mi ahijada Olivia.

Un profundo y fuerte gracias a mis abuelos que no están presentes, pero siempre los llevo conmigo. Espero que se sientan iguales de orgullosos que yo.

A Manuel, esa persona que día a día decide compartir su vida conmigo, gracias por darme tu amor, tu compañerismo, por aguantarme y darme la confianza para no dejarme caer. Gracias por tu apoyo incondicional.

Le quiero dar un enorme gracias a la persona por la cual comencé esta hermosa carrera. Cuando haya por sexto año de la secundaria, me enseñó con toda la dedicación y cariño del mundo, esta bella profesión. Gracias Mabel Maya, siempre en mis pensamientos.

Gracias a Patricia Ojeda por la paciencia, de dedicación y el positivismo que siempre le pusimos para que juntas llegáramos a decir, conseguimos nuestro objetivo!! Gracias a mi amiga y compañera de tesis.



“Estrategia de gestión en costos, merma y un nuevo producto”

Gracias al Instituto Universitario Aeronáutico, porque gracias a él descubrí mi verdadera vocación. Entre tantas aulas y personas, pude conocer mis debilidades, mis fortalezas lo que me hizo crecer mucho más como persona y como futuro profesional.

Al término de esta maravillosa etapa de mi vida, quiero expresar un profundo agradecimiento a quienes con su ayuda, apoyo y comprensión me alentaron a lograr esta realidad.

Cuello, Romina

Agradezco a todas las personas del Instituto Universitario Aeronáutico que desde su lugar cada una contribuyó para ayudarnos.

A los Profesores que me han acompañado a lo largo de la primera etapa de mi carrera por su entusiasmo en el aula, por sus enseñanzas y por las experiencias que he compartido junto a ellos en la Facultad han hecho posible realizar este Proyecto de Grado.

Agradezco a nuestro tutor, por habernos acompañado y guiado en cada momento, por su predisposición y compromiso con nuestro proyecto.

Gracias a los encargados de la empresa por brindarnos toda la información que necesitamos y apoyar nuestro estudio.

Gracias a mi compañera de tesis, que juntas nos apoyamos en nuestra formación profesional y continuamos armando y finalizando este proyecto, afrontando cada dificultad con optimismo, gracias por tu confianza y colaboración.

Gracias a Dios, por ayudarme, ser siempre mi guía y darme fuerza para lograr el objetivo de finalizar nuestro desarrollo profesional.

Dedico este trabajo final de grado a mi familia que gracias a cada uno ellos, son mi guía, ejemplo y fuerza para llegar a cumplir mis sueños:

A mi esposo que su apoyo a sido muy importante para continuar aún en momentos difíciles, estuve allí motivándome a seguir y no rendirme, por ser tolerante, paciente y creer en mí.

Gracias a Dios por mis hijas Micaela y Camila que son el motor que me ayuda avanzar, por entender que cada momento sacrificados por los estudios hoy dan sus frutos ya finalizando mi carrera, y poder llegar a ser un ejemplo para ellas.

A mis padres y hermanos por sus palabras de ánimo de no bajar los brazos, gracias papá que desde el cielo me iluminas y guías. Gracias mamá por siempre estar allí presente y alentarme seguir adelante, gracias a todos.

Ojeda, Patricia

Glosario

Catering: palabra de origen inglés que traducido significa “abastecimiento”.

Fermentación: es un proceso que degrada moléculas para transformarlas en otras moléculas más simples. En la elaboración del pan las levaduras transforman el almidón (un azúcar complejo) en glucosa. El proceso consiste en agregar levadura a la harina y dejar reposar, el efecto que esto produce a simple vista es generar calor para aumentar el tamaño de la masa. Otra característica importante es que permite conservar alimentos con todas las propiedades disminuyendo el tiempo de descomposición.

Índice

Glosario	5
Introducción.....	9
Identificación del problema a resolver	10
Objetivos.....	11
Capítulo 1: Marco Teórico	13
1.1 Contabilidad de Costos	13
1.2 Contabilidad Administrativa.....	14
1.3 Administración estratégica de costos.....	14
1.4 Valor, Costos y Precio	15
1.4.1 Clasificación y comportamiento de los costos	17
1.5 Informes Contables	20
1.5.1 Estado de Resultado	21
1.5.2 Estado de costo de producción y costo de producción de lo vendido:.....	22
1.6 Sistema de costos por procesos.....	23
1.7 Ganancia y Utilidad	24
1.8 Merma.....	26
1.8.1 Mermas operativas	26
1.9 Eficiencia y eficacia.....	27
1.10 Estrategia.....	27
1.11 Gama y línea de producto	28
1.12 NIC 8 (Norma Internacional de Contabilidad nº 8) - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	28
Capítulo 2: Marco Metodológico	32

2.1	Objeto de estudio y tipo de intervención	32
2.2	Enfoque y fuente de datos.....	32
2.3	Proceso Metodológico	33
2.4	Técnicas e instrumentos de recolección de datos	34
Capítulo 3: Proceso de análisis y diagnóstico.....		36
3.1	Reseña de la organización.....	36
3.2	Organigrama	37
3.3	Gama y línea de productos.....	38
3.4	Proceso Productivo	42
3.5	Relevamiento de Costos.....	47
3.6	Estado de Costos.....	49
3.7	Reporte de mermas	55
3.8	Diagnóstico	59
Capítulo 4: Propuesta de mejora		62
4.1	Objetivo estratégico de la propuesta.....	62
4.2	Nuevo producto.....	62
4.3	Ganancias.....	67
Conclusiones finales.....		70
Bibliografía.....		72
Anexo I: Grillas de observación		77
Anexo II: Entrevista a responsable del Departamento de Producción		79
Anexo III: Tabla de Aportes y Contribuciones – Seguridad Social		81
Anexo IV: Ficha para el relevamiento de mermas		82

Índice de gráficos, figuras y tablas

Gráficos

Gráfico n° 1: Organigrama Del Pilar S.A.

Gráfico n° 2: Proceso Productivo de Del Pilar.

Gráfico n° 3: Grupos de clientes, según el nivel de ventas y cantidades demandadas.

Gráfico n° 4: Movimiento de las curvas.

Figuras

Figura n° 1. Composición del precio final

Figura n° 2. Modelo de Estado de Resultado.

Figura n° 3. Modelo de Estado de Costos de Producción.

Figura n° 4. Costeo por procesos.

Figura n° 5. Especificaciones Técnicas Medialunas.

Figura n° 6. Especificaciones Técnicas Danesas.

Figura n° 7. Especificaciones Técnicas Panes.

Figura n° 8. Especificaciones Técnicas Criollos.

Figura n° 9. Proceso Productivo Del Pilar.

Figura n° 10. Ilustración de panes saborizados.

Figura n° 11. Sucursales de Del Pilar en Capital, Córdoba.

Figura n° 12. Impacto en variable “ventas”, Estado de resultado.

Tablas

Tabla n° 1. Relevamiento de Costos.

Tabla n° 2. Costos variables directos

Introducción

Del Pilar es una organización que nació en 1860 frente a la iglesia Del Pilar en la Ciudad de Córdoba. Su fundador fue el Sr. Salvador Francisco Rodríguez, un inmigrante español que hacía poco había arribado a la ciudad de Córdoba con toda la esperanza y fe de conquista decide inaugurar su primera panadería.

En el 2017 la panadería “Del Pilar” se ha convertido en una de las Franquicias más importantes de la Provincia de Córdoba, cuenta con 15 sucursales propias y más de 15 franquiciantes que se encargan de llevar a sus clientes la mejor calidad en productos.

La organización cuenta con cuatro gamas de productos: Panificados, Cafetería, Pastelería y Confitería.

El presente trabajo integra un análisis de los costos generados por la merma de la gama de panificados, la empresa ha registrado un aumento en el índice de mermas, al mismo tiempo que el contexto externo económico presenta un aumento generalizados de precios, lo que genera un impacto directo sobre el costo total del producto final.

El **objetivo de la propuesta de intervención** es mejorar el rendimiento de los costos, en la gama de producción de panificados, generados por el exceso de mermas. Esto se lograría a partir de una re-utilización de la merma para el desarrollo de un nuevo producto que generará nuevos ingresos para la empresa dentro de la misma gama.

Identificación del problema a resolver

El contexto económico del mercado argentino presenta un elevado índice en el aumento generalizado de precios. En la gestión empresarial esto impacta en el costo de la materia prima, insumos, mano de obra y hasta en la gestión de procesos.

En un primer contacto con la organización, el Gerente de Operación junto con el Gerente de Contabilidad indicaron que durante el año 2016 la empresa tuvo un incremento del 10% en la merma de la línea de producción de Panificados. Esto sumado al 27% del índice de inflación anual, generaron un aumento total del 15% del costo de los productos.

La gama de productos de Panificados está integrada por las siguientes líneas de productos: criollos, facturas, medias lunas y pan.

El proceso de producción de estas líneas presenta la particularidad de generar mermas por el residuo y desperdicio que genera el trabajar con harinas.

Profundizando en la problemática, se detectó que no se ha realizado ningún tipo de estudio previo relacionado con mermas y pérdidas que se suscitan en sus diversos procesos, ni posee una base comparativa para determinar si dichas pérdidas son aceptables para la actividad productiva.

La merma en procesos es un factor que se puede disminuir para mejorar la rentabilidad de la empresa.

Objetivos

Objetivo General

“Mejorar el rendimiento del costo generado por la merma en la producción de la gama de productos panificados”

Objetivos Específicos

- Relevar el proceso productivo para identificar los costos de producción;
- Confeccionar un Estado de Costos para la gama de panificados;
- Elaborar un reporte de mermas que registre el porcentaje de residuos que se generan;
- Describir las ventajas y/o beneficios del nuevo producto a nivel contable;
- Proyectar el Estado de Resultados para el año 2017 con la nueva incorporación de los ingresos del producto nuevo para demostrar el impacto que generaría.

Alcance

Geográfico: localidad capital de la Provincia de Córdoba.

Temporal: el proyecto se llevará a cabo entre los meses de julio y noviembre de 2017.

Organizacional: el proyecto tiene un alcance de tipo organizacional, es decir, que lo pueda implementar la empresa o lo considere en futuras decisiones a tomar.

Capítulo 1

Capítulo 1: Marco Teórico

1.1 Contabilidad de Costos

La contabilidad de costos “mide, analiza y reporta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquisición o uso de los recursos dentro de una organización” (Horngren, Datar y Rajan, 2012:04). La contabilidad de costos proporciona información para la contabilidad administrativa.

La contabilidad administrativa “mide, analiza y reporta información financiera y no financiera para ayudar a los gerentes a tomar decisiones encaminadas al logro de los objetivos de una organización” (Horngren, Datar y Rajan, 2012:04).

La contabilidad de costos tiene un enfoque gerencial ya que proporciona información básica a los gerentes de las empresas de cara a la adecuada planeación y el control de esta, así como para el costeo de sus productos y servicios. Por lo tanto, esta contabilidad ayuda a los gerentes a tomar mejores decisiones dentro de la empresa. (Label, Wayne y otros., 2016:20)

Según Lemus (2010) la contabilidad de costos tiene los siguientes objetivos:

- a. Acumular los datos de costos para determinar costo unitario del producto fabricado.
- b. Facilitar información para la planificación de los procesos productivos.
- c. Contribuir al control de los procesos productivos.
- d. Facilitar información para la elaboración de presupuestos generales y estudios económicos de la empresa.
- e. Facilitar la racionalidad en la toma de decisiones.

El fin primordial de la contabilidad de costos es servir de herramienta de control a la administración para disminuir costos y así obtener más beneficios.

La contabilidad de costos es una herramienta de la administración que consiste en determinar cuánto vale la producción de un artículo o prestar un servicio en sus tres elementos: Materiales directos, mano de obra directa, costos indirectos de fabricación.

La contabilidad de costos proporciona información para la contabilidad administrativa.

1.2 Contabilidad Administrativa

La contabilidad administrativa mide, analiza y reporta información financiera y no financiera para ayudar a los gerentes a tomar decisiones encaminadas al logro de los objetivos de una organización. Los gerentes usan la información para desarrollar, comunicar e implementar las estrategias. También usan la información para coordinar el diseño de productos, la producción, proceso, actividades, las decisiones de mercadotecnia y para evaluar su desempeño. (Horngre, Datar y Rajar, 2012)

1.3 Administración estratégica de costos

La administración de costos describe los enfoques y actividades de los gerentes para utilizar los recursos con miras a incrementar el valor para los clientes y al logro de los objetivos organizacionales. (Horngre, Datar y Rajar, 2012)

Las decisiones de administración de costos incluyen, por ejemplo, las decisiones relacionadas con el rendimiento de los costos, la implementación de nuevos procesos organizacionales, cambiar el diseño de un producto o proceso.

La administración de costos tiene un amplio enfoque y no solamente trata acerca de la reducción en los costos. La administración de costos incluye las decisiones sobre incurrir en costos adicionales, por ejemplo, para incrementar la satisfacción del cliente y la calidad, así

como para desarrollar nuevos productos, con el objetivo de mejorar los ingresos y las utilidades, como se demuestra en el presente trabajo. (Horngre, Datar y Rajar, 2012)

1.4 Valor, Costos y Precio

El *valor* se obtiene del resultado de lo que el cliente está dispuesto a pagar por un producto o servicio, tiene un alto componente entre lo subjetivo y relativo, debido a que el valor que un cliente estaría dispuesto a pagar por un determinado producto, varía en las diferentes épocas de año, de la utilidad que éste pueda prestar, de los momentos de la vida, el nivel socioeconómico en que se desenvuelva, el círculo social e incluso la hora del día en que se encuentre al momento de decidir aceptar la oferta. (Renzulli, 2010)

El *costo*, según Fowler Newton (2010:50) “es el sacrificio que demanda o demandaría:

- a) la compra o la producción de un bien, de un servicio o de un conjunto de ellos;
- b) el desarrollo de una actividad o proceso; o
- c) la cancelación de un pasivo”

El costo de un bien o un servicio producido es la suma de los costos de los insumos necesarios para su obtención, incluyendo los costos de las actividades que la producción demande. (Fowler Newton, 2010)

Por último, el *precio* es el valor monetario que se le asigna a un producto o servicio al momento de ofrecerlo a los consumidores y, por tanto, el valor monetario que los consumidores deben pagar a cambio de obtener dicho producto o servicio. Integra los costos y el valor percibido por el consumidor. (Renzulli, 2010)

La construcción del costo y la fijación del precio de venta se asemejan a la acumulación de componentes dentro de una bolsa. Cuando esta se llena, ese es el precio que va a tener que

pagar el cliente final cuando adquiere un producto o recibe un servicio, bien sea en forma directa o a través de un intermediario. (González Piedrahíta, s/f)

A modo gráfico, lo establecido en el apartado anterior quedaría reflejado de la siguiente manera:

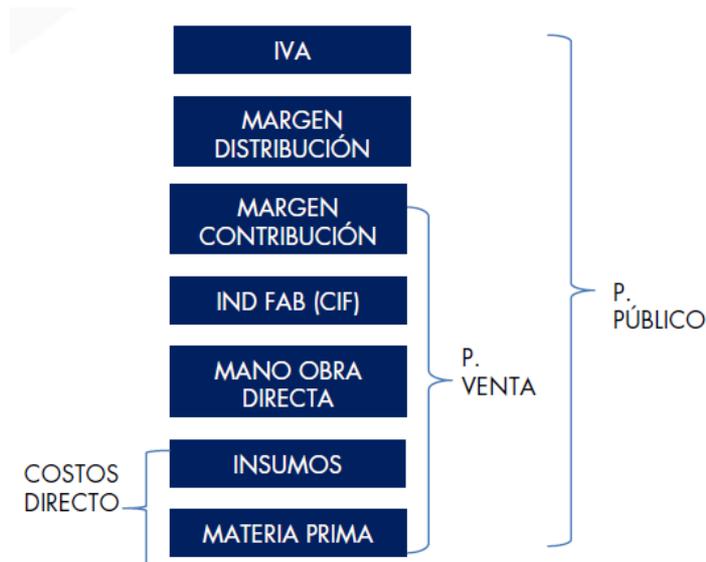


Figura nº 1. Composición del precio final

Fuente: Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia, s/f.

Siendo:

Margen de contribución:

Es el beneficio que se tiene cuando se vende un producto después de pagar los costos asociados. Es lo que comúnmente se denomina utilidad, un término mal utilizado porque solo se puede hablar de utilidad cuando a través de las ventas se puede pagar los gastos fijos. De ahí que hoy se hable de contribución de cada producto o servicio vendido para pagar primero los gastos y luego a obtener utilidades. (González Piedrahíta, s/f)

Margen de distribución:

Cuando en la cadena de distribución se necesita recurrir a un tercero, este también debe tener un beneficio en su intermediación y esa la razón de ser de su negocio: comprar para revender y obtener utilidades. A este beneficio se le denomina margen de distribución y está ligado a la fijación del precio público que, en última instancia, pagaría el usuario final.

(González Piedrahíta, s/f)

Precio Público:

Es lo que también se define como precio final, es el valor que cancela el consumidor final en el punto de venta

El resto de los elementos: materia prima, insumos, mano de obra directa, los costos indirectos de fabricación (CIF) y costos directos, se desarrollan en el punto siguiente.

1.4.1 Clasificación y comportamiento de los costos

Los costos se clasifican con respecto a una actividad específica (comportamiento) y durante un período de tiempo determinado, como variables o fijos.

Los **costos variables** son aquellos costos que cambian totalmente en proporción con los cambios relacionados con el nivel de actividad o volumen total.

Los **costos fijos** se mantienen estables en su totalidad durante un cierto período de tiempo, a pesar de los amplios cambios en el nivel de actividad o volumen total.

Por otro lado, Hansen y Mowen (2007) indican que un insumo clave para el costo de un reporte de producción son sus **costos unitarios**. En principio, el cálculo de los costos unitarios en un sistema de costeo de procesos es muy sencillo. Primero, mide los costos de manufactura de un departamento productivo para un periodo en particular. Segundo, mide la producción

final del departamento de procesos para el mismo período. Por último, el costo unitario de un proceso se calcula al dividir los costos del período entre la producción final del periodo. Con excepción del proceso final, el costo unitario se calcula para una unidad parcialmente terminada. El costo unitario del proceso final es el costo del producto totalmente terminado.

Por último, según Lemus (2010) los elementos que conforman los costos son:

Materias primas (MP): es el primer elemento del costo y comprende los materiales que guardan una relación directa con el producto terminado bien sea por su clara identificación, por la fácil asignación a este o lo relevante de su valor. Ej.: la harina, levadura, huevo, azúcar y sal son materia prima de los panificados.

Mano de obra directa (MOD): es el segundo elemento del costo y comprende toda remuneración (salario, prestaciones sociales, aportes para fiscales, auxilio de transporte, horas extras, incentivos, etc.) a los operarios (trabajadores que interviene directamente en la transformación de las materias primas). Por ejemplo: salarios y prestaciones sociales de los panadero y peones.

Costos indirectos de fabricación (CIF): es el tercer elemento del costo e incluye aquellas erogaciones erogables y no erogables (Ej.: las depreciaciones de Bienes de Uso) necesarias para producir y que no son ni materia prima directa ni mano de obra directa. Se compone, entre otros, de:

Materiales, repuestos y accesorios (Mrya): elementos físicos diferentes de las materias primas que se requieren para obtener un producto terminado y no están físicamente en éste; entre los materiales se encuentran, por ejemplo: las grasas, lubricantes, aceites, combustibles, algunos repuestos como piñones, poleas, bandas, motores, lanzaderas; como accesorios están el metro, la regla, los moldes, lápices, tijeras, cartulina, otros. En el

caso del presente trabajo se encuentran, los utensilios de cocina que se utilizan para procesar las masas de los panificados.

Mano de obra indirecta (MOI): toda contra prestaciones (salario, prestaciones sociales, aportes parafiscales, horas extras, bonificaciones, auxilio de transportes, etc.) al personal de producción diferente de los operarios. Siguiendo con el ejemplo del caso trabajado en el presente proyecto, se pueden mencionar a los gerentes de producción, jefe de planta, electricistas, supervisores, nutricionista, secretarias, personal de mantenimientos, entre otros.

Otros CIF: son desembolsos necesarios para elaborar el producto final que, por sus características de valor y/o variedad no son fácilmente identificables o cuantificables en el producto final, como pueden ser las pólizas de seguros, los arrendamientos de la planta de producción o equipos, impuestos municipales (predial y valorización), fletes de poco valor en la compra de M.P, servicios públicos de la fábrica, entre otros.

1.5 Informes Contables

Los informes contables son el medio por el cual la información que produce el sistema contable es brindada a los usuarios que la utilizan para la toma de decisiones y para el control patrimonial. (Priotto, 2008)

Los informes contables según los usuarios pueden ser:

- Estados Contables (terceros)
- Documentos internos (interno de la organización)

Fowler Newton (2005:439) define lo siguiente:

- a) informes contables constituyen “el medio por el cual la información producida por el sistema contable es comunicada a sus usuarios, quienes pueden emplearlos como uno de los elementos (no único) para la toma de sus decisiones económicas”;
- b) estados contables (o estados financieros) son “informes contables que el emisor prepara tanto para uso propio uso, como para su presentación a terceros (propietarios, acreedores, bolsas de comercio, entes gubernamentales de fiscalización, etc.)”.

Dentro de los Estados Financieros se pueden encontrar:

- Estado de Situación Patrimonial;
- Balance General;
- Estado de Evaluación del Patrimonio Neto;
- Estado de Resultado;
- Estado de Flujo de Efectivo y/o sus equivalentes;
- Estado de Costos.

1.5.1 Estado de Resultado

El estado de resultados suministra información de las causas que generan el resultado atribuible a un período. (Priotto, 2005)

Estructura

Las partidas se pueden clasificar en:

- **Resultados ordinarios:** son aquellos acaecidos durante el ejercicio, excepto los resultados extraordinarios.

- **Resultados extraordinarios:** son los resultados atípicos y excepcionales acaecidos durante el ejercicio, de suceso infrecuente en el pasado y de comportamiento similar esperado para el futuro.
 - atípicos y excepcionales;
 - de suceso infrecuente en el pasado;
 - de comportamiento similar esperado en el futuro

Algunas normas contables no consideran la clasificación en resultados extraordinarios por considerar que surgen de la actividad del ente.

Clasificación

Las partidas de resultados se clasifican del modo que se indica a continuación, según Priotto (2005):

Resultados ordinarios:

- Ingresos provenientes de las actividades principales del ente;
- El costo incurrido para lograr tales ingresos;
- Los gastos operativos, clasificados por función;
- Los resultados producidos por inversiones permanentes en otros entes;
- Los resultados provenientes de actividades secundarias,
- Los resultados financieros y por tenencia,
- El impuesto a las ganancias atribuible a los resultados ordinarios.

Resultados extraordinarios:

- Pueden incluirse en un renglón del estado de resultados netos del efecto del impuesto a las ganancias, discriminando en la información complementaria a las principales partidas, o exponerse en detalle en dicho estado.

- Detallar las principales partidas (incluyendo el impuesto a las ganancias) en dicho estado.

ESTADO DE RESULTADOS		Por el ejercicio finalizado el 31 de Julio de A2
Ventas		1.800
Costo de Ventas		(1.200)
Resultado Bruto		600
Menos:		
Gastos de Comercialización		(360)
Gastos de Administración		(350)
Otros Ingresos		
Resultado F. y T.		(110)
Resultado Ordinario		
Resultados Extraordinarios		
Perdida del Ejercicio		(110)

Figura n° 2. Modelo de Estado de Resultado.

Fuente: Priotto, 2005:589.

1.5.2 Estado de costo de producción y costo de producción de lo vendido:

“Es un estado financiero que se utiliza para las empresas industriales que muestra la inversión en cada uno de los elementos que participan en la elaboración de un producto, y después la venta de éste, a precio de costo”. (Setzer Ochoa, 2003:11)

Estructura

La estructura que se utilizada para representa el costo de la producción es:

Empresa		Estado de Costo de Producción	Período
		MATERIALES DIRECTOS	
+		MANO DE OBRA DIRECTA	
+		COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION (C.I.F.)	
=		COSTOS DE PRODUCCION	

Figura n° 3. Modelo de Estado de Costos de Producción.

Fuente: Traballini, 2009.

Contenido

Materiales Directos Usados

- Inventario inicial de material directo
- + Compras brutas material directo
- + Fletes en compras
- Devolución y rebajas en compras
- = Compras netas

Costos Indirectos de Fabricación

- +Materiales indirectos
- +Mano de obra indirecta
- +Alquiler de equipos
- +Servicios públicos de fábrica
- +Seguros fábrica
- +Dirección de fábrica
- +Impuestos predial fábrica
- = **Total costos indirectos de fabricación**

1.6 Sistema de costos por procesos

Un sistema por procesos se caracteriza por un alto número de productos homogéneos que pasan a través de una serie de **procesos**, donde cada proceso es responsable de una o más operaciones que sitúan a un producto a un escalón más cerca de su terminación. De este modo, un proceso es una serie de actividades (operaciones) que están vinculadas para ejecutar un objetivo específico. (Hansen y Mowen, 2007)

Los flujos de costos de un sistema de costeo por procesos son básicamente similares a los de un sistema de costeo por órdenes de trabajo. Existen dos diferencias básicas. Primero, un sistema de costeo por órdenes de trabajo acumula los costos de producción por orden y un sistema de costeo por procesos acumula los costos de producción por proceso. Segundo, en el caso de las empresas de manufactura, el sistema de costeo por órdenes de trabajo utiliza una

sola cuenta de producción en proceso, mientras que el sistema de costos por procesos tiene una cuenta de producción en proceso para cada proceso. (Hansen y Mowen, 2007)

La figura n° 4 muestra el enfoque para la acumulación de costos:

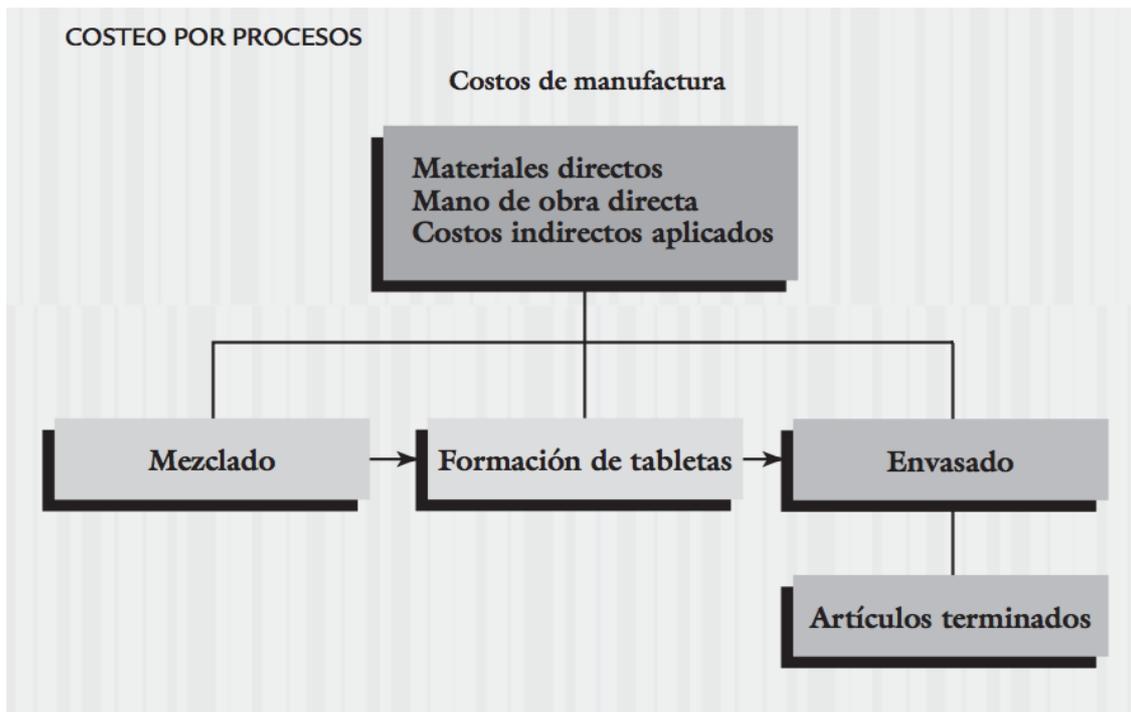


Figura n° 4. Costeo por procesos.

Fuente: Hansen, D. y Mowen, M. (2007). Administración de Costos, contabilidad y control. Quinta Edición. Editorial: Cengage Learning. España.

Como se observa, en el sistema de costos por procesos, se transfiere los costos al rubro de artículos terminados.

1.7 Ganancia y Utilidad

Cuando se pretende llevar a cabo la planeación de algún proyecto, negocio o como en el caso del presente trabajo un nuevo producto, se busca la utilidad y ganancia.

En ambos casos se deben tener muy claros y definidos ciertos conceptos para determinar los objetivos a corto, mediano y largo plazo.

A menudo surgen dudas o confusiones al emplear los términos como utilidad, rendimiento y/o ganancia, ya que normalmente estos se usan como sinónimos, incluso en ciertas leyes fiscales, por ejemplo al momento de determinar la utilidad gravable en materia de impuestos, utilidad y renta se utilizan como sinónimos, pero en el sistema financiero esto no es así, porque los inversionistas, sea uno solo o sean varios, lo que les interesa o debiera interesar es a que se refiere cada uno de estos términos, ya que si se tiene el conocimiento de lo que representan será más fácil o más seguro determinar qué es lo que se espera al realizar una inversión.

Utilidad, es referido dentro las empresas tanto de personas morales como de personas físicas como la diferencia que existe de restarle a los ingresos percibidos obtenidos de su actividad empresarial los costos de producir, adquirir, administrar y vender un determinado producto o servicio. (Marquéz, 2015)

Generalmente el termino de Ganancia se llega a confundir o emplear como sinónimo de utilidad como ya se ha mencionado, ya que es algo que se gana o se obtiene a favor, como la utilidad (aunque suene algo redundante) en algunas definiciones así aparece, pero si se habla de negocios, es necesario diferenciarlos, porque un negocio puede obtener una ganancia si se desprende de algún bien, incluso si alguna de sus obligaciones de tipo pasivo como negocio se reduce, quizá por algún descuento o alguna promoción en especial, también se obtiene una ganancia y no precisamente porque se dedique a buscar promociones o se dedique a vender sus bienes, es decir, no es su giro. (Marquéz, 2015)

Entonces para definir un poco mejor lo antes planteado sería, la Utilidad es la que se obtiene una vez que los ingresos percibidos, resultado del giro de negocio, se le restan los costos y gastos incurridos para obtener dicha utilidad.

Y por último la **Ganancia**, como su significado lo dice es ganar, así que se puede obtener por alguna oportunidad, como un descuento o rebaja, o si se vende algún bien por encima de su precio de adquisición, también se obtiene una ganancia.

1.8 Merma

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española (2017), la palabra merma significa: “porción de algo que se consume naturalmente o se sustrae”. Asimismo, significa “bajar o disminuir algo o consumir una parte de ello”.

En el ámbito contable, las normas definen el concepto de merma como: pérdida física en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo.

Dentro de los tipos de mermas, la que afecta a la organización son las mermas operativas.

Materializado estas mermas pueden ser por unidades defectuosas, reprocesamiento, o como en el caso de la empresa “Del Pilar”, **materiales de desecho**.

1.8.1 Mermas operativas

Los materiales de desecho se refieren a los materiales residuales que surgen en la fabricación de un producto.

En el ámbito interno se da principalmente, por la falta de experiencia o conocimiento del personal, en el desarrollo de las operaciones en las que se requiere la manipulación de los productos. Los errores cometidos en dichas operaciones pueden ser producidos por; falta de capacitación del personal, errores en el proceso de reclutamiento o el nivel excesivo de actividades a desarrollar por cada trabajador. Esto se refiere a que, si un trabajador está desempeñando actividades correspondientes al nivel de carga laboral que requieren dos

personas, se tienden a cometer errores al cumplir con las exigencias que le atribuye la empresa a tiempo. (Horngren, Datar y Rajan, 2012)

1.9 Eficiencia y eficacia

La Real Academia Española (2017), define los siguientes conceptos, cómo: “eficiencia es la capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”. Por su parte, “eficacia es la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera”.

Una empresa eficiente, es aquella capaz de optimizar la relación entre los recursos utilizados y los logros conseguidos. Se puede entender que la eficiencia, se da cuando se utilizan menos recursos para lograr un mismo objetivo.

En cambio, eficacia, se puede entender cuando una empresa es capaz de optimizar el nivel de consecuencia de sus metas y objetivos.

La eficiencia hace referencia a la capacidad para lograr lo que las empresas se proponen, con la óptima utilización de los recursos, mientras que la eficacia, hace referencia en la capacidad para lograr un objetivo, incluso aunque en el proceso no se haya hecho el mejor uso de los recursos para ello.

Se puede ser eficiente sin ser eficaz y viceversa. Lo ideal para una empresa, es que sea capaz de lograr ambos objetivos, para así poder sacar el máximo provecho a sus procesos, sin que estos presenten inconvenientes en el camino.

1.10 Estrategia

Según Horngren, Datar y Rajar (2012:05) la “estrategia específica es la forma en que una organización ajusta sus propias capacidades con las oportunidades existentes en el mercado

para lograr sus objetivos”. En otras palabras, la estrategia describe cómo habrá de competir una organización, y las oportunidades que sus gerentes deberían buscar y perseguir.

Existen dos enfoques de estrategias generales que cada empresa decide perseguir según el tipo de actividad que realiza.

Para el desarrollo del presente trabajo, el tipo de estrategia que se desarrolla es la estrategia de “liderazgo en costos”.

A su vez, Horngre, Datar y Rajar (2012:468) definen el liderazgo en costos como “la capacidad de una organización para lograr costos más bajos en relación con competidores, gracias a los mejoramientos en la productividad, la eficiencia, la eliminación de desperdicios y un riguroso control de costos”.

1.11 Gama y línea de producto

Según Ricci (2005) la gama de productos está compuesta por el total de productos, bienes y servicios ofrecidos por la empresa.

A su vez, la línea de productos está constituido por familias de productos que se agrupan en función de características que comparten.

1.12 NIC 8 (Norma Internacional de Contabilidad n° 8) - Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores

“El objetivo de esta norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables y los cambios de las estimaciones contables y la corrección de errores”. (NIC 8, 2005: 02)

Se puede comprender que las políticas, son todos aquellos principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos, que ha adoptado una empresa para la elaboración y presentación de sus estados financieros.

La empresa, sólo cambiará una política contable, en el caso que:

- ✓ Sea requerido por una norma o interpretación.
- ✓ Sea necesario, para que los estados financieros proporcionen información fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones en que hayan incurrido.

Los cambios a los que hace mención la NIC son resultado de las incertidumbres a las que se ven afectadas día a día las empresas en el mundo globalizado en que se desenvuelven, ya que muchas de las partidas de los estados financieros, no pueden ser valoradas con precisión, sino solo estimadas, cómo se da en el caso de las “mermas”.

En el ejemplo anteriormente planteado, se produce este efecto, ya que la empresa, estimó menos gasto de merma, al que realmente se vio afectada, motivo por el cual, debiese aplicar las modificaciones correspondientes.

Para los efectos que produzca un cambio en alguna estimación contable, se deberá reconocer de forma prospectiva, y tendrá que ser incluido:

- ✓ En el resultado del ejercicio en que tenga lugar el cambio de estimación contable, si este fuera correspondiente a un sólo periodo.
- ✓ En el o los ejercicios en que tenga lugar el cambio de estimación contable, si afectase a más de un periodo.

En el caso de que el cambio haya afectado a cuentas de activos y pasivos, o se refiera a una cuenta del patrimonio neto de la empresa, se deberá reconocer la diferencia, en el valor en libros de la correspondiente cuenta de activo, pasivo o patrimonio neto, en el ejercicio en que tenga lugar el cambio respectivo.

Cómo se puede entender, los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los diferentes elementos por los que están compuestos los estados financieros.

Capítulo 2

Capítulo 2: Marco Metodológico

2.1 Objeto de estudio y tipo de intervención

El objeto de estudio del presente trabajo final de grado es el proceso de producción de las líneas de producción de medialunas, danesa, panes y criollos de la fábrica industrial “Del Pilar”.

El objetivo del trabajo se enmarca, en una intervención organizacional. Según García y Barrale (2012) se debe considerar como “intervención organizacional” a un trabajo de tipo profesional que implica la realización de un proyecto cuya finalidad es generar una propuesta creativa de mejoramiento o cambio organizacional. De este modo, para la realización del mismo se requiere partir de una organización o empresa donde se genere alguna demanda y que pertenezca al ámbito de aplicación del interventor.

2.2 Enfoque y fuente de datos

Existen dos enfoques para el desarrollo del presente trabajo, por un lado, un análisis de tipo cualitativo, sobre la descripción de los procesos de producción. Este enfoque, parte del supuesto básico de la necesidad de comprensión del sentido de la acción social, en el contexto del mundo cotidiano y desde la visión de los participantes. En ella aparecen diversas perspectivas, tales como la comprensiva, la orientación, crítica, la interpretativa, la constructivista. Concibe a la realidad social como dinámica, global y construida en un proceso de interacción y puede o no probar hipótesis en su proceso de interpretación (Sanz, 2010). Por otro lado, se encuentra el enfoque de tipo cuantitativo, sobre el relevamiento de los costos y las estimaciones de las mermas.

La finalidad del trabajo es descriptiva, ya que este tipo de análisis se realiza cuando se requiere precisar información existente y/o verificar la exactitud de descripciones anteriores o una adecuada caracterización del fenómeno, como en este caso el relevamiento de los costos del proceso productivo de las líneas de producción de medialunas, danesa, panes y criollos de la fábrica industrial “Del Pilar” (Yuni y Urbano, 2005).

Los datos recolectados son de fuente primarios, ya que provienen de la aplicación de instrumentos metodológicos diseñados para este trabajo.

2.3 Proceso Metodológico

En una primera instancia se realizó una visita a la empresa, con el objetivo de relevar los datos generales que hacen a su estructura, dimensión y tamaño, entre otros. En esta etapa el instrumento de recolección de datos aplicada fue una entrevista no formal con preguntas abiertas.

Una vez identificado el problema, para realizar un correcto relevamiento de datos se aplicaron dos grillas de observación estructurada (ver Anexo I), durante la jornada laboral en un período de 20-30 días, donde se relevó las etapas del proceso de producción, los insumos y materiales incurridos y los tipos de costos incurridos.

En forma complementaria, se aplicó un proceso de entrevista estructurada (ver Anexo II) al responsable de Departamento de Producción con el objetivo de indagar en forma objetiva sobre los procesos de producción y la problemática de la merma que se genera. La duración estimada fue de 30-45 minutos.

A continuación, se llevó a cabo una revisión documental interna sobre los documentos que guardan relación con el proceso de producción y los costos indirectos de fabricación, como así también los estados contables del último año.

Por último, se dio lugar al procesamiento y análisis de los datos para confeccionar el diagnóstico de la empresa, que quedó plasmado en el capítulo 3 del trabajo, y se confeccionó una propuesta de intervención para la organización mediante la propuesta del desarrollo de un nuevo producto usando la merma para mejorar el rendimiento de los costos.

2.4 Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Los instrumentos de recolección de datos que se utilizaron fueron:

La observación directa, como técnica y la grilla de observación (ver Anexo I) como instrumento. Se aplicó porque ofrece la ventaja de ser una herramienta de soporte estructurada, organizada y guiada de los elementos que, para el analista, son importantes de observar.

La entrevista, como técnica, y el cuestionario de preguntas abiertas (ver Anexo II) como instrumento. Se aplicó esta técnica porque es significativa y productiva al momento de recabar datos objetivos. Implica un intercambio de información que se efectúa cara a cara con el colaborador. Es un canal de comunicación entre el analista y la organización y sirve para obtener información acerca de las necesidades y la manera de satisfacerlas, así como consejo y comprensión por parte del usuario para toda idea o método nuevo que se aplique.

La entrevista, además, ofrece al analista una excelente oportunidad para establecer una corriente simpatía con el personal usuario, lo cual es fundamental en transcurso del estudio.

Por último, se aplicó la revisión documental como técnica para relevar facturas, recibos, documentos internos (manuales y procedimientos) e informes contables.

Capítulo 3

Capítulo 3: Proceso de análisis y diagnóstico

3.1 Reseña de la organización

En una de las esquinas más importantes de la ciudad de Córdoba, hacia el 1860 se vendía el mejor pan de la zona, frente a la Iglesia Del Pilar, en este punto nació la empresa denominada “Del Pilar”.

Su fundador fue el Sr. Salvador Francisco Rodríguez, un inmigrante español que hacía poco había arribado a la ciudad de Córdoba con toda la esperanza y fe de conquista decide inaugurar su primera panadería a la que denominó Del Pilar, en honor a la Iglesia que lo vio nacer y fue testigo de sus primeras ventas.

En el 2017 la panadería “Del Pilar” se ha convertido en una de las Franquicias más importantes de la Provincia de Córdoba, cuenta con 15 sucursales propias y más de 15 franquiciantes que se encargan de llevar a sus clientes la mejor calidad en productos.

La organización cuenta con cuatro gamas de productos: Panificados, Cafetería, Pastelería y Confitería y una dotación de 74 colaboradores en total como soporte de Recursos Humanos. Obtuvimos estos datos según los formularios 931 de los períodos de julio, agosto y septiembre de 2017.

3.2 Organigrama

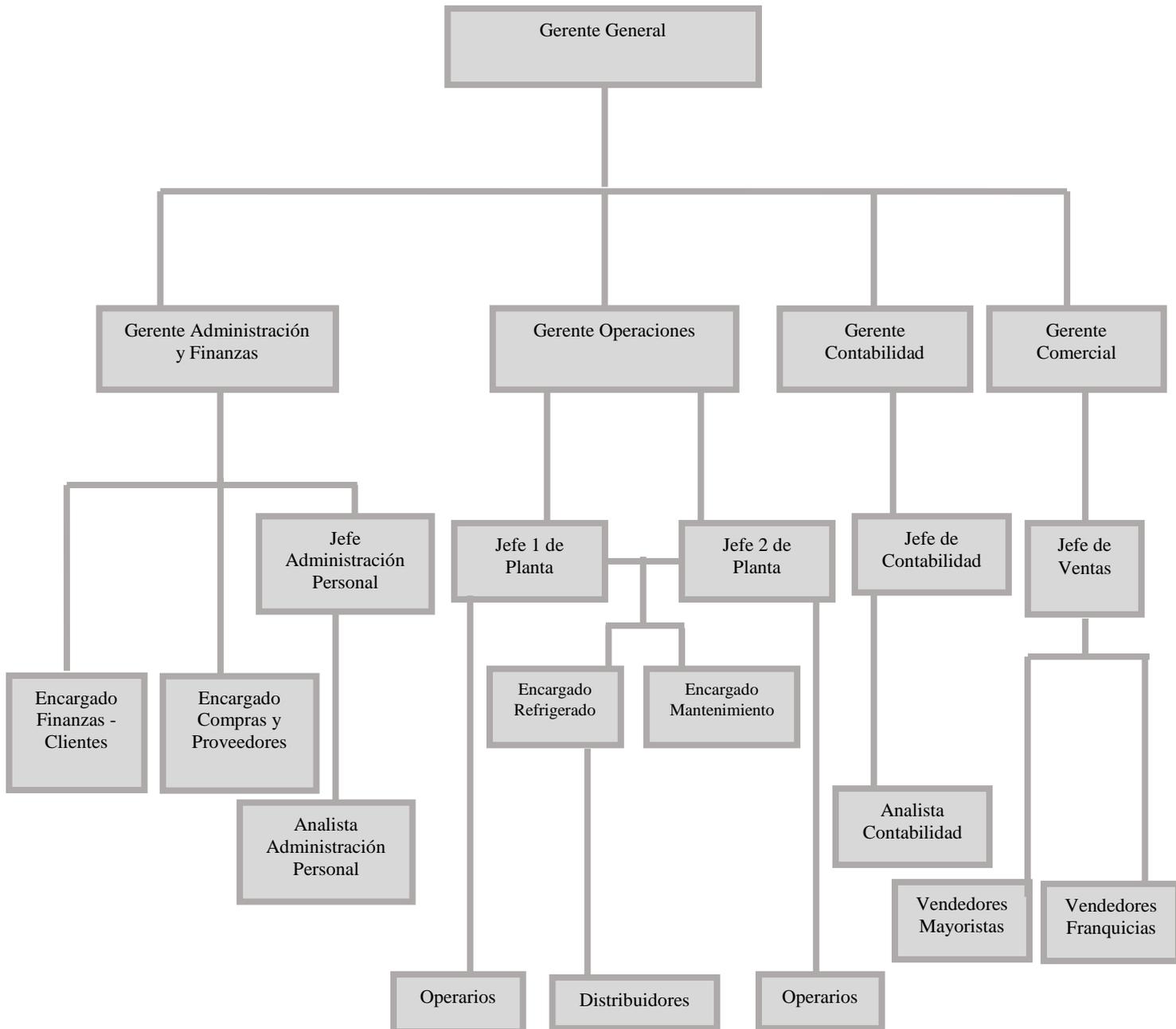


Gráfico n° 1: Organigrama Del Pilar S.A.
Fuente: Elaboración Propia.

Según puede observarse en el gráfico n° 1 que la estructura organizacional de la empresa está dividida en 5 líneas de jerarquía. En primer lugar, están los Gerentes, en segundo

lugar, los Jefes, en tercer lugar los analistas, en cuarto lugar los vendedores y por último los operarios y los distribuidores.

El tipo de diseño estructural es lineal por funciones, es decir, el organigrama representa las funciones por puesto existentes en la empresa. De este modo, se puede observar un resumen de las distintas funciones internas que se desarrollan en la organización.

3.3 Gama y línea de productos

La empresa como actividad principal se dedica a la producción industrial de prefermentados. A continuación, se presentan las gamas y líneas de productos:



Figura n° 5. Especificaciones Técnicas Medialunas.

Fuente: Del Pilar, 2016.

	<p>MEDIA BAGUETTE</p>    <p>150g 20 U 5' a 8' APROX.</p> <p>Pan de Corteza crocante e interior esponjoso.</p>
	<p>BOLLITO CON MANTECA (variables saborizadas)</p>    <p>35g 100 U 5' APROX.</p> <p>Pan para acompañar comidas. Ideal para servicios de lunch.</p>
	<p>PAN DE CAMPO</p>    <p>350g 12U 10' APROX.</p> <p>Pan elaborado con grasa refinada Premium. De sabor artesanal.</p>

Figura n° 7. Especificaciones Técnicas Panes.

Fuente: Del Pilar, 2017.

	<h3>CRIOLLO CUADRADO</h3>	
		
50g	140 U	15' a 18' APROX.
Masa de hojaldre de generoso tamaño y miga en el centro.		
<hr/>		
	<h3>CRIOLLO REDONDO</h3>	
		
50g	150 U	15' a 18' APROX.
Masa de hojaldre de generoso tamaño y miga en el centro.		
<hr/>		
	<h3>RASPADITA (chipaca)</h3>	
		
50g	150 U	15' a 18' APROX.
Masa de hojaldre de generoso tamaño y miga en el centro.		

Figura n° 8. Especificaciones Técnicas Criollos.

Fuente: Del Pilar, 2017.

3.4 Proceso Productivo

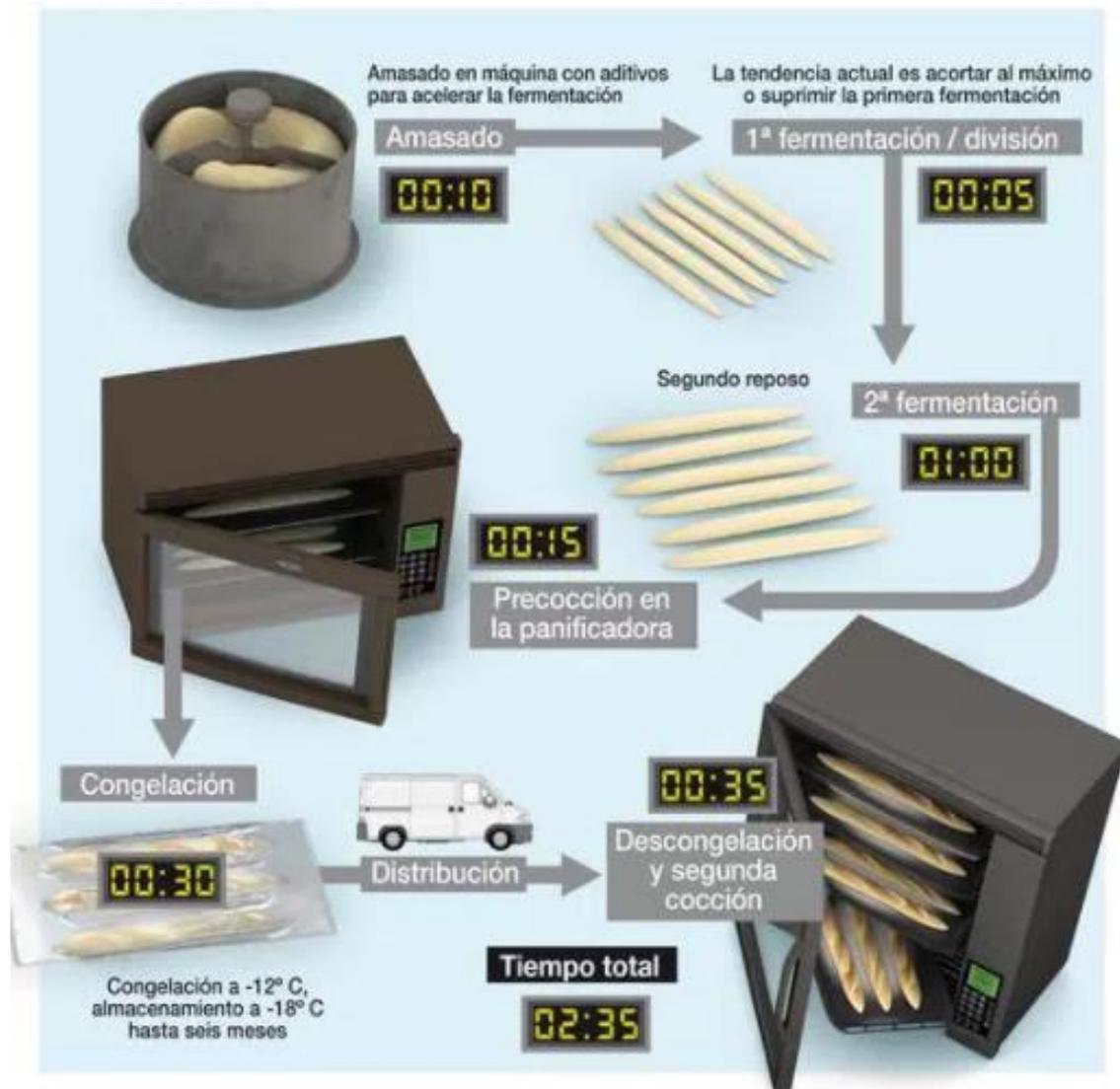


Figura nº 9. Proceso Productivo Del Pilar.

Fuente: Del Pilar, 2017.

La empresa recibe los pedidos entre las 8:00 a.m. y 12: 00 p.m. todos los días. A partir de la 1:00 p.m. se genera un reporte de todos los pedidos recibidos en el mismo día.

El primer día se destina para tareas administrativas internas, entre ellas: registro de facturación y emisión de remitos, informes de ventas e informes a producción de los pedidos;

y el segundo día a las tareas de producción. Los pedidos son procesados en un plazo de 48 horas de recibido el pedido.

El proceso productivo de Del Pilar es igual para todos los productos de las líneas de panificados y comienza con la integración de la materia prima, los ingredientes comunes en este proceso son:

- Harina
- Levadura
- Huevo
- Azúcar
- Sal

Luego, según el tipo de producto los ingredientes adicionales que pueden variar son:

- Margarina
- Grasa
- Membrillo
- Crema

En esta etapa intervienen siete personas con la función de colocar los ingredientes comunes en una máquina, la que se encarga de amasar hasta lograr una masa homogénea. El tiempo de duración es de aproximadamente 10 min por producto. Este proceso se denomina “Amasado”.

A continuación, se procede a realizar la “1° fermentación/división”, este proceso consiste en dejar reposar la masa para que los ingredientes logren darle el volumen y dimensión deseados. En esta etapa intervienen trece personas, ya que la tarea de división se realiza en forma manual. Para este proceso se utilizan insumos y materiales de cocina como:

espátulas, cuchillos y guantes especiales para poder trabajar con la masa. El tiempo de duración de esta etapa depende de los productos:

- Medialunas: 20 minutos.
- Danesas: 20 minutos.
- Panes: 5 minutos.
- Criollos: 15 minutos.

Lo que indica la figura n° 9 sobre el tiempo de este proceso es el tiempo de 1° fermentación, no refleja el tiempo de división de los productos.

El tercer proceso se denomina “2° Fermentación”, aquí se deja reposar la masa durante 1 hora. Sólo los productos que tienen una gran cantidad de manteca o grasa, como las medialunas de grasa o manteca, reposan 10 minutos, ya que los ingredientes son más sensibles a las temperaturas.

En esta etapa intervienen diez personas que se encargan de ubicar los productos en procesos en la zona de fermentación.

A continuación, se procede a realizar la “Pre-cocción” de los productos en la máquina panificadora. Se denomina de esta forma, ya que tiene por objetivo realizar una primera cocción rápida de los productos para disminuir los tiempos de cocción de los clientes. En esta etapa intervienen once personas que se encargan de colocar los productos en la panificadora, controlar los tiempos de cocción y llevar los productos pre-cocidos al área de congelados. El tiempo de duración de este proceso es de 15 minutos por producto.

Luego se procede al proceso de “Congelación”, esta etapa consiste en aplicar frío a los productos pre-cocidos para ralentizar el proceso de descomposición. Las especificaciones

técnicas de este punto son importantes para no generar pérdidas de productos en procesos: la congelación se debe realizar a -12°C y la conservación a -18°C hasta seis meses. La cantidad de personas que intervienen son seis y se encargan de la congelación, conservación en cámaras de frío y de preparar los pedidos para la distribución. El tiempo de duración del proceso de congelación es de 30 minutos para todos los productos por igual.

Por último, el proceso de distribución está a cargo Del Pilar e implica entregar a cada franquiciante los pedidos solicitados.

El tiempo total del proceso productivo es entre 70-85 minutos.

Para concluir, se puede establecer que el proceso productivo de todas las líneas de producción es igual, la diferencia varía según los tiempos de gestión y los ingredientes (materia prima). Existen dos momentos donde se produce merma, el primero es en el amasado al integrar los ingredientes de la materia prima y el segundo momento es en la 1^o fermentación/división, ya que por las especificaciones de tamaño y la cantidad de productos en proceso que entran en cada bandeja quedan residuos de masas sin utilizar. El tratamiento que la empresa le asigna a la merma es cargando el valor como costo del producto final, lo cual genera que se disminuya el margen de ganancia.

La representación gráfica del proceso completo es el siguiente:

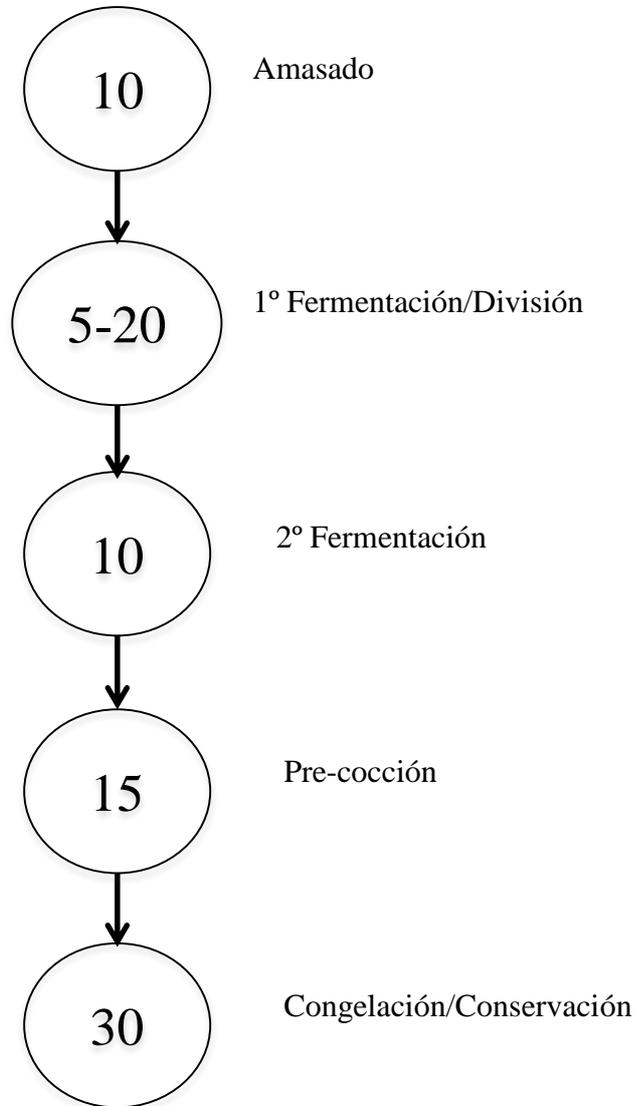


Gráfico n° 2. Proceso Productivo de Del Pilar.
Fuente: Elaboración Propia.

3.5 Relevamiento de Costos

Con el objetivo de cuantificar la merma, a continuación, se detallan los costos incurridos en la producción hasta el proceso de 1° fermentación y división que es donde se produce la merma. Los valores fueron relevados según las facturas de compras del mes de septiembre de 2017.

Tabla n° 1. Relevamiento de Costos.

Listado de materiales, insumos, maquinaria y mano de obra	Costos fijos directos (**)	Costos fijos indirectos (**)	Costos variables directos (***)	Costos variables indirectos	Gastos
Harina			\$18,00		
Levadura			\$115		
Huevo (deshidratado)			\$32,25		
Azúcar			\$13		
Mantenimiento de la cámara de congelación	\$2500				
Mantenimiento de máquina amasadora		\$5.500			
Depreciación de amasadora (método lineal)	\$2.000				
Depreciación de horno (método lineal)	\$3000				
Mano de obra directa	\$973.767				
Herramientas e insumos varios(*)		\$1890			
Encargados de producción (2 personal)		\$59.400			
Alquiler planta de producción	\$11.000				
Alquiler oficina					\$7.000

Sueldos al personal administrativo					\$250.000
Papelería					\$2.000
Teléfono					\$4.000
Energía eléctrica oficinas					\$30.000
Gastos generales					\$3.500
Seguros					\$12.000
Sub-totales	\$992.267	\$40.390	\$178,25	-	\$308.500

Fuente: Elaboración Propia.

(*) Incluye: mameluco, botas de seguridad, barbijo, guantes, cofia y herramientas de cocina.

(**) Valores mensuales.

(***) Valores calculados para 1 kilogramo de harina ya que es la principal materia prima que determina en el consumo del resto de las materias prima.

Los gastos está relevados porque es el primer paso para el iniciar el proceso productivo.

Los Sueldos están identificados como valores brutos incluyendo cargas sociales (ver Anexo IV) del personal de amasado y división. La depreciación de la máquina amasadora es lineal.

Los costos relevados son generales para la producción de cualquier producto de Del Pilar. A continuación, se relevaron los costos variables directos que dependen de cada producto:

Tabla n° 2. Costos variables directos

Costos variables directos (*)	
Margarina	\$75
Sal	\$7
Grasa	\$31
Membrillo	\$50
Crema	\$28

Fuente: Elaboración Propia.

(*) Valores calculados para 1 kilogramo.

3.6 Estado de Costos

El objetivo del desarrollo de este informe contable es reflejar el costo total de producción de la línea de panificados incluyendo el costo de la merma. Para luego, en el capítulo siguiente, verificar el impacto que generaría la propuesta de mejora sobre estos valores.

El proceso de relevamiento se realizó para el mes de Septiembre de 2017 teniendo en cuenta los costos incurridos en la línea completa de panificados, es decir, los cuatro productos.

Del Pilar S.A. Estado de Costo de Producción Período 01-09-17 al 30-09-2017 Gama de Panificados		
	MATERIALES DIRECTOS	\$40.014
+	MANO DE OBRA DIRECTA	\$1.865.666
+	COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (C.I.F.)	\$192.619,21
=	COSTOS DE PRODUCCIÓN	\$2.034.838,83

El desglose de los conceptos se conforma de la siguiente manera:

Materiales Directos Usados	\$ x Kg.	Cantidad consumida (kg.)	Total
+ Harina	\$18	400	\$7.200
+ Levadura	\$115	40	\$4.600
+ Huevo	\$32,25	75	\$2.419
+ Azúcar	\$13	45	\$585
+ Sal	\$7	15	\$105
+ Margarina	\$75	120	\$9.000
+ Grasa	\$31	75	\$2.325
+ Membrillo	\$50	50	\$2.500
+ Crema	\$28	120	\$3.360
+ Fletes en compras			\$8.900
- Devolución y rebajas en compras			-\$980
= Compras netas			\$40.014

3.6.1 Análisis de los Costos de Mano de Obra

Mano de obra directa	Nómina	Sueldo Bruto (*)	Contribución patronal (**)	Subtotal	SAC devengado al 30-09 (***)	Total
Amasado	7	\$14.347	\$5.021	\$135.576	\$33.894	\$169.470
1° fermentación/división	13	\$14.347	\$5.021	\$251.784	\$62.946	\$314.730
2° fermentación/división	10	\$14.347	\$5.021	\$193.680	\$48.420	\$242.100
Pre-cocción	11	\$14.347	\$5.021	\$213.048	\$53.262	\$266.310
Congelación	6	\$14.347	\$5.021	\$116.208	\$29.052	\$145.260
Total	47					\$1.137.896

(*) Los sueldos están representados en valores brutos mensuales, es decir que el valor incluye los aportes de los trabajadores que representan el 17% porque no tienen la cuota sindical del 2,5% de afiliación., según los recibos de sueldo del mes de septiembre de 2017.

(**) Las contribuciones patronales están conformadas por los valores según la tabla del Anexo III y representan el 35% ya que la ART (Asociación de Riesgo del Trabajo) cotiza en un 3% para el empleador.

Respecto a los feriados, septiembre no tiene feriados y respecto los despidos durante el mes que se tomó para el análisis no se registraron que se hayan realizado despidos.

En síntesis, el costo total que representa la mano de obra, tomando como base el sueldo neto del colaborador es del 52%, integrado por un 35% de contribuciones patronales y 17% de aportes de los trabajadores.

(***) El Sueldo Anual Complementario devengado al 30-09 se calculó dividiendo por 12 (cantidad de meses calendario) el subtotal remunerativo y multiplicando por 3, porque es la cantidad de meses que transcurrieron (julio-agosto-septiembre) para el pago de la segunda cuota.

La incidencia de las vacaciones es la siguiente:

Devengamiento de vacaciones por antigüedad				Sueldo Bruto (base para el cálculo)
Proceso	Fecha de ingreso	Cantidad de días correspondientes de vacaciones	Cantidad de días de vaca. Devengados al 30-09	\$19.368,45
	5/8/15	14	10,47	\$8.112,46
	1/4/13	14	10,47	\$8.112,46
	10/10/12	14	10,47	\$8.112,46
Amasado	1/5/11	21	15,71	\$12.168,69
	1/4/11	21	15,71	\$12.168,69
	15/10/07	21	15,71	\$12.168,69
	15/10/07	21	15,71	\$12.168,69

1° fermentación/división	15/10/16	14	10,47	\$8.112,46
	10/4/16	14	10,47	\$8.112,46
	10/7/15	14	10,47	\$8.112,46
	4/3/15	14	10,47	\$8.112,46
	10/8/09	21	15,71	\$12.168,69
	7/7/09	21	15,71	\$12.168,69
	20/9/08	21	15,71	\$12.168,69
	12/6/07	28	20,94	\$16.224,92
	10/4/07	28	20,94	\$16.224,92
	15/5/05	28	20,94	\$16.224,92
	15/11/04	28	20,94	\$16.224,92
	1/3/03	28	20,94	\$16.224,92
	1/3/01	35	26,18	\$20.281,16
	2° fermentación/división	10/10/12	14	10,47
10/10/12		14	10,47	\$8.112,46
10/6/10		21	15,71	\$12.168,69
3/6/10		21	15,71	\$12.168,69
7/7/09		21	15,71	\$12.168,69
10/4/07		28	20,94	\$16.224,92
15/11/04		28	20,94	\$16.224,92
15/5/01		35	26,18	\$20.281,16
10/8/00		35	26,18	\$20.281,16
3/4/00		35	26,18	\$20.281,16
Pre-cocción	10/10/12	14	10,47	\$8.112,46
	10/10/12	14	10,47	\$8.112,46
	10/7/09	21	15,71	\$12.168,69
	12/6/07	28	20,94	\$16.224,92
	15/11/04	28	20,94	\$16.224,92
	10/2/03	28	20,94	\$16.224,92
	10/2/03	28	20,94	\$16.224,92
	20/6/01	35	26,18	\$20.281,16
	15/5/01	35	26,18	\$20.281,16
	10/8/00	35	26,18	\$20.281,16
	3/4/00	35	26,18	\$20.281,16
Congelación	1/3/13	14	10,47	\$8.112,46
	1/3/13	14	10,47	\$8.112,46
	4/4/04	28	20,94	\$16.224,92
	4/4/04	28	20,94	\$16.224,92
	10/5/05	28	20,94	\$16.224,92
	15/10/06	28	20,94	\$16.224,92
TOTAL				\$664.309,18

De este modo, el costo total de la mano de obra directa queda representado de la siguiente manera:

Mano de obra directa	Nómina	Sueldo Bruto (*)	Contribución patronal (**)	Subtotal	SAC devengado al 30-09 (***)	Total
Amasado	7	\$14.347	\$5.021	\$135.579	\$33.895	\$169.473,94
1° fermentación/división	13	\$14.347	\$5.021	\$251.790	\$62.947	\$314.737,31
2° fermentación/división	10	\$14.347	\$5.021	\$193.685	\$48.421	\$242.105,63
Pre-cocción	11	\$14.347	\$5.021	\$213.053	\$53.263	\$266.316,19
Congelación	6	\$14.347	\$5.021	\$116.211	\$29.053	\$145.263,38
Total	47					
Devengamiento de las vacaciones al 30-09						\$664.309,18
Total						\$1.865.666,00

3.6.2 Costos Indirectos de Fabricación

Costos Indirectos de Fabricación	\$
+Insumos de cocina	\$1.890
+Mano de obra indirecta (2 encargados de producción) (*)	\$59.400
++ Provisión de SAC y vacaciones (**)	\$70.829,21
+Alquiler de planta (***)	\$11.000
+Luz (****)	\$30.000
+Seguros fábrica	\$12.000
+Mantenimiento de amasadora	\$5.500
+Depreciación de maquinaria (lineal)	\$2.000
Total, costos indirectos de producción	\$192.619,21

(*) El cálculo de este valor se realizó a partir del recibo de sueldo de septiembre de 2017, el valor incluye los aportes de los trabajadores que representan el 17% porque no tienen la cuota sindical del 2,5% de afiliación, las contribuciones patronales representan el 35% ya que la ART (Asociación de Riesgo del Trabajo) cotiza en un 3% para el empleador.

(**) El cálculo integra el devengamiento de sac y vacaciones:

Devengamiento de vacaciones por antigüedad				Sueldo Bruto (base para el cálculo)	2° SAC (devengado al 30-09)
Proceso	Fecha de ingreso	Cantidad de días correspondientes de vacaciones	Cantidad de días de vaca. Devengados al 30-09	\$	29.700,00
Encargados de Producción	1/3/00	35	26,18	\$31.099,56	\$7.425,00
	1/4/05	28	20,94	\$24.879,65	\$7.425,00
Total				\$	70.829,21

(***) Representa el 80% del costo por el espacio asignado al área de producción. El valor del alquiler fue verificado en el contrato y la asignación del espacio fue informado por uno de los propietarios según el mapa edilicio del establecimiento.

(****) Representa el 80% del costo total del servicio por el espacio asignado a la cocina. El valor del servicio de luz fue verificado en la factura n° 03210-0121425 correspondiente al mes de septiembre de 2017. La asignación del espacio sigue el mismo criterio que el alquiler.

3.7 Reporte de mermas

Según las fichas (ver Anexo IV) para relevar las mermas, a continuación se presenta el relevamiento de un producto de cada línea de producción de la empresa:

Medialunas saladas

Ficha n° 1. Relevamiento de merma

Del Pilar S.A.						
Reporte de Mermas						
Fecha: 12/09/2017						
Lote de producción: 120920171030						
Producto: Medialunas saladas						
Rendimiento de la materia prima: 180 unidades						
Cód. Artículos	Denominación	Unidad de medida	Cantidad utilizada	Merma	Precio por Kg.	Costo de producción
0101	Harina	Kg.	5	-	\$18	\$90
0102	Levadura	Kg.	0,5	-	\$115	\$58
0201	Huevo	Kg.	1,5	-	\$32	\$48
0301	Azúcar	Kg.	1	-	\$13	\$13
0401	Sal	Kg.	0,1	-	\$7	\$0,70
Total		-	8,1	0,81	-	\$210

Fuente: Elaboración Propia.

Danesa de membrillo

Ficha nº 2. Relevamiento de merma

Del Pilar S.A.						
Reporte de Mermas						
Fecha: 10-09-2017						
Lote de producción: 100920171010						
Producto: Danesa, pañuelito de membrillo						
Rendimiento de la materia prima: 180 unidades						
Cód. Artículos	Denominación	Unidad de medida	Cantidad utilizada	Merma	Precio por Kg.	Costo de producción
0101	Harina	Kg.	5	-	\$18	\$90
0102	Levadura	Kg.	0,5	-	\$115	\$58
0201	Huevo	Kg.	1	-	\$32	\$32
0301	Azúcar	Kg.	0,8	-	\$13	\$10
0401	Sal	Kg.	0,1	-	\$7	\$0,70
0302	Membrillo	Kg.	1,8	-	\$50	\$90
Total		-	9,2	0,92	-	\$281

Fuente: Elaboración Propia.

Pan – bollitos de manteca

Ficha n° 3. Relevamiento de merma

Del Pilar S.A.						
Reporte de Mermas						
Fecha: 13/09/2017						
Lote de producción: 130920170530						
Producto: Pan - bollitos de manteca						
Rendimiento de la materia prima: 200 unidades						
Cód. Artículos	Denominación	Unidad de medida	Cantidad utilizada	Merma	Precio por Kg.	Costo de producción
0101	Harina	Kg.	5	-	\$18	\$90
0102	Levadura	Kg.	0,5	-	\$115	\$58
0201	Huevo	Kg.	1,5	-	\$32	\$48
0301	Azúcar	Kg.	1	-	\$13	\$13
0401	Sal	Kg.	0,1	-	\$7	\$0,70
0402	Margarina	Kg.	2	-	\$50	\$100
Total		-	10,1	1,01	-	\$310

Fuente: Elaboración Propia.

Criollos redondos

Ficha n° 4. Criollos redondos

Del Pilar S.A.						
Reporte de Mermas						
Fecha: 14/09/2017						
Lote de producción: 140920170610						
Producto: Criollos						
Rendimiento de la materia prima: 48 unidades						
Cód. Artículos	Denominación	Unidad de medida	Cantidad utilizada	Merma	Precio por Kg.	Costo de producción
0101	Harina	Kg.	5	-	\$18	\$90
0102	Levadura	Kg.	0,5	-	\$115	\$58
0201	Huevo	Kg.	1,5	-	\$32	\$48
0301	Azúcar	Kg.	1	-	\$13	\$13
0401	Sal	Kg.	0,1	-	\$7	\$0,70
0403	Grasa	Kg.	1,5	-	\$50	\$75
Total		-	9,6	0,96	-	\$285

Fuente: Elaboración Propia.

Las mermas están medidas a partir de la integración de la materia prima, ya que se produce en el proceso de división. Según los reportes de mermas del mes de septiembre de 2017 el porcentaje de residuos es del 10%. Este porcentaje es determinado a partir de pesar la masa que se generó como merma teniendo en cuenta el peso de la masa final que contiene la materia prima. Es decir que el reporte de la merma se puede leer e interpretar de las siguientes maneras:

1) “La merma del lote de producción n° 140920170610 pesa el 10% sobre el peso total de la masa integral”.

2) En el caso de las danesas de membrillo el costo de la merma es de \$28,10 en el lote de producción n° 100920171010. Proyectando esta situación en una semana de producción con un lote de 150 producciones el costo ascendería a \$4.215.

Esto representa una situación desfavorable para la organización, ya que en este caso las mermas disminuyen el margen de utilidad de los productos. No es una situación que se pueda corregir, ya que el proceso es desarrollado en forma manual, lo que impide trabajar con medidas iguales en cada producto. La alternativa es analizar la posibilidad de re-utilizar la merma en un nuevo producto que la empresa pueda comercializar.

3.8 Diagnóstico

El trabajo de relevamiento en la organización permitió identificar que la merma de producción se produce en el proceso de “1° fermentación y división”. En esta etapa del proceso la merma se produce porque la división se realiza en forma manual por parte de los colaboradores. El porcentaje de mermas es del 10% por cada kg de harina que se utiliza, ya que presenta la materia prima que no puede ser reemplazada y la que mayor cantidad requiere para la producción

Como se indicó anteriormente, no es una situación que se pueda corregir ya que no se puede estandarizar las medidas en cada producto. La alternativa es analizar la posibilidad de re-utilizar la merma en un nuevo producto que la empresa pueda comercializar.

Contablemente el costo de la merma se traslada al precio final del producto que abona el consumidor final, pero que genera una carga económica sobre la línea de panificados. Esto genera que el costo de la mercadería vendida sea más caro, lo que disminuye las utilidades de la empresa al final del ejercicio.

Es importante que Del Pilar logre mejorar la eficiencia en el proceso de producción de los panificados para re-utilizar la merma de producción, ya que disminuye el margen de utilidad de los productos.

Esta situación podría mejorarse al utilizar la merma de producción para elaborar un producto nuevo que genere dos efectos, contablemente disminuiría el costo de venta del pan, criollo, facturas y medialunas; por otro lado, generaría nuevos ingresos para la empresa impactando en el estado de resultados de la empresa. Se descartó la posibilidad de realizar una inversión para la compra de una maquinaria que reemplace el trabajo manual de los colaboradores en el proceso de división ya que, según la declaración del responsable de producción, la empresa hizo una inversión en la ampliación de la capacidad de almacenamiento de la cámara de refrigerado, lo cuál limita la posibilidad de realizar una nueva inversión en el corto plazo.



“Estrategia de gestión en costos, merma y un nuevo producto”

Capítulo 4

Capítulo 4: Propuesta de mejora

4.1 Objetivo estratégico de la propuesta

Lograr una eficiencia de los costos y una mejora en las ganancias de la gama de panificados a partir del desarrollo de una nueva línea de producto, y al mismo tiempo generar más ingresos para la organización.

4.2 Nuevo producto

El nuevo producto consistiría en pequeños bollitos de pan “saborizados”.



Figura n° 10. Ilustración de panes saborizados.

Fuente:

https://www.google.com.ar/search?q=crillitos+saborizados&source=lnms&tbm=isch&sa=X&ved=0ahUKEwie6IbsrfHYAhWBGpAKHdUyBRcQ_AUICigB&biw=1199&bih=588#imgrc=jPXRCfIheBrWxm:, 21/12/2017

La elaboración de este producto se realizaría a partir de la merma que se obtiene en el proceso de “1° fermentación/división”. Con apenas pequeños ingredientes (materia prima) como anís, salame, orégano, entre otros, se puede tomar el residuo y realizar una integración. A continuación, se procedería con el proceso de 2° fermentación y pre-cocción.

El proceso productivo del nuevo producto quedaría representado de la siguiente manera:

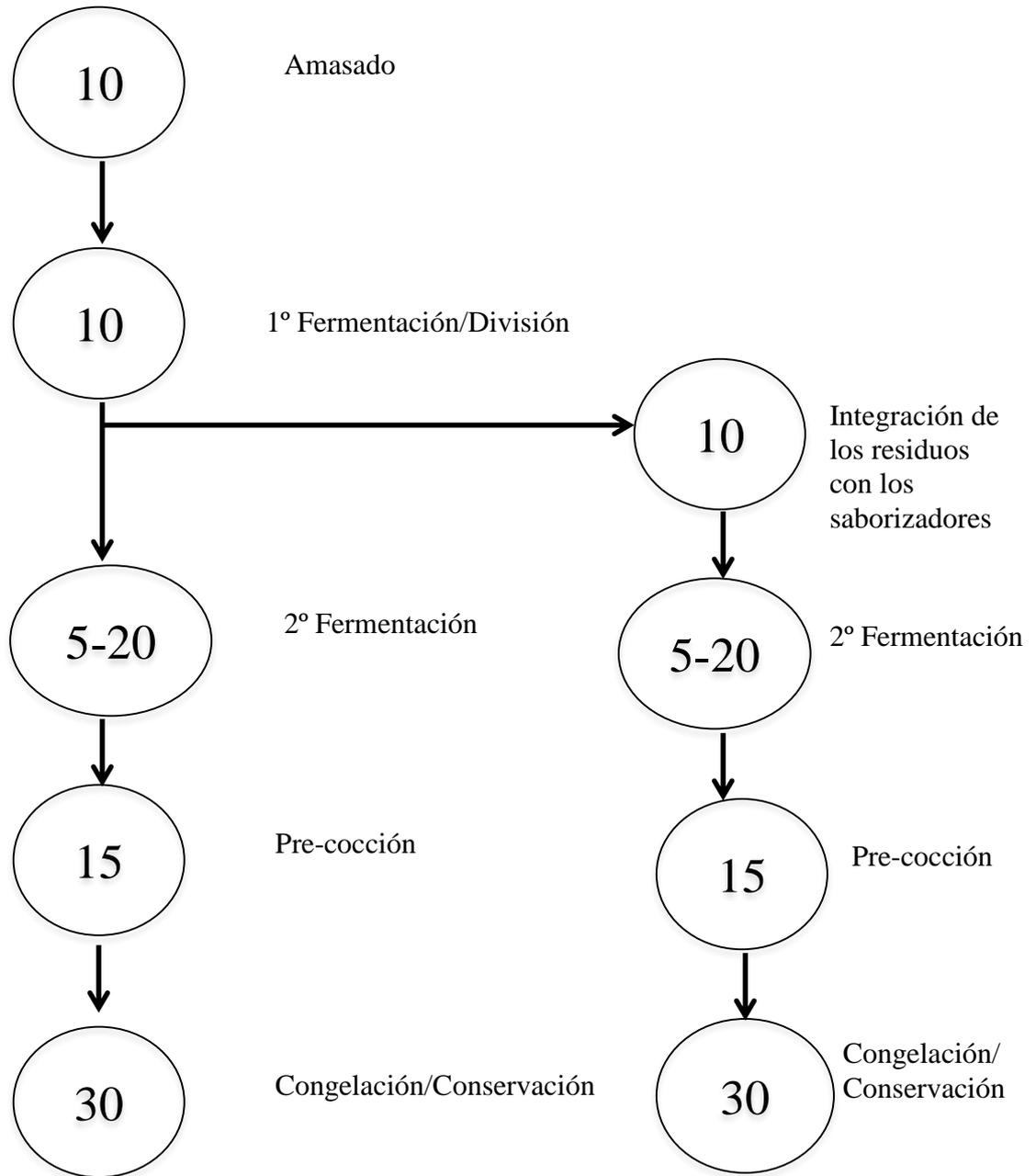


Gráfico n° 3. Proceso Productivo integrado con el nuevo producto.

Fuente: Elaboración Propia.

A nivel comercial estos panes serían ideales para acompañar las viandas de almuerzos ejecutivos, los servicios de pata flambeada para diversos eventos, se puede utilizar también en Hoteles para los almuerzos, entre otros.

Entre los posibles clientes se pueden mencionar a:

- Servicios de catering empresarial:
 - ✓ Pimienta Negra
 - ✓ Di María
 - ✓ El Laurel
 - ✓ Urca Catering

Estas empresas ofrecen un servicio de menú ejecutivo diario para empresas, instituciones y organizaciones en la Provincia de Córdoba en el cual parte del menú es un bollito de pan como adicional para acompañar la comida.

- Hoteles:
 - ✓ Hotel NH Córdoba Urbano
 - ✓ Regina Hotel
 - ✓ Gran Hotel Dora
 - ✓ Hotel de la Cañada
 - ✓ Hotel del Boulevard

Estos hoteles ofrecen opción de almuerzos al medio día en el hotel, lo cual demandaría el consumo de panes.

- Servicio de pata flambeada:

- ✓ Pata Flambeada LA JUNTADA
- ✓ PATA-PATA
- ✓ La Pata Loca
- ✓ La Sabrosa Pata

El consumo de este producto se realiza con panes con características similares al nuevo producto que puede desarrollar Del Pilar S.A.

Utilizando la representación gráfica, estos grupos de clientes se pueden agrupar según el nivel de ventas y la cantidad que demandarían.

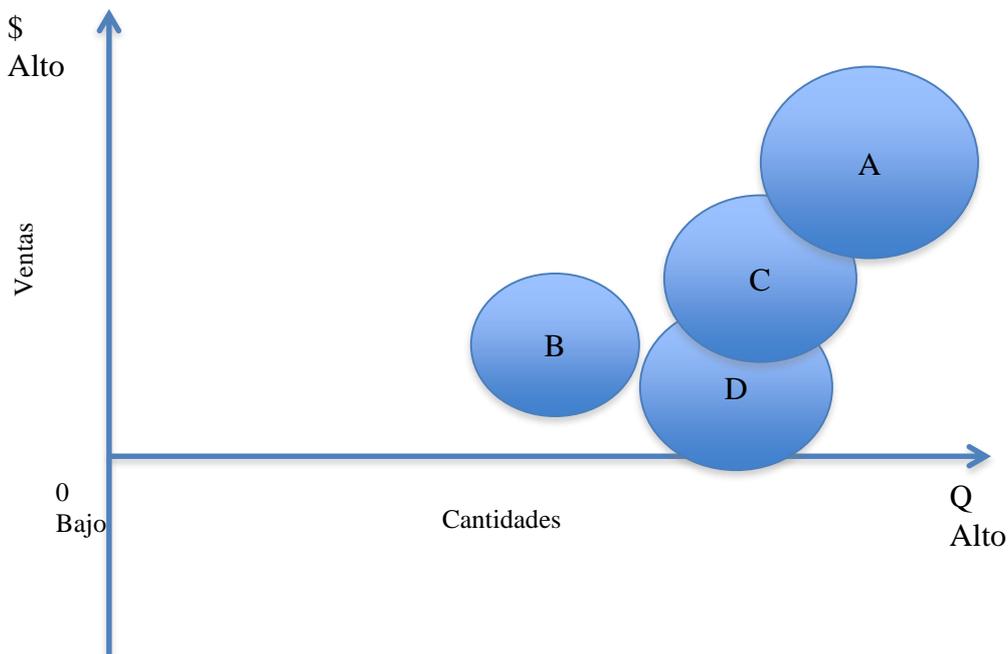


Gráfico n° 3. Grupos de clientes, según el nivel de ventas y cantidades demandadas.

Fuente: Elaboración propia.

Referencias:

Alto y bajo = son los valores que puede representar cada variable.

A= Servicios de menús empresariales

B= Empresas que venden patas flambeadas

C= Hoteles

D= Franquiciantes

En el gráfico también se incorporó la demanda que representarían las franquicias de Del Pilar identificados con la letra de referencia “D”, la cantidad sería alta pero el precio es más bajo que el de mercado, por lo que el nivel de ventas no sería tan alto como en el caso de los Hoteles.

Del pilar cuenta con 15 franquiciantes distribuidos en Córdoba, Capital y otras 5 en el interior de la provincia.

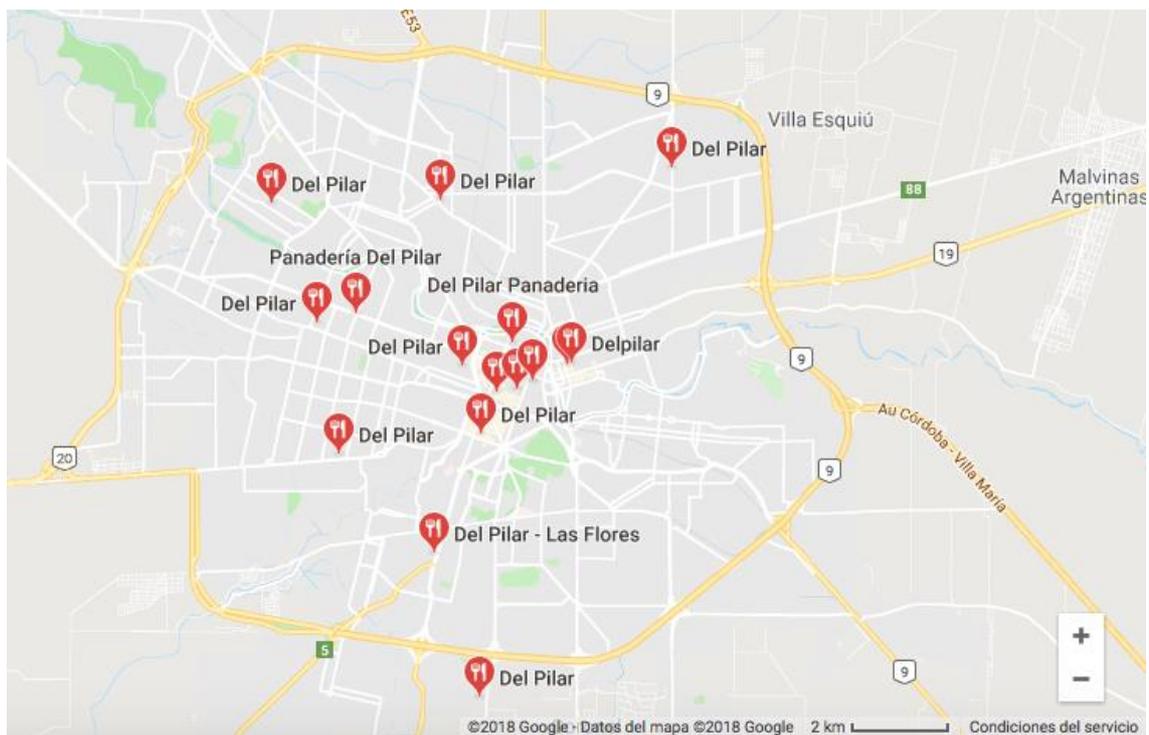


Figura nº 11. Sucursales de Del Pilar en Capital, Córdoba.

Recuperado de:

https://www.google.com.ar/search?q=panaderia+del+pilar+sucursales&npsic=0&rflfq=1&rlha=0&rllag=-31420399,-64199850,2345&tbm=lcl&ved=0ahUKEwjNqcfW8v3YAhUBjpAKHcSfAmcQtgMIKA&tbs=lr:!2m1!1e3!3sIAE,lf:1,lf_u i:4&rldoc=1#rifi=hd;:si::mv:!1m3!1d67390.41095035626!2d-64.18401842250188!3d-31.414424055806588!3m2!1i820!2i475!4f13.1, 10/01/2018.

4.3 Ganancias

Tomando el Estado de Costos desarrollado anteriormente:

Del Pilar S.A. Estado de Costo de Producción Período 01-09-17 al 30-09-2017 Gama de Panificados		
	MATERIALES DIRECTOS	\$40.014
+	MANO DE OBRA DIRECTA	\$1.865.666
+	COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (C.I.F.)	\$192.619,21
=	COSTOS DE PRODUCCIÓN	\$2.034.838,83

Se logró determinar que la merma representa el 10% de la producción. En valores, esto representó \$4.001 para el mes de septiembre de 2017 y a partir del rendimiento de la harina de 500 kg.

Siendo el rendimiento de la producción total de 40.000 kg promedio en el mes de septiembre en la gama de panificados, es decir, entre medialunas, danesas, pan y criollo y el precio de venta de la gama de panificados:

- Medialunas y danesas: \$87,5 por docena
- Pan: \$38,5 por kilogramo.
- Criollo: \$39 por kilogramo.

La ponderación del precio de venta es: \$55

De este modo, la mejora en las ganancias se puede reflejar de la siguiente manera:

Situaciones	
sin la propuesta de mejora	con la propuesta de mejora
Ganancias = ingresos - costos	
$G = (40.000 * 55) - 2.030.837,83$ (*)	$G = 40.000 * 55 + 4.500 * 44 - 2.034.838,83$
Resultado	
\$165.161,17	\$367.162,17

(*) Este valor representa el costo total de producción \$2.034.838,83 menos los \$4.001 de merma que se asignan como pérdidas para la empresa en el estado de resultado.

Como puede observarse en la situación de mejora se incorporan los ingresos extraordinarios por la comercialización de los panes saborizados que se elaborarían desde la merma.

Los 4.500 corresponden a kilogramos compuestos de la siguiente manera: 4.000kg. de merma y 500 kg. de los condimentos para saborizar los panes. El precio de venta de los panes saborizados es de \$44, lo cual ofrecería ingresos extraordinarios por \$198.000 para la organización.

Esta mejora generaría el desplazamiento hacia abajo de las rectas del costo total, costos fijos y costos variables cambiando el punto de equilibrio monetario y el punto de cierre o financiero.

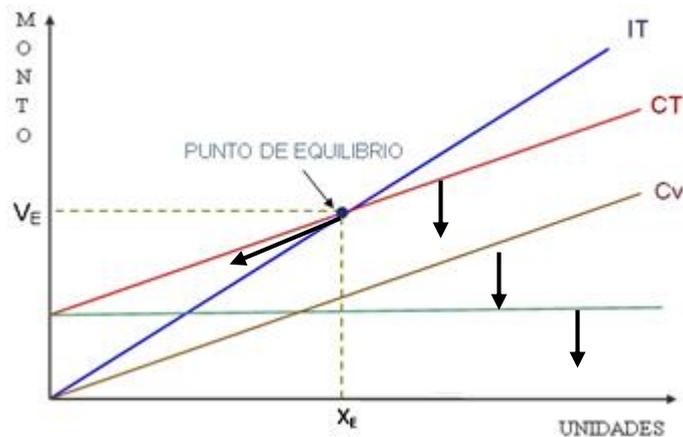


Gráfico n° 4. Movimiento de las curvas.

Fuente: Elaboración Propia.

El cambio cuantitativo la organización lo va a ver reflejado en el Estado de Resultados en la sección de Ingresos o Ventas:

Estado de Resultado			
Detalle	Kg.	Precio de venta	Total
Ventas	40000	\$55,00	\$2.200.000
Nuevos ingresos	4000	\$44,00	\$176.000
Costo de Producción	40000	-	\$2.034.384
Resultado Bruto			\$341.616
Menos			
Gastos Administrativos			\$250.000
Gastos Comerciales			\$58.500
Resultado antes de interés			\$33.116
Gastos Financieros			\$-
Impuesto a las ganancias			\$11.591
Resultado neto			\$21.526

Figura n° 12. Impacto en variable “ventas”, Estado de resultado.

El costo de las mercaderías vendidas no se modificaría porque los costos que se disminuyen en la gama de panificados lo absorberían en el nuevo producto en la misma cuantía, esto es una modificación cualitativa.

Por otro lado, el aumento en los ingresos generaría un incremento de la utilidad antes de impuestos, en la sección que se muestra en el siguiente Estado de Resultado:

Conclusiones

Desde el desarrollo del presente trabajo se logró determinar que Del Pilar es una organización comercial que ha desarrollado sus actividades por más de 150 años en el mercado. Cuenta con más de 15 franquiciantes distribuidos en la Capital de la Provincia de Córdoba y 5 más en el interior. Estas sucursales representan el principal cliente para la casa matriz, respecto a cantidad, ya que a nivel de ventas el precio es menor que el de mercado. A su vez, cuenta con 74 colaboradores en total como soporte de Recursos Humanos.

La sucursal sobre la cual se desarrolló el trabajo es la casa matriz de producción y distribución ya que representaba el mayor desafío para la propuesta de mejora. El nivel de merma que tiene es del 10% por proceso de producción, equivalente a \$4.001 mensual por ejemplo para el mes de septiembre de 2017.

La propuesta elaborada integra una relación positiva entre la eficiencia de los costos y recursos aplicados en la gama de panificados de la organización, un incremento en los ingresos y el desarrollo de un nuevo producto.

Tomando el mes de septiembre y siendo el rendimiento de la producción total de 40.000 kg., la merma que se generó fue de 4.000 kg. En la situación anterior a la propuesta para la organización, este último valor hubiese sido asignado a resultados negativos absorbidos por la organización. A partir de la propuesta de intervención, el rendimiento de los 4.000 kg de merma se convertiría en 4.500 kg con la integración de los condimentos para saborizar los panes. El precio de venta, según el responsable de producción podría ser de \$44. De este modo, la empresa podría obtener nuevos ingresos por \$176.000 (modificación cuantitativa) y podría disminuir los resultados negativos que antes tenía por la merma (modificación cualitativa).

Se considera pertinente la propuesta ya que optimiza la utilización de la merma que se produce en la producción de panificados y ofrece nuevos ingresos mejorando las ganancias.

Se demostró los diferentes impactos que generaría la propuesta en el punto de equilibrio, en el Estado de Costos y en el Estado de Resultados.

No se realizó una verificación cuantitativa en el Estado de Resultados ya que se requeriría determinar el precio de venta del producto, relevar las obligaciones financieras de la empresa y la carga impositiva de la actividad, lo cual no sería el eje del presente trabajo.

Bibliografía

- Adler, M. O. (2004). *Producción & Operaciones*. 1ª ed. Ediciones Macchi: Buenos Aires.
- Chase, R., Jacobs, R. y Aquilano, N. (2009). *Administración de operaciones producción y cadena de suministro*. Decima primera ed. McGraw Hill: México.
- Fowler Newton, E. (2010). “*Contabilidad superior*”. Sexta edición. Editorial: La Ley. Buenos Aires, Argentina.
- Hansen, D. y Mowen, M. (2007). *Administración de Costos, contabilidad y control*. Quinta Edición. Editorial, Cengage Learning. España.
- Horngr, C., Datar, S. y Rajan, M. (2012). *Contabilidad de costos, un enfoque gerencial*. Decimocuarta edición. Editorial Pearson Educación. México.
- Lemus, W. Jiménez. (2010). *Contabilidad de costos*. Editorial, Fundación San Mateo Educación Superior. Bogotá D.C., Colombia.
- Pérez, J. y Carballo, V. (2013). *Control de gestión empresarial*. Octava Edición revisada y actualizada. Editorial, ESIC. Madrid, España.
- Priotto. H. C. (2008). *Sistema de Información Contable*. 6ª edición. Eudecor SRL. Córdoba, Argentina.
- Real Academia española. (2017). *Diccionario de la lengua española* (22ª. Ed.). Madrid, España.
- Setzer Ochoa, G. (2003). *Administración financiera*. Editorial: McGraw-Hill. México.
- Thompson, A. R. y Strickland, A. J. (2004). *Administración Estratégica: textos y casos*. 13ª. Ed. McGraw Hill. México.

Yuni, J. y Urbano C. (2005). *Técnicas para Investigar. Recursos metodológicos para la preparación de proyectos de investigación*. Vol 2. Segunda Edición. Editorial Brujas. Córdoba. Argentina.

Guías de estudio

Barrionuevo, S. (2008). *Administración I*. Guía de Estudio Centro Regional Universitario Córdoba - Instituto Universitario Aeronáutico. Editorial: BR Copias. Córdoba, Argentina.

Renzulli, M. (2010). *Administración II*. Guía de Estudio Centro Regional Universitario Córdoba - Instituto Universitario Aeronáutico. Copicentro II. Córdoba, Argentina.

Ricci, M. B. (2008). *Comercialización I*. Guía de Estudio Centro Regional Universitario Córdoba - Instituto Universitario Aeronáutico. Editorial: Copicentro II. Córdoba, Argentina.

Sans, R. E. (2010). *Métodos y técnicas de investigación social* Guía de Estudio Centro Regional Universitario Córdoba - Instituto Universitario Aeronáutico. Editorial: La Familia. Córdoba, Argentina.

Traballini, H. (2010). *Sistemas Contables III*. Unidad I. Guía de Estudio Centro Regional Universitario Córdoba - Instituto Universitario Aeronáutico. Copicentro II. Córdoba, Argentina.

Soporte digital

Marquéz, M. (2015). *Diferencia entre utilidad, rendimiento y ganancia*. [En línea].
Dirección URL: <https://contadorcontado.com/2015/01/22/diferencia-entre-utilidad-rendimiento-y-ganancia/>, (Consultado el 23 de mayo de 2018)



González Piedrahíta, G. (s/f). Herramientas para definir y optimizar los costos de su empresa. Cámara de Comercio de Medellín para Antioquia. [En línea]. Dirección

URL:

<http://herramientas.camaramedellin.com.co/Inicio/Buenaspracticasesempresariales/>

BibliotecaContabilidadyFinanzas/Herramientasparadefiniryoptimizarloscostos.aspx

x (Consultado el 29 de agosto de 2018)

Anexos

Anexo I: Grillas de observación

Grilla de Observación n° I	
<i>Empresa:</i>	Del Pilar S.A.
<i>Objetivo:</i>	Relevar los elementos
<i>Fecha:</i>	
Dimensiones observadas	Detalle y/o descripción
Amasado	Integración de la materia prima (harina, levadura,
1° fermentación/división	Reposo de la masa que luego se divide y se arma los productos.
2° fermentación	2ª reposo de los productos ya elaborados.
Armado	
Precocción	Cocción rápida de productos para activar los fermentos.
Congelación	Almacenamiento en la cámara de refrigerado
Distribución	Entrega en sucursales.

Fuente: Elaboración Propia.

Grilla de Observación n° II	
<i>Empresa:</i>	
<i>Objetivo:</i>	
<i>Fecha:</i>	
Dimensiones observadas (costos fijos y variables, CIF)	Detalle y/o descripción
Amasado	
1° fermentación	
2° fermentación	
Armado	
Precocción	
Congelación	
Distribución	

Fuente: Elaboración Propia.

Anexo II: Entrevista a responsable del Departamento de Producción

Fecha: Córdoba, 11 de octubre de 2017

Entrevistado: Juan Carlos, Gutiérrez

Puesto o cargo que ocupa: responsable del Departamento de Producción

Entrevistadores: Cuello, Romina y Ojeda, Patricia

Cuestionario:

1. ¿Poseen un registro de los costos de producción?

Teníamos uno, pero creo que ha quedado desactualizados. Aunque si tenemos todas las facturas de compras disponibles.

Teniendo en cuenta que estamos en un proceso inflacionario, es una tarea que requiere de una actualización constante que no podemos realizar ahora. Lo que hacemos es aplicar actualizaciones en el precio final del producto a medida que los proveedores nos informan de aumentos, el que más nos impacta es el aumento de la harina, los otros tratamos de manejarlos absorbiendo en algunos casos para que no impacte directamente en la percepción del cliente.

2. Actualmente, ¿qué hacen con la merma que se genera en la producción?

No le damos ningún tratamiento, desde la organización se estableció trasladar este valor al estado de resultado como una pérdida que debe asumir la organización.

3. ¿Cuántas personas intervienen en los procesos de producción?

En administración trabajan 8 personas que procesan los pedidos, en producción según cada etapa son: 4 en el proceso de amasado, en la 1º fermentación son 3 personas y en división son 15, en la 2º fermentación son 3 personas, en pre-cocción son 5 y en el proceso de congelación y conservación son 8.

Después están también los repartidores y los vendedores.

4. ¿Aplican algún tipo de índice para medir la merma?

Si, llevamos un registro que se utilizar para realizar el seguimiento de la merma de producción que incluye la materia prima que se utiliza, pero ahora no tiene otra utilidad.

5. ¿Siempre es la misma cantidad de merma la que se genera o ha detectado variaciones?

Si, según nuestros registros ronda entre el 8-9-10 u 11% de la materia prima integrada en un 1 kg de harina.

6. ¿Cuál es la materia prima que se utiliza para las líneas de producción? ¿Es igual para todas?

Las más comunes son la harina, azúcar, sal, huevo y levadura. También se utiliza agua pero es muy poco.

7. ¿Cuándo fue la última vez que se realizó una modificación del proceso de producción? ¿En qué consistió la misma?

Lo último que se realizó fue una inversión en la capacidad de almacenamiento de la cámara de refrigerado para aumentar la cantidad de productos que podías guardar y poder conservar en frío. Este cambio a su vez requirió una modificación en el traslado interno de los productos en procesos.

8. ¿Cómo evaluaría la calidad de la materia prima que utilizan?

Es muy buena, le producto final tiene buen aspecto y sabor. Y los precios que manejamos con los proveedores también son buenos.

9. ¿Han optado por alguna alternativa para aprovechar la merma?

No, teníamos agendado para el año 2018 comenzar a mejorar la eficiencia de los procesos.

Anexo III: Tabla de Aportes y Contribuciones – Seguridad Social

Contribuciones	Empleador	Trabajador
Jubilación	16%	11%
PAMI	2%	3%
Obra Social	5%	3%
Asignaciones familiares	7,5%	-
Fondo Nacional de Empleo	1,5%	-
Seguro de Vida Obligatorio	0,03%	-
ART	(lo que cotice la ART)	-

Recuperado de: Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, Gobierno de la República Argentina.

Recuperado de: <https://www.argentina.gob.ar/trabajo/buscastrabajo/salario#aportes>, 12/12/2017

Anexo IV: Ficha para el relevamiento de mermas

Del Pilar S.A.						
Reporte de Mermas						
Fecha:						
Lote de producción:						
Producto:						
Rendimiento de la materia prima:						
Cód. Artículos	Denominación	Unidad de medida	Cantidad utilizada	Merma	Precio por Kg.	Costo de producción
Total		-	0	0	-	\$-

Fuente: Elaboración Propia.