



UNCUYO
UNIVERSIDAD
NACIONAL DE CUYO

FCE
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS

Carrera: Contador Público Nacional

**COSTOS POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN: SU
APLICACIÓN A LA INDUSTRIA
PANIFICADORA.**

Trabajo de investigación

POR

PAULA GISELLA IAVARONE

Profesor Tutor

RAMIRO NOUSSAN LETTRY

MENDOZA, 2012

ÍNDICE**INTRODUCCIÓN**

7

CAPÍTULO I**GENERALIDADES SOBRE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y DE LA
INDUSTRIA PANIFICADORA****1. Pequeñas y medianas empresas**

1.1. Concepto	10
1.2. Importancia	13
1.3. Ventajas y debilidades de las PyMEs	14
1.4. Situación actual de las PyMEs	17
1.5. Las PyMEs y el Sector de Alimentos y Bebidas	21

2. Industria panificadora

2.1 Antecedentes	
2.2. Definición y tipos de pastelerías	34
2.3. Estructura empresarial	35
2.4. Recursos organizacionales	39
2.5 Aspectos legales y tributarios	40
2.6 La industria panificadora en Mendoza	41

CAPÍTULO II**CONCEPTOS BÁSICOS DE COSTOS APLICABLES EN LA INDUSTRIA
PANIFICADORA****1. La teoría General del Costo**

1.1. Sistema de información de costos	50
1.2. Conceptos básicos de costos	
1.2.1. Concepto económico de costo	52
1.2.2. Ideas básicas de costos	55
1.2.3. Clasificaciones relativas de costos	56
1.2.4. Costo del producto	63
1.3. Modelos y técnicas de costeo	
1.3.1. Definición	63
1.3.2. Tipos de modelos	64
1.4. Método de costeo	
1.4. Clasificación	67

2. Nomenclatura contable

2.1. Plan de cuentas	68
2.2. Manual de cuentas	68

CAPÍTULO III**MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN****1 Método de costeo por órdenes de producción**

1.1. Descripción general	72
1.2. Pedido de materiales	74
1.3. Mano de obra directa	74
1.4. Costos indirectos	75
1.5. Hoja de costos por órdenes de producción	76
1.6 Flujo de costos	
1.6.1. Concepto	77
1.6.2. Plan de asientos en el libro diario	78
1.6.3. Costo unitario	82
1.6.4. Estados contables	82
1.7. Ventajas y desventajas	84

CAPÍTULO IV**SITUACIÓN ACTUAL DE LA EMPRESA**

1. Reseña histórica	87
2. Funciones desempeñadas por los propietarios	87
3. Análisis F.O.D.A.	89
4. Instalaciones	91

5. Ubicación	92
6. Proveedores	92
7. La competencia	92
8. Proceso productivo	92
9. Elementos del costo de producción	
9.1. Materiales directos	95
9.2. Mano de obra	96
9.3. Costos indirectos de fabricación	96
10. Inventario de materiales y suministro	97
11. Registros contables	97
12. Toma de decisiones	98

CAPÍTULO V

MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN APLICADO A LA EMPRESA “ARCO IRIS”

1. Definición del problema	100
2. Objetivo de la propuesta	101
3. Desarrollo de la propuesta	101
4. Determinación del costo en la empresa “Arco Iris”	108
5. Propuestas de formularios de control.	111

Conclusiones	123
Recomendaciones	126
Bibliografía	127
Anexos	131

INTRODUCCIÓN

Las pequeñas y medianas empresas (PyMEs) desempeñan un papel trascendental en la industria nacional ya que son las empresas con mayor capacidad de creación de empleo, realizan un alto porcentaje de las actividades manufactureras, y constituyen una base para la expansión de las industrias. Muchas veces el accionar de las PyMEs se ve limitado al ser excluidas de muchos beneficios que otras empresas gozan, tales como el fácil acceso al crédito, mayor organización interna, mayor acceso a los recursos productivos, a la información, entre otros.

Sin embargo, una de las grandes debilidades que presentan estas empresas es la dificultad para calcular los costos de producción, ya que, por lo general, no cuentan con un sistema de contabilidad de costos que les suministre información confiable y oportuna para la toma de decisiones. La contabilidad de costos se ha convertido en un desafío que requiere de un alto grado de creatividad para resolver los problemas que se plantean con las nuevas condiciones del contexto caracterizado principalmente por la intensificación de la competencia global y las nuevas tecnologías.

Dentro de la pequeñas y medianas empresas, existe un sector que es de las panaderías y pastelerías, que no son ajenas a la problemática de los sistemas de costos, tal es el caso de Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”, en donde también existe el riesgo de costear sus productos de manera errada y como consecuencia de ello, calcular de manera poco confiable los resultados económicos.

El objetivo de esta investigación es establecer la importancia que tiene para una empresa aplicar un sistema adecuado de costos. También tiene como objetivo dar los pilares para fortalecer el conocimiento de los sistemas de costos basado en órdenes específicas e informar los aspectos legales y tributarios que afectan a las empresas panificadoras.

El presente trabajo se realizó con el propósito fundamental de recomendar un diseño de costos basado en órdenes específicas, considerado como el más adecuado para la empresa ya mencionada, con el cual se espera facilitar la planificación, el control y toma de decisiones. Se pretende, además, que sea una herramienta para los profesionales que se desempeñan en el área gerencial de las PyMEs utilizándolo como modelo para orientar sus estrategias y acciones destinadas a mejorar la competitividad de las empresas.

El trabajo se desarrolla en cinco capítulos. En el primer capítulo se profundizan aspectos conceptuales relacionados con aspectos generales sobre las pequeñas y medianas empresas, de la industria panificadora, su origen y evolución, su estructura organizacional, así como también los aspectos legales y tributarios.

En el segundo capítulo se tratan conceptos básicos de costos aplicables a la industria panificadora, sistemas, métodos y técnicas de costeo y la nomenclatura contable sugerida.

En el tercer capítulo se profundiza el sistema de información de costos basados en órdenes específicas, su descripción, aspectos contables, componentes técnicos.

El cuarto capítulo contiene aspectos generales de la empresa “Arco Iris”, su situación actual, análisis de las oportunidades, amenazas, debilidades y fortalezas, descripción de su proceso productivo, y un análisis de los elementos del costo del producto de mayor demanda.

El último capítulo trata sobre el análisis y diseño de un sistema de costos basado en órdenes específicas por medio de una planilla en Excel, y se encuentra, también la aplicación práctica que muestra la manera de ejecutar la planilla diseñada a partir de información suministrada por dicha empresa. Se desarrolla una propuesta de formularios para facilitar el control.



CAPÍTULO I
GENERALIDADES SOBRE LAS PEQUEÑAS Y
MEDIANAS EMPRESAS Y DE LA INDUSTRIA
PANIFICADORA

1 PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS

1.1. Concepto

Se consideran pequeñas empresas aquellas que tienen menos de 20 trabajadores y medianas las que tienen entre 20 y 500 empleados. Esta definición es susceptible de variar en función de los distintos contextos económicos e históricos, no existe una definición única que categorice a la pequeña y mediana empresa dado que se utilizan diversos criterios.

Según el Banco Europeo de Inversiones (BEI), se consideran pequeñas y medianas empresas aquellas con menos de 500 trabajadores y con una participación máxima de un tercio del capital en manos de una empresa de grandes dimensiones.

Siguiendo la definición adoptada por la cuarta directiva de sociedades de la Unión Europea (UE), en cambio, se considera que una empresa es pequeña cuando cuenta con menos de 50 empleados, su activo neto no supera 1,2 millones de euros y sus ventas no alcanzan los 5 millones. Las empresas medianas son aquellas que cuentan con una plantilla comprendida entre 50 y 250 empleados, tienen un activo neto comprendido entre 1,2 y los 2,7 millones de euros y un volumen de ventas que oscila entre los 5 y los 10,7 millones. Las grandes empresas, según esta misma directiva, son aquellas que tienen en plantilla, al menos 250 trabajadores, un activo neto superior a los 2,7 millones de euros y un volumen de ventas que supera los 10,7 millones.

Tales descripciones son arbitrarias y no permiten establecer una definición precisa y categórica de lo que en realidad engloba el concepto de 'PyME'. Con frecuencia, se utilizan otros criterios para definir la dimensión de la empresa en función de: 1) la plantilla de empleados; 2) el volumen de ventas y 3) el valor añadido, definido éste como la suma de costo en personal, amortizaciones, costos financieros, beneficios netos e impuestos.

En Argentina se define a las PyMEs según los criterios establecidos en los dos últimos cuerpos legislativos: la Ley N° 24.467/1995 y la Ley N° 25300/2000.

En el caso de la Ley N° 24.467, conocida como “Estatuto PyME”, o de regulación de las pequeñas y medianas empresas, en su artículo 2° encomienda *“a la autoridad de aplicación definir las características de las empresas que serán consideradas PyMEs, teniendo en cuenta las peculiaridades de cada región del país, y los diversos sectores de la economía en que se desempeñan”*, ello sin perjuicio de lo dispuesto en el Título III del mismo cuerpo legal, respecto a las relaciones de trabajo, cuya autoridad de aplicación en ese caso es el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. En el artículo 83 de la Ley mencionada señala que: *“A los efectos de este Capítulo, pequeña empresa es*

aquella que reúna las dos condiciones siguientes: a) Su plantel no supere los cuarenta (40) trabajadores. b) Tengan una facturación anual inferior a la cantidad que para cada actividad o sector fije la Comisión Especial de Seguimiento del artículo 104 de esta ley”.

Como puede observarse, la determinación de la calidad de PyME para la Ley en materia laboral depende de dos elementos cuantitativos: la cantidad de empleados y los niveles de facturación.

El otro cuerpo normativo importante para las PyMEs, la Ley N° 25.300 determina en el artículo 1° que la autoridad de aplicación deberá definir las características de las empresas que serán consideradas micro, pequeñas y medianas a los efectos de la implementación de los distintos instrumentos del presente régimen. Al respecto precisa que lo hará: *“contemplando las especificidades propias de los distintos sectores y regiones y con base a los siguientes atributos de las mismas o sus equivalentes: personal ocupado, valor de las ventas y valor de los activos aplicados al proceso productivo...”*. El último apartado del artículo establece que *“No serán consideradas MiPyMEs a los efectos de la implementación de los distintos instrumentos del presente régimen legal, las empresas que, aún reuniendo los requisitos cuantitativos establecidos por la autoridad de aplicación, estén vinculadas o controladas por empresas o grupos económicos nacionales o extranjeros que no reúnan tales requisitos”*.

De esta manera la ley determina los elementos cuantitativos que debe tener en cuenta la autoridad de aplicación: personal ocupado, facturación y valor de los activos y establece como elemento cualitativo: que debe cumplirse la independencia de la empresa.

Por medio de la Resolución N° 24/2001 de la ex - SECRETARIA DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA Y DESARROLLO REGIONAL del ex - MINISTERIO DE ECONOMÍA, se adoptó un criterio cuantitativo que tiene en cuenta solamente *“el nivel de ventas de las empresas excluidos el IVA y el impuesto interno que pudiere corresponder”*. La misma definía niveles de ventas a las micro, pequeña y medianas empresas de los sectores agropecuario, industria y minería, comercio y servicios. Esta nueva resolución no dejó sin efecto a las anteriores disposiciones legales, la propia Resolución de la ex SEPyME define la reglamentación como “de tipo general” y no limitante de las facultades de otros organismos “para complementarla con precisiones o condiciones cualitativas adicionales o para fijar límites inferiores...a efectos de la instrumentación de Programas Específicos...” (Artículo 5° Res. N° 24/2001).

Por esa razón los considerandos de la reglamentación dictada por la ex SEPyME se encargan en precisar que “la coexistencia de definiciones diversas provoca un tratamiento diferente en las empresas” y por ello el artículo 7° de la misma, invita a los distintos organismos de la Administración

a adoptar la “presente caracterización de Micro, Pequeña, Mediana Empresa, con el fin de propender a una definición homogénea y única de dicho estrato empresario”.

La Resolución N° 22 de fecha 26 de abril de 2001 de la ex Secretaria de la Pequeña y Mediana empresa del ex Ministerio de Economía, modificó la Resolución N° 24/01 en relación con la determinación del valor de las ventas totales anuales, tomando en cuenta el promedio de los últimos TRES (3) años, contados a partir del último Balance o Información Contable equivalente adecuadamente documentada.

La Resolución N° 675 de fecha 25 de octubre de 2002, la ex Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del ex Ministerio de la Producción, en su artículo 1° actualizó los valores máximos de las ventas totales anuales establecidos por la Resolución N° 24 de fecha 15 de febrero de 2001 de la ex SEPyME, atendiendo los importantes cambios producidos por la sanción de la Ley N° 25.561 de Emergencia Pública y Reforma del Régimen Cambiario y el Decreto N° 260 de fecha 8 de febrero de 2002, con efectos sobre el nivel general de precios.

Mediante el Artículo 2° de dicha Resolución N° 675, se estableció que las empresas que excedieran los montos máximos fijados, podrían petitionar por vía de excepción, su inclusión en esos estratos empresarios, en el caso en que las mismas obtuvieran parte de sus ingresos en divisas como resultado de exportaciones.

Como consecuencia del crecimiento económico registrado entre los años 2003 y 2006, mediante el Artículo 2° de la Disposición N° 147 de fecha 23 de octubre de 2006 de la ex Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del ex Ministerio de Economía y Producción, se actualizaron los valores máximos de las ventas totales anuales establecidos por la Resolución N° 24/01 de la ex Secretaria de la Pequeña y Mediana empresa, atendiendo la evolución del nivel de ventas de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. En el artículo N° 1 de dicha Resolución N° 147 se abrogó la Resolución N° 675 de fecha 25 de octubre de 2002.

Debido a que el crecimiento económico se ha mantenido en los años posteriores a la última actualización del valor de ventas efectuada en el año 2006, provocando importantes cambios en la estructura económica sectorial, el jueves 10 de agosto del 2010 cuando, mediante la publicación del Boletín Oficial de la Resolución N° 21 por la Secretaria de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional del Ministerio de Industria, se dieron a conocer los nuevos valores máximos de las ventas totales que hacen que una empresa pueda ser considerada micro, pequeña o mediana:

Cuadro 1

SECTOR					
TAMAÑO	Agropecuario	Industria y Minería	Comercio	Servicios	Construcción
Micro Empresa	610.000	1.800.000	2.400.000	590.000	760.000
Pequeña Empresa	4.100.000	10.300.000	14.000.000	4.300.000	4.800.000
Mediana Empresa	24.100.000	82.200.000	111.900.000	28.300.000	37.700.000

Como novedad, la resolución de la ex SEPyme agrega dos medidas adicionales: la primera es que en el cálculo del nivel de ventas de la empresa que para comparar con el límite oficial se permite deducir de las ventas totales de las exportaciones realizadas, hasta un máximo del 35% del total de ventas. Así lo establece el artículo N° 1: “...*Se entenderá por ventas totales anuales, el valor de las ventas que surja del promedio de los últimos TRES (3) balances o información contable equivalente adecuadamente documentada, excluidos el impuesto al Valor Agregado, el impuesto interno que pudiera corresponder y deducidas las exportaciones que surjan de los mencionados balances o información contable hasta un máximo del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) de dichas ventas.*”

La segunda medida establece que una vez que la empresa demuestra su calidad de PyME ante un programa público, mantiene tal condición durante 24 meses, independientemente de la evolución efectiva de sus ventas. Estas dos medidas buscan incentivar las exportaciones de las PyMEs, y facilitar el acceso a los programas gubernamentales, permitiendo, también, que la empresa pueda exceder temporariamente la facturación límite, como sucede cuando realiza alguna exportación extraordinaria.

1.2. Importancia

Las pequeñas y medianas empresas cumplen un importante papel en la economía de todos los países. Los países que conforman la OCDE (Organización para la cooperación y el Desarrollo Económico) suelen tener entre el 70% y el 90% de los empleados en este grupo de empresas. Entre el 90 y el 99% del sector empresarial español y latinoamericano está constituido por pequeñas y medianas empresas.

En el documento de trabajo N° 21 de agosto de 2006 emitido por la Fundación para el Cambio “Situación de las PYMES: en Argentina y en Buenos Aires” establece las razones por las cuales se consideran importantes las PyMEs:

- Alta contribución a la generación de riqueza y a la demanda y capacitación de mano de obra.
- Alientan la movilidad social y una mejor distribución del ingreso.
- A nivel geográfico, ayudan al desarrollo de las economías regionales.
- Su desarrollo está relacionado con la instrucción de capacidades en los estratos más pobres y con la implementación del autoempleo, proveyendo los medios para una disminución de la pobreza y una mejora en términos de inclusión social.
- Fácil adaptación a las circunstancias del mercado y de los ciclos económicos: sensibilización a los procesos de recuperación de la inversión y conducta anticíclica de las prácticas laborales.
- Las PyMEs son un actor fundamental en el desarrollo de un sistema socioeconómico competitivo. Otorgan cambio y competencia al entorno económico, son ellas las que cambian la estructura del mercado. Desde un punto de vista dinámico, la entrada y salida constante de estas empresas del mercado es lo que contribuye a mantener un entorno de competencia, con niveles de precios y rentabilidad que tienden a los de un mercado competitivo. Además, la renovación constante de empresas cumple un rol crucial en los procesos de innovación y avances tecnológicos, al proveer una fuente esencial de nuevas ideas y experimentación que, de otra forma, permanecería sin explotar en la economía.

1.3. Ventajas y debilidades de las PyMEs

Las PyMEs son las empresas con mayor capacidad de creación de empleo, sobre todo durante los últimos años, una vez superada la crisis que tuvo lugar a principios de la década de 1990.

Por otra parte, las PyMEs son mucho más vulnerables a las condiciones del mercado que las grandes empresas, ya que no tienen la capacidad de resistencia que tienen estas últimas imponiendo precios o cantidades. Pero esto es al mismo tiempo uno de sus puntos fuertes, porque las obliga a ser más dinámicas y flexibles para adaptarse a las condiciones cambiantes de los mercados. Esto les

permite tener una estructura menos rígida que la de las grandes empresas, y un margen de maniobra y una capacidad de reacción mayores.

Al tener un tamaño más o menos reducido, tienen mayor dificultad para expandirse y poder llegar a mercados alejados de su punto de residencia. Por ello, la mayoría de las PyMEs se concentran en mercados locales, regionales o, como mucho, nacionales. Sin embargo, en los últimos años existe una clara tendencia a la internacionalización de la actividad económica de las pequeñas y medianas empresas que, mediante acuerdos con otras PyMEs alejadas de sus mercados de origen, consiguen ampliar su alcance y su actividad a territorios y mercados exteriores a los que, de otra forma, no podrían acceder.

El citado informe N° 21 establece las ventajas y las debilidades de las PyMEs en Argentina, que a continuación se citan textualmente.

Define como fortalezas:

- Algunas de las PyMEs “sobrevivientes” han realizado un importante esfuerzo de reestructuración económica basado casi exclusivamente en los recursos propios de las empresas. El resultado agregado de esta dinámica fue una disminución de la brecha de productividades relativas entre las PyMEs de los distintos tamaños y entre estas y las grandes empresas.
- Alto nivel de acumulación de capital humano empresarial en relación con otros países de desarrollo industrial intermedio.
- Durante los `90 a partir de los mayores requerimientos de competitividad, en muchos casos se respondió con fuertes incrementos en la formación y capacitación de personal.
- Existe una nueva camada de emprendedores y empresas jóvenes que nacieron en la década del noventa, y que revelan un importante dinamismo, ensanchando la base PyME del país.
- Algunas características de estos emprendimientos son:
- Tienen en promedio seis años de antigüedad.
- Su empleo promedio pasó de diez trabajadores en el primer año a aproximadamente cuarenta un par de años después.
- Sus ventas anuales son en la actualidad del orden el millón y medio de pesos en promedio.

- Poco más de un tercio pertenece al sector basado en el conocimiento.
- Alrededor de dos tercios está localizado en áreas metropolitanas.
- Los emprendimientos dinámicos nacen orientados fundamentalmente hacia el mercado interno. El mercado interno es una plataforma fundamental para quienes se lanzan a la aventura empresarial. Sin embargo, entre los más dinámicos se destaca un núcleo que, si bien no es mayoritario, rápidamente comienza a orientarse hacia la exportación, comportamiento que es mucho menos frecuente entre las nuevas empresas de menor crecimiento.

Entre las debilidades que enumera se encuentran:

- Escaso nivel de creación de nuevas empresas: esto se debe, básicamente, a la ausencia o insuficiencia de distintos tipos de incentivos que son necesarios para promover la empresarialidad y la concreción de nuevos emprendimientos, y en muchos casos, a la presencia de fuertes desincentivos. La consecuencia de este bajo nivel de creación de nuevas empresas es el envejecimiento relativo del tejido empresarial, con las pérdidas que implica en términos de dinámica e innovación.
- Baja participación en redes empresariales. Las redes (con otras PyMEs, con grandes empresas, con instituciones técnicas de apoyo, con cámaras empresariales, etc.), según lo demuestran varias investigaciones recientes, son claves para los procesos de innovación y para el fortalecimiento de la capacidad competitiva de las PyMEs. En el caso argentino, estas redes son muy débiles o casi inexistentes.
- Excesivo nivel de centralización de la gestión en el empresario. Falta de diferenciación entre las funciones directivas y las gerenciales, y entre las distintas áreas gerenciales que, en general, son cumplidas todas por el dueño de la empresa y sus familiares. Problemas familiares vinculados con la sucesión generacional, bajo nivel de profesionalización de la gestión, escasos recursos dedicados a funciones claves como innovación, desarrollo de mercados, financiamiento, etc., bajo o nulo acceso a servicios externos de consultoría y capacitación, son rasgos comunes en las PyMEs argentinas.
- Niveles de inversión incremental que no permiten alcanzar un adecuado nivel de actualización tecnológica. Muchas PyMEs invirtieron en la última década, pero, en muchos casos, esa inversión o no fue suficiente, o no estuvo orientada estratégicamente, o no tuvo el gerenciamiento adecuado, con lo cual no pudieron generar una mejora sostenida

de la competitividad. El resultado de este proceso es un serio atraso tecnológico de muchas PyMEs.

- Diversidad de estrategias como respuestas a la crisis. Existe un grupo de PyMEs con un mix de producción excesivamente diversificado, que surgió en respuesta a las presiones competitivas que introdujo la apertura de la economía, al buscar cubrir los costos fijos ante la caída en los volúmenes y/o de los precios de venta.
- Baja demanda de servicios de apoyo. Esto está estrechamente vinculado con la deficiencia de redes.
- Ausencia de una conducta exportadora sostenida en el tiempo. Si bien las exportaciones realizadas por las PyMEs han crecido en forma importante en los últimos años, en la gran mayoría de los casos se trata de esfuerzos aislados, eventuales, sin continuidad en el tiempo. Por lo tanto su desarrollo es por sobre todo dependiente de la evolución de la demanda interna.
- Fuerte heterogeneidad. En el ámbito de las PyMEs coexisten desde pequeñas empresas de subsistencias hasta medianas empresas con capacidad exportadora.
- Dificultad de acceso al financiamiento. Las dificultades de acceso al financiamiento potenciaron, indudablemente, estas debilidades estratégicas de las empresas.

1.4. Situación actual de las PyMEs

Si se compara el desempeño de las PyMEs a nivel internacional se puede observar que excepto Colombia y Ecuador, las PyMEs de los demás países tienen mayores volúmenes de empleo que las PyMEs argentinas, en términos relativos. Brasil presenta un bajo número de PyMEs sobre el total, aunque las mismas presentan elevadas exportaciones. En casi todos los países son productoras de bienes.

Cuadro 2. Estructura de los establecimientos productivos

	ARGENTINA (2003)	BRASIL (2000)	URUGUAY (2003)	BOLIVIA (2002)	COLOMBIA (2002)	ECUADOR (2002)
Microempresas	71,7	92,5	78,1	36,1	30,9	37,8
Pequeñas empresas	21,9	6,0	18,4	28,2	44,6	32,2
Medianas empresas	4,9	1,2	2,9	20,8	11,6	12,1
Grandes empresas	1,5	0,3	0,6	14,9	12,9	17,9
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: CEPAL, sobre la base de información oficial de los países

Cuadro 3. Estructura de ocupación según establecimiento productivo

	ARGENTINA (2003)	BRASIL (2000)	URUGUAY (2003)	BOLIVIA (2002)	COLOMBIA (2002)	ECUADOR (2002)
Microempresas	12,8	27,2	23,4	6,3	5,6	6,5
Pequeñas empresas	21,7	19,0	27,2	7,2	10,6	10,4
Medianas empresas	21,9	20,4	19,8	15,9	13,8	13,6
Grandes empresas	44,1	33,4	29,6	70,6	70,0	69,5
TOTAL	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fuente: CEPAL, sobre la base de información oficial de los países

Cuadro 4. Desempeño de las PyMEs: comparación internacional

	Argentina	Brasil	Chile	Colombia	Ecuador	Uruguay
Numero de empresas	26,8	7,2	15,5	56,2	44,3	21,1
Empleo	43,6	30,8	27,5	28,6	24,0	47,0
Valor agregado		25,9	23,4	17,1	15,9	
Exportaciones	15,0	17,6	3,2			

Fuente: CEPAL, sobre la base de información oficial de los países

Según el informe N° 21 la situación actual de las PyMEs en Argentina se caracteriza por:

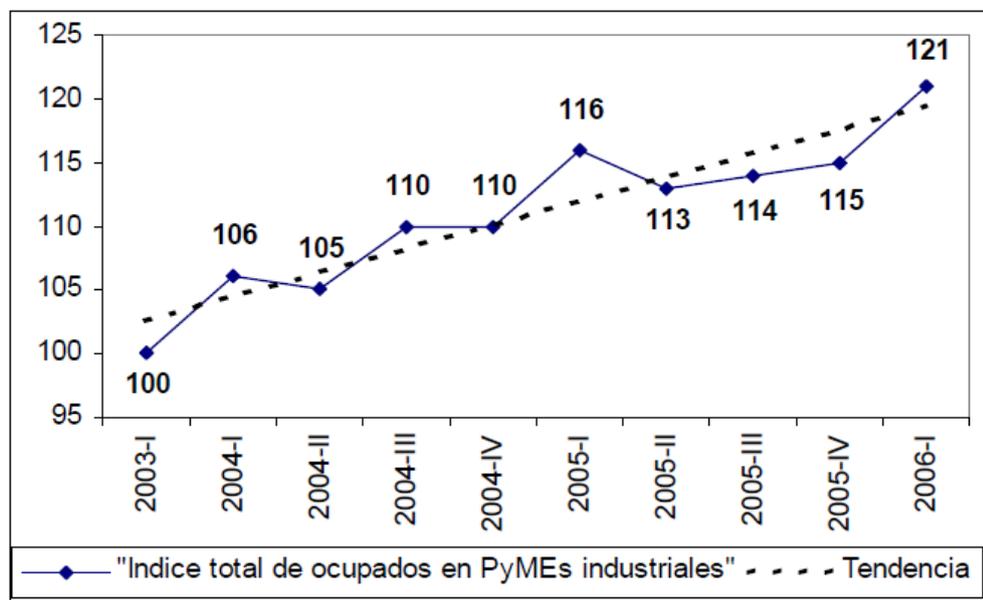
- El nuevo contexto económico ha vuelto a hacer variable su desarrollo. El nuevo rumbo de política económica adoptado a partir del 2002 abrió un nuevo horizonte para las PyMEs, en un contexto en que sus proyectos y emprendimientos han vuelto a ser variables. El proceso de recuperación se basa en la revitalización de las pequeñas y medianas empresas y el surgimiento de emprendimientos en el interior del país.
- Fuerte crecimiento en base al aprovechamiento de las ventajas relativas generadas con la devaluación. El fuerte incremento de la producción de sectores tradicionalmente conformados por PyMEs-textil, metalmecánica, edición e impresión, etc.- y de las economías regionales-miel, algodón, frutas y hortalizas, entre otros-, evidencia la gran capacidad de estas empresas para explotar las ventajas relativas que adquirieron a partir de la devaluación, con una importante participación en el mercado interno aprovechando el proceso de sustitución de importaciones, e incrementando su presencia en los mercados externos tanto en términos de venta como de número de empresas exportadoras.
- Las pequeñas y medianas empresas están liderando la recuperación de la inversión, concretando proyectos para la ampliación de la capacidad instalada a fin de abastecer la mayor demanda-interna y externa- de sus productos, o para la apertura de nuevas empresas.
- Un conjunto heterogéneo de empresas-del campo y la ciudad- están aprovechando las ventajas competitivas del país: recursos naturales y capital humano. Conforman un amplio abanico de actividades, desde chacareros de la pampa húmeda hasta empresas con capacidad innovadora que ponen en marcha emprendimientos de confecciones, de diseños, de desarrollo de fruti horticultura, de alimentos diferenciados, de turismo, de software, etc.
- De acuerdo a informes del Ministerio de Trabajo, en el cuarto cuatrimestre de 2003 el balance entre nacimientos y cierres fue positivo en 6 mil empresas, 99% de las cuales fueron micro y pequeñas. En términos de puestos de trabajo, el balance entre las nuevas empresas creadas y aquellas que cerraron fue positivo en más de 50 mil nuevos empleos.

Grafico 1



Fuente: Observatorio de Empleo y Dinámica Empresarial- Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social

Grafico 2. Evolución de la ocupación en las PyMEs industriales



Fuente: Fundación Observatorio PyME

En enero del 2012 se publicó un informe del Ministerio de Industria donde se establece que el 82% de las PyMEs que accedió a beneficios del Ministerio de Industria mejoró sus procesos productivos a través de programas de asistencia técnica, capacitación y financiamiento. Los datos se traducen en un aumento del 79% en los niveles de productividad de las empresas, que en el 48% de los casos demandaron generación de nuevos puestos de trabajo.

Débora Giorgi dijo: “La sostenida demanda que presentan todos los programas que promovemos desde el Ministerio de Industria obedece al cambio de paradigma introducido en 2003, que convirtió al Estado en garante e impulsor de la producción nacional y del trabajo de los argentinos, en contraste con aquellos que sólo favorecieron a los grandes grupos económicos concentrados”. Añadió que “las políticas de apoyo a PyMEs tienen efectos concretos y visibles en las empresas que constantemente aumentan y agregan valor a la producción nacional”.

Según un informe estadístico producido por la Secretaría PyME de la cartera industrial, 3 de cada 5 empresas recurrió a los beneficios del organismo nacional luego de realizar intentos de conseguir financiamiento en el sector privado. A través del acceso a programas de la SEPyME, que también incluyen beneficios en capacitación, asociativismo, asistencia técnica y apoyo a jóvenes emprendedores, el 46,6% de las PyMEs consiguió aumentar sus ventas, en tanto que el 45,7% agregó valor a su producción elevando sus márgenes de ganancia. A su vez, a través de los Créditos del Bicentenario se destinaron otros \$5.400 millones, donde prevalecen en cantidad las PyMEs como principales destinatarias.

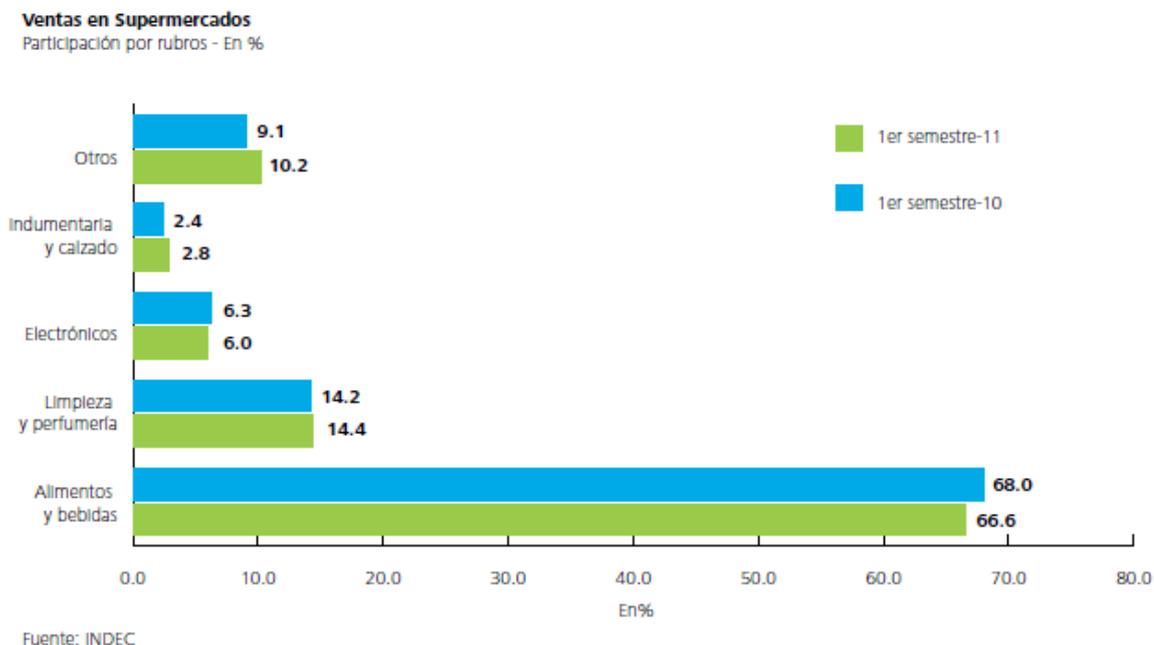
Estos resultados positivos se tradujeron en aumento de las plantillas laborales de las empresas que incrementaron su nómina en un 20,6%, avalando la tendencia de incorporación de nuevos trabajadores en el sector industrial, que desde 2003 creó 1,5 millón de puestos de trabajo, donde las PyMEs representan al 99% de esas unidades económicas.

Debido a las inversiones, posibilitadas con créditos otorgados por el Ministerio de Industria, las empresas aumentaron en promedio un 20% su capacidad instalada, mejorando a su vez en un 64,7% de los casos la calidad de los productos una vez terminados.

1.5 Las PyMEs y el sector de alimentos y bebidas

Según el Informe Sectorial de Consumo Masivo en Argentina publicado en septiembre del 2011, de acuerdo con la Encuesta de Supermercados, publicadas por INDEC, en las ventas totales en supermercados, el rubro alimentos y bebidas es el principal, con un participación de 66.6%.

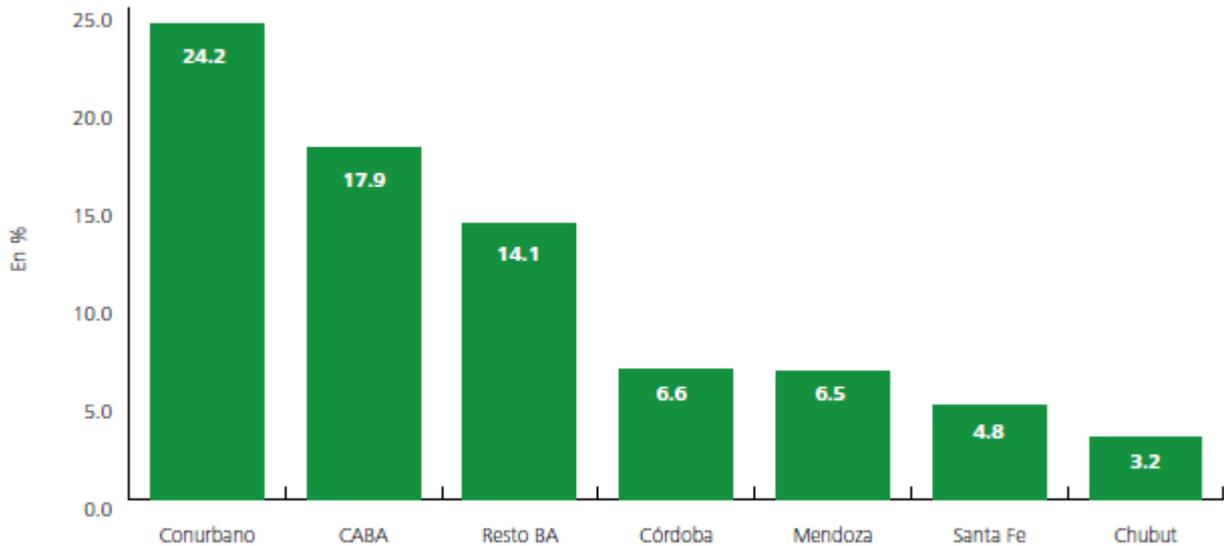
Grafico 3. Ventas en supermercados



Analizando por regiones, se observa que el conurbano bonaerense y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires concentraron durante el 1er semestre de 2011 el 42.1% de las ventas totales de *Alimentos y bebidas*, registrando operaciones por \$6,103 M (un aumento de 25.9% interanual) y \$4,413 M (un aumento de 22.8%), respectivamente. En tercer lugar quedó el resto de la Provincia de Buenos Aires con una participación de 14.1% (al alcanzar \$3,460 M, lo que representa una variación interanual positiva de 23.4%). En las siguientes dos posiciones se observó un cambio de ubicaciones, apoderándose del cuarto lugar la provincia de Córdoba con un 6.6% (\$1,632 M, variación positiva del 24.8%), relegando al quinto lugar a Mendoza, que obtuvo 6.5% (\$1,527 M, variación positiva del 15.7%). Más atrás quedaron Santa Fe con 4.8% (\$1,184 M, un aumento del 22.8%) y Chubut con 3.2% (\$840 M, un variación positiva de 30.3%). Finalmente, las ventas totales del rubro en cuestión en el resto del país registraron un monto de \$5,750 M con una variación positiva del 26.7%.

Gráfico 4. Ventas de alimentos y bebidas

Ventas de Alimentos y Bebidas
Participación por región - 1º semestre-11



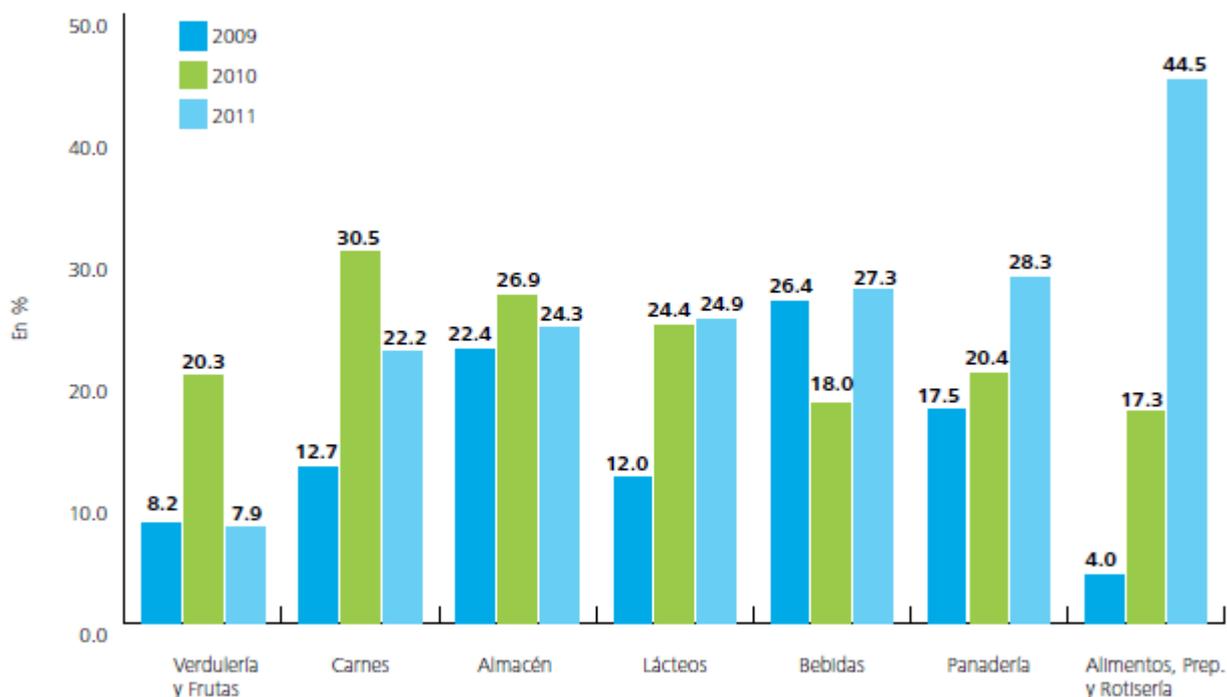
Fuente: INDEC

En cuanto a la evolución de los rubros durante el primer semestre de 2011, los más dinámicos fueron *Alimentos preparados y rotisería* (con un incremento nominal interanual de 44.5% alcanzando los \$622 M, tras haber sido el rubro de peor performance durante el mismo lapso del año anterior, con un crecimiento de solo 17.3%) y *Panadería* (con un incremento nominal interanual de 28.3%, totalizando \$980 M, que representa una aceleración respecto del 20.4% del mismo período de 2010). El rubro menos dinámico durante el mismo lapso fue *verdulería y frutas*, registrando una variación interanual positiva de 7.9% (lo que significa una fuerte desaceleración comparado con la primera mitad de 2010, donde las ventas habían crecido un 20.3%).

Gráfico 5. Venta de alimentos y bebidas

Ventas de Alimentos y Bebidas

Participación por región - 1º semestre-11

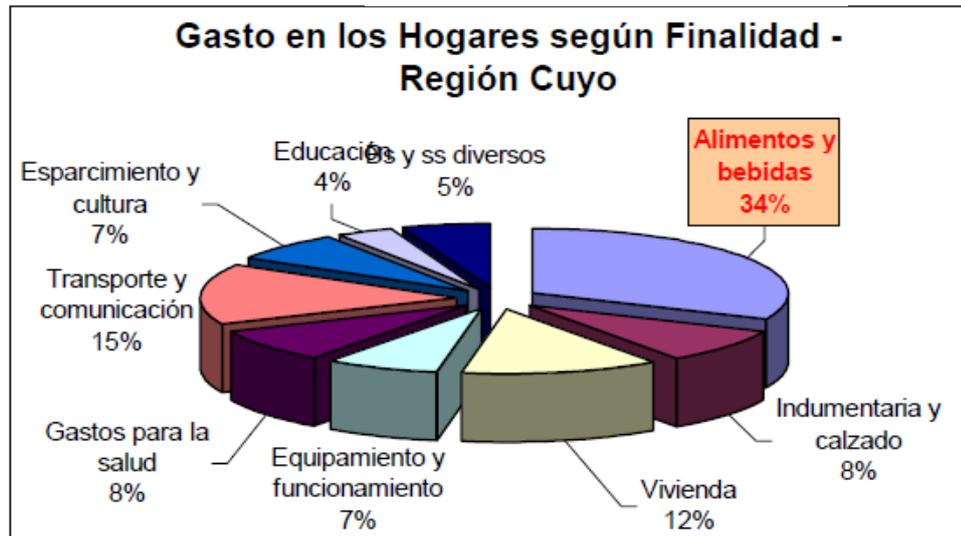


Fuente: INDEC

En Mendoza, el Instituto de Desarrollo Industrial Tecnológico y de Servicios, emitió en octubre de 2007 un informe sectorial de la Industria de alimentos y bebidas de Mendoza, con el propósito de brindar un panorama confiable, basado en el análisis de la realidad de este subsector, persiguiendo un aumento de la productividad y la competitividad de las industrias mendocinas comprendidas.

Dentro del Sector de alimentos y bebidas industrializadas, existe un subsector al que dicho informe lo ha denominado “No tradicionales” el cual está compuesto en Mendoza por un importante entramado de PyMEs, en su mayoría familiares. Es por ello que la muestra seleccionada de empresas que conformaron la base de datos de la Institución, del sector de alimentos y bebidas, fueron todas PyMEs.

Gráfico 6



Fuente: INDEC - Encuesta Nacional de Gasto de los Hogares 2004/2005

En la región Cuyo, el 33,6% del ingreso de los hogares se destina a la adquisición de alimentos y bebidas. Este rubro se compone de la siguiente manera:

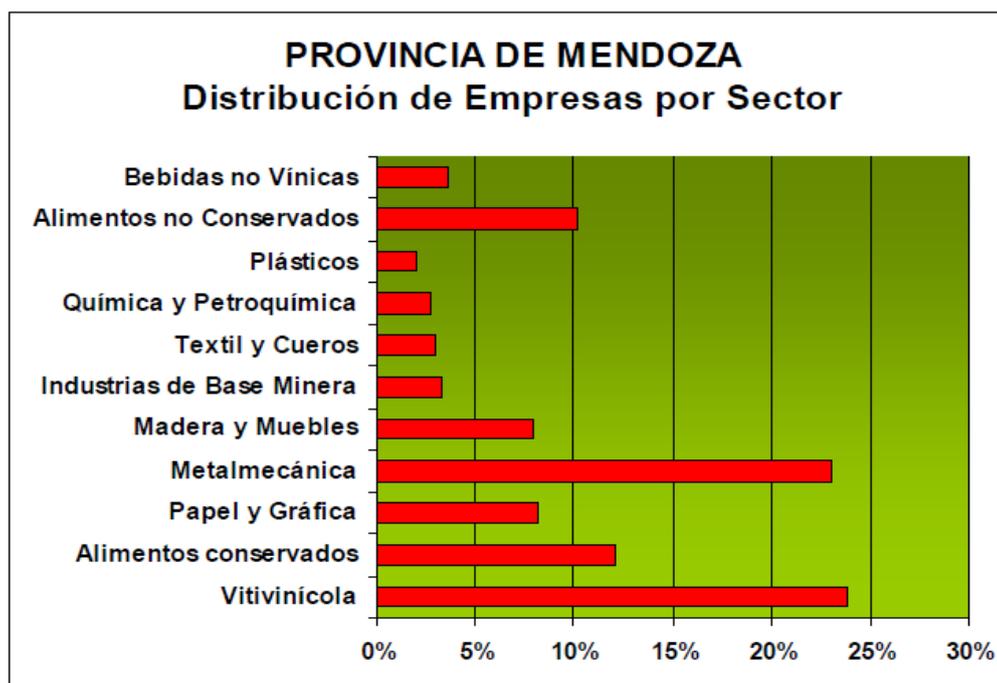
Cuadro 5. Distribución del Ingreso de los hogares en la región Cuyo

Finalidad del gasto ²	Cuyo (%)
Alimentos y bebidas	33,59
Productos de panadería	4,04
Harinas, arroz, cereales y pastas	1,80
Carne vacuna, porcina, ovina y menudencias	6,41
Aves	1,80
Pescados y mariscos	0,51
Fiambres, embutidos y conservas	1,16
Aceites y grasas	0,71
Leche	1,55
Productos lácteos	1,89
Huevos	0,61
Frutas	1,88
Verduras y legumbres	2,86
Azúcar, dulces, golosinas y cacao	1,08
Infusiones	0,83
Salsas y condimentos	0,38
Listos p/consumir y otros productos alimenticios	1,28
Bebidas alcohólicas	1,01
Bebidas no alcohólicas	1,94
Comidas y bebidas fuera del hogar	1,85

² En azul se presenta el gasto en productos de los sub-sectores bajo estudio en el presente trabajo

Dicho Instituto de Desarrollo Industrial emitió un informe en junio del 2005 “Estudio de la Industria en los Departamentos de la Provincia de Mendoza” donde se aprecia que prácticamente la mitad de los establecimientos industriales de Mendoza (el 49.6%) pertenecen al rubro alimentos y bebidas, representado por cuatro subrubros: Vitivinicultura, Industria conservera, Industria alimentaria, Industria de bebidas vónicas, es decir las bodegas, la industria conservera, los frigoríficos, las panificadoras, heladerías, industriales, pastas frescas y secas, golosinas, productos de copetín, aguas minerales, soderías, producción de bebidas gaseosas, etc. La industria metalmecánica, en todos sus aspectos, representa aproximadamente un 23% de los establecimientos, ocupando el segundo lugar. El tercer lugar lo ocupan los establecimientos gráficos de Mendoza, que representan el 8.2% del número total. Las industrias de base forestal (madera y muebles), continúan, con un 7.9% de las fábricas.

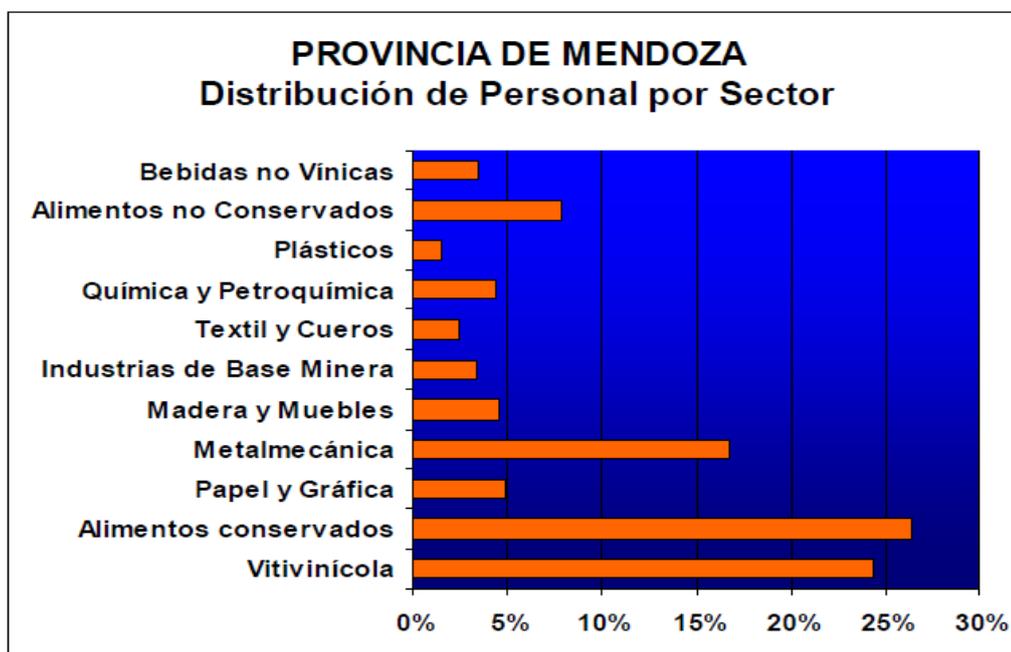
Gráfico 7. Distribución de empresas por sector



Fuente: IDITS sobre la base de los datos del CIP 2003

El empleo en la industria se concentra fuertemente en el rubro alimentos y bebidas. El segundo lugar lo ocupa la industria metalmecánica con un 17% del número de empleados totales.

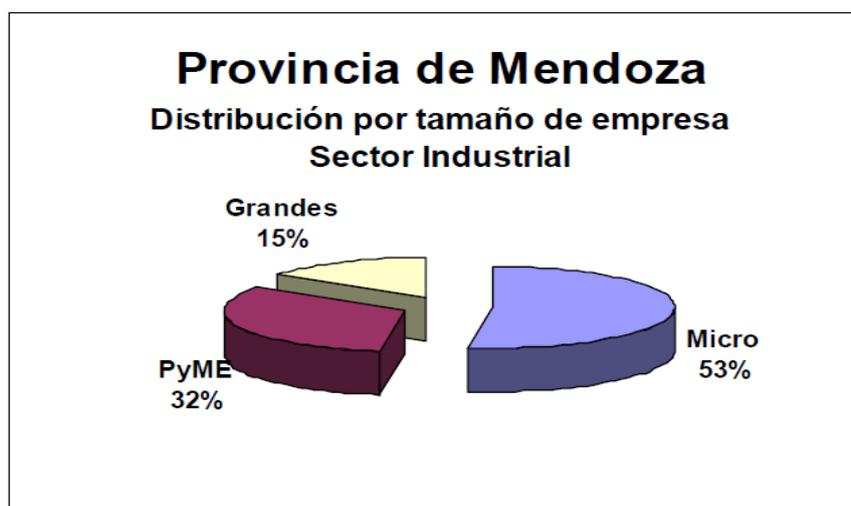
Gráfico 8. Distribución del personal ocupado en la industria por sector



Fuente: IDITS sobre la base de los datos del CIP 2003

Informa también la distribución por tamaño de las empresas, en los que se adoptaron sólo criterios relacionados con la facturación anual, no se aplicó ningún concepto en relación con el número de empleados y los activos productivos de las empresas.

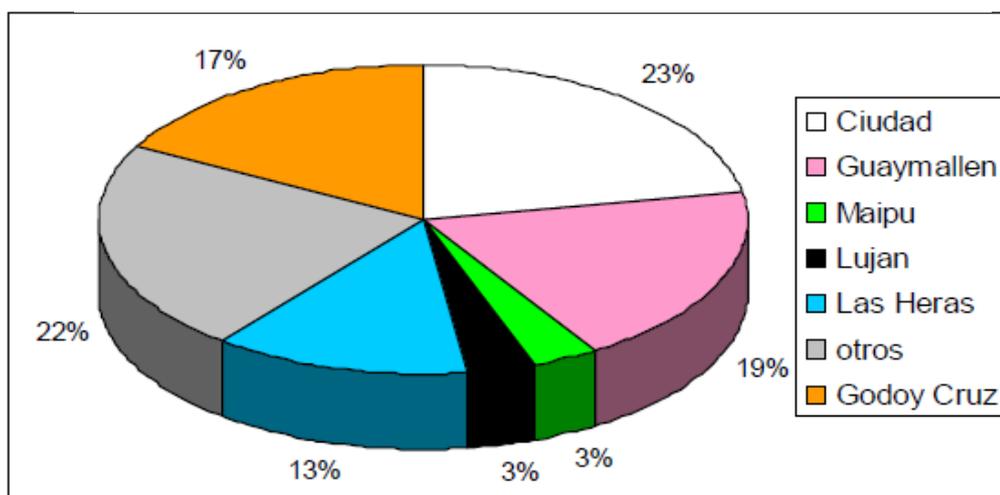
Gráfico 9. Distribución de las Industrias por tamaño de empresa



Fuente: IDITS sobre la base de los datos del CIP 2003

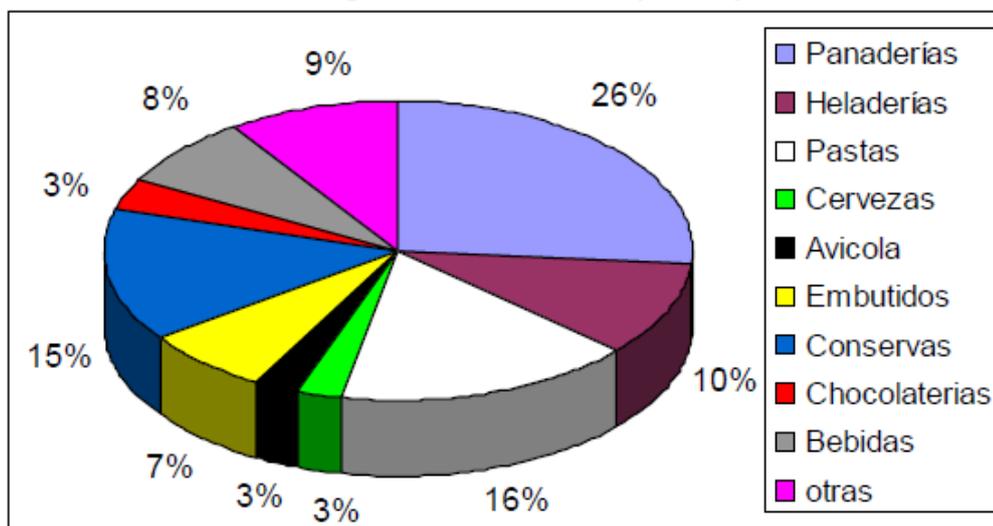
Según el informe sectorial de la Industria de alimentos y bebidas de Mendoza, donde solo se tuvieron en cuenta PyMEs como se indicó anteriormente, muestra la segmentación de las empresas por territorio y por actividad.

Gráfico 10. Segmentación de las Empresas por Territorio



Fuente: Idits 2007

Gráfico 11. Segmentación de las Empresas por Actividad



Fuente: Idits 2007

2. INDUSTRIA PANIFICADORA

2.1. Antecedentes

2.1.1. Antecedentes del pan

El pan fue el alimento básico de la humanidad desde la prehistoria. Algunos autores consideran que los inicios del pan podrían haber sido una masa de granos semi-molidos y ligeramente humedecida que podría haberse cocido al sol sobre una piedra caliente, o simplemente haberse dejado abandonada junto a un fuego, o fuente de calor diversa. La evolución histórica del pan se fundamenta en tres vías posibles: por un lado la mejora y evolución en los elementos mecánicos que pulverizan los granos (los molinos, etc.), por otro la mejora en los microorganismos contenidos en la levadura y finalmente la evolución de los hornos y los elementos que proporcionan calor (hornos). (1).

Para conocer los orígenes del pan se debe remontar a un pasado remoto, a la época Neolítica, donde el hombre ya conoce las semillas y cereales, y sabe que una vez triturados y mezclados con agua, dan lugar a una papilla. El descubrimiento fue casual, ya que este hombre se olvidó la papilla en una especie de olla, al volver se encuentra una torta granulada, seca y aplastada, el primer pan acaba de tomar forma...Desde ese momento, el pan ha estado unido a la evolución del hombre, ha estado presente en conquistas, revoluciones, civilizaciones, descubrimientos, es decir formando parte de la cultura universal del hombre. Desde ese rudimentario primer pan, fruto del azar del hombre, hasta nuestros días donde la oferta de panes es muy extensa, el consumo de este alimento ha pasado por distintas etapas y civilizaciones". (3).

En Egipto, debido a las constantes crecidas del río Nilo, ofrecía excelentes condiciones para el cultivo de cereales. Se han encontrado datos que en la IV dinastía, en el año 2700 A. de C., se elaboraba pan y un tipo de galletas. (3).

El alimento de los egipcios pobres se componía principalmente de pan y cebolla, de ahí el famoso dicho "contigo pan y cebolla".

La evolución en la panificación se produjo de forma importante durante esta civilización, ya que fueron los egipcios los que descubrieron la fermentación y con ella el verdadero pan, el pan fermentado. El pan sin fermentar (sin levadura) se denomina pan ácimo. El código de Hammurabi (2000 A. de C.) habla ya de "cerveza comible" y "pan bebible", refiriéndose al pan y a la cerveza de cebada, ambos elaborados con la mezcla de cebada y levadura. Sin embargo, los egipcios se dedicaron en mayor medida al cultivo de trigo, ya que la cebada fermentaba mal. (3).

Se puede decir que el pueblo egipcio consolidó las técnicas de panificación y creó los primeros hornos para cocer el pan, en este sentido en el año 4000 A. de C. fue desenterrado un horno en las excavaciones próximas a Babilonia. Según un historiador francés, los egipcios “inventaron” la costumbre gastronómica de colocar un pequeño pan de trigo en el lugar de cada comensal. (3).

Una vez que Grecia adopta el invento del pan, a través de las relaciones comerciales con los egipcios, lo perfecciona. Fueron los griegos, en el siglo III A. De C los que hicieron un arte de la panadería, crearon más de setenta panes diferentes, los panaderos griegos inventaban formas variadas a los panes utilizados para fiestas religiosas, probaban diferentes masas panaderas: trigo, cebada, avena, salvado, centeno e incluso masa de arroz; añadiendo a estas, especias, miel, aceites, frutos secos y seguramente fueron los precursores de la pastelería. (8)

El pan comenzó siendo para los griegos un alimento ritual de origen divino pero luego pasó a convertirse en el sustento popular, símbolo de la comida por excelencia. Este alimento es nombrado en varios escritos de poetas y filósofos griegos: Homero, Platón, Aristóteles, Ateneo, lo que representa que la cultura del pan ha estado presente en las más destacadas culturas. Para muchos historiadores el mito de Jasón en busca del Vello de oro es una metáfora de las rutas griegas en busca del trigo. (3).

En un principio, en el pueblo romano se restringe la elaboración del pan. Preferían alimentarse de gachas y papillas; el pan era considerado por el pueblo como algo ajeno, nada alcanzable; sólo aparecía en las comidas de los señores pudientes. En el año 30 A de C, Roma cuenta con más de 300 panaderías dirigidas por profesionales cualificados griegos; en estas los procesos de elaboración y cocción eran realizados por diferentes profesionales; el precio estaba perfectamente regulado por los magistrados y en el año 100, en época del emperador Trajano, se constituye una primera asociación de panaderos: el Colegio Oficial de Panaderos de carácter privilegiado (exención de impuestos) y se reglamentaba estrictamente la profesión: era heredada obligatoriamente de padres a hijos.(3)

Los romanos mejoraron los molinos, las máquinas de amasar, y los hornos de tal manera que, hoy en día se denomina “horno romano” al horno de calentamiento directo.

Roma propagó la cultura del pan por todas sus colonias, excepto en Hispania, donde la existencia del pan era anterior a la colonización romana; los celtiberos ya conocían las técnicas de amasar y panificar el trigo. (8).

En Roma se formó el Gremio de Panaderos alrededor del año 168 A.de C. Desde entonces, la industria comenzó a formarse como profesión. El gremio o colegio, no permitía a los hijos de los panaderos retirarse de ella y tomar otras rutas. Las panaderías de Roma gozaban en este período de

privilegios especiales, puesto que eran los únicos artesanos que eran libres; el resto de los oficios era realizado por los esclavos. (4).

El comercio panadero se impulsó en la edad media, cuando empezaron a producirse diversos tipos de pan. El tipo de pan consumido tenía implicaciones sociales: el pan blanco era privilegio de los ricos y el negro estaba reservado para los pobres. Se elaboraba a mano en el propio hogar o en el pequeño horno local hasta finales del siglo XIX, cuando el trabajo manual fue reemplazado por máquinas. (2).

Durante la Edad Media no se produjeron progresos notables en la panificación. Además del cultivo de trigo y de centeno, se continuó con el de cebada. En Europa, el cultivo de cereales descendió, y con ellos vinieron los periodos de hambre, la escasez del alimento base, la escasez del pan. En muchos lugares de Europa los monasterios se convirtieron en los principales productores de pan. El pan blanco, en esta época seguía siendo signo de prestigio social, sólo accesible para clases ricas y pudientes. (3).

En el año 943, en Francia, “el mal de los ardientes” surge por el consumo del pan de centeno contaminado por el cornezuelo, hongo parásito que envenena la espiga de este cereal. (3).

Las ciudades en la Edad Media empiezan a cobrar importancia, y ya en el siglo XII surgen los primeros gremios de artesanos de todo tipo de profesionales. Así, el gremio panadero se asocia y se constituyen como profesionales del pan. Al ser el pan alimento base de la población, en esta época, al igual que en Roma, la producción y distribución del pan está controlada por el gobierno. Además de ser alimento base, el pan también se utilizaba –en ambientes de clases adinerada- como plato para colocar la comida, y una vez usado se lanzaba a los pobres. (3).

A finales del siglo XVIII, progresa la agricultura, las investigaciones sobre la harina y se consigue la mejora en técnica del molino; aumenta la producción del trigo y se consigue una harina mejor. El precio del pan baja al aumentar la oferta y el pan blanco (antes sólo para determinadas clases sociales) llega a toda la población. En el siglo XIX se inventa el molino de vapor; así fueron evolucionando los sistemas de panificación y se añade una nueva fase a la elaboración del pan: la aireación de la masa; aparece un nuevo tipo de levadura y surgen técnicas mecánicas para amasar el pan; con estas mejoras la industria del pan va creciendo de manera rápida. (3).

En España, el pan es introducido por los celtíberos, siglo III A. de C., por lo que ya se conocía cuando llegaron los romanos a la península. En la España mozárabe el cultivo de cereales, que no era extenso, era suficiente y por esto el pan era el alimento base de la dieta cotidiana; en cada casa, el ciudadano amasaba el que iba a ser su futuro pan, le ponía una marca que lo distinguiera y lo llevaba a

cocer a los hornos públicos, el panadero cobraba una tasa por ello. Durante esta época se consumía pan blanco y el llamado "pan rojo", un pan más tosco, formado por harina y salvado. (8)

En España, especialmente en la zona mediterránea, existen gremios de panaderos desde hace más de 750 años. En el año 1200 consta la existencia escrita del gremio de panaderos de Barcelona. (8)

El cristianismo también ha utilizado el pan como símbolo. Dios se reencarnó en pan de trigo para quedarse en el mundo y Jesús nace en Belén, que significa pan. En muchos pasajes bíblicos, se nombra el pan. Con Jesús de Nazaret se sigue la tradición judía de la bendición del pan y el vino. El pan fue el alimento de la última cena, y en torno a él se celebra el sacramento de la Eucaristía. Dios le dijo a Ezequiel que hiciera diferentes panes con cebada, haba, lentejas y mijo. El pan también se ha dotado de efectos benditos y milagrosos en muchos lugares de España, para la curación de enfermedades, para ahuyentar malos espíritus. (3).

La religión cristiana está llena de referencias y simbolismos hacia este alimento, desde el Génesis hasta el Nuevo Testamento. Hacia el siglo XIX – XVIII A. de C. Abraham celebra su victoria sobre Codorlaomar y su aliado Salem tomando pan y vino. Moisés dice: "Guarda tus fiestas de los ácidos (tipo de pan hebreo sin levadura) siete días como os he mandado". (4).

Ya en el siglo XX surgieron los molinos automáticos que incrementaron la productividad. Los molinos consisten en parejas de cilindros que giran en sentidos opuestos a velocidades diferentes. Se obtienen harinas más blancas debido a la incorporación del cernido (separar el salvado y las partículas de la harina). Actualmente las fábricas de harina son mecanizadas requiriendo una cantidad inferior de mano de obra. Los molinos tienen una capacidad productiva muy superior y las harinas tienen mayor calidad. En las panaderías el proceso de panificación se automatiza. Se introducen las amasadoras, que airean la masa, las cámaras de fermentación controlada y las cámaras de ultracongelación. Se empiezan a utilizar los aditivos para lograr panes de mayor calidad y se mejoran los sistemas de horneado (surgen los hornos rotativos). (4).

2.1.2. Antecedentes de la pastelería

Después de que las necesidades vitales de comida se apaciguaron, una humilde galleta amasada de harina de aceite y miel fue seguramente la primera tarta de la humanidad. Muy rápidamente, en numerosas civilizaciones, se ofrecía el mejor de los alimentos a distintas divinidades (tierra, sol, fuego) en ceremonias rituales. Además de la calidad de los ingredientes, (harina de flor muy blanca), la forma de las tartas era preparada con mucho cuidado y atención a los detalles. Así

pues, el campesino egipcio que no podía ofrecer un ganso o un cerdo en sacrificio, depositaba cerca del altar una tarta-ofrenda que representaba al animal. (5).

Antiguamente, cuando no se conocía el azúcar y sí la miel de abeja, se la utilizaba para preparaciones dulces en determinadas épocas. Por ejemplo, en tiempos de Jesucristo, los panaderos eran a la vez pasteleros y utilizaban la miel como ingrediente principal de sus recetas combinadas con diversos frutos secos. Así, en la Biblia y en el Corán hay numerosas citas de la miel y de los frutos secos, que combinados y elaborados convenientemente daban lugar a ricos postres. (7)

La historia de la pastelería tiene una estrecha relación con la religión. En la Edad Media, nace en Francia el gremio de los *obloiers*, o productores de obleas, que elaboraban las hostias para las misas de la iglesia. De hecho el año litúrgico marcaba también el tipo de postres y pasteles que se elaboraban durante el año. Con ello el nombre del gremio cambió al de *oblayeurs*. También en la Edad Media, a través de las Cruzadas, los europeos tenían contacto con otras culturas y otros productos como el azúcar y la pasta hojaldre que se incorporaron en la elaboración de pasteles. (6)

En 1440, una ordenanza utiliza por primera vez la denominación, de *pasteleros*. Finalmente, bajo el reinado de Carlos IX, en 1556, nace la corporación de pasteleros que reglamenta el aprendizaje y acceso a la maestría. De aquella época datarán los primeros helados, los *petisús* y los *pithiviers* que afamaron la mesa de Francia. (6)

La introducción del cacao en Europa incrementó el consumo de azúcar por la excelente combinación resultante, extendiéndose rápidamente por las cortes europeas. Venecia y Madeira eran las cunas de una nueva artesanía: la de los confiteros capaces de realizar personajes y frutas con azúcar. Las cortes reales europeas que veían en la repostería azucarada un medio de expresión de su potencia, se apresuraban reclutar a tales artistas. (5)

Los pasteleros disponían de nuevas frutas como el albaricoque. Utilizaban también los muy nuevos licores italianos para perfumar sus preparaciones. La utilización de ámbar y almizcle era frecuente. Nuevas técnicas dieron nacimiento a las pequeñas coles (*choux*), a los merengues al azúcar cocinado, a los macarrones, así como a la nata batida. La “pasta” de azúcar permitió la elaboración de numerosas galletas. La crema chantillí, y los hielos estaban muy de moda, al igual que la utilización de flores en las tartas de violetas y las galletas de jazmín. El caramelo facilitaba la elaboración de lo que crujía. Los pasteleros fabricaban también tartas sofisticadas que mencionaban cestas de vendimias, nudos de espada y a tragaluces de almendras. (5).

En el siglo XVII llega el descubrimiento de la levadura biológica, lo que viene a enriquecer el campo de la bollería con la aparición de brioches y muchas especialidades afines. Este descubrimiento contribuye con mayor fuerza a diferenciar al sector panadero por un lado y al pastelero por otro. (6)

En el siglo XVIII en Francia se inicia el desarrollo del *hojaldre*, lo que marcaría el inicio de la pastelería moderna. A finales de este siglo se desarrolló con fuerza la línea *bollería vienesa* que más tarde María Antonieta popularizó en Francia con productos como el *croissant*. (6)

A principios del siglo XIX Antoine de Carême publica la obra “*El Pastelero Real*”. Se trata de un libro sin parangón, considerado como la primera descripción por escrito de la repostería moderna, con un importante repertorio de recetas que permiten, junto con la tecnología, utensilios y productos especializados que se producirán en esa época, que la pastelería alcance un desarrollo importante. (6)

Durante el siglo XVIII y XIX, los pasteles son ya verdaderas obras maestras, muestra del ingenio y la creatividad, el refinamiento y el gusto de los pasteleros sobre todo cuando se realizan para un gran señor. (6)

En el siglo XIX, se inventaron las primeras máquinas de hacer hielo lo que facilitó la producción en masa. Anteriormente se conservaba en cajas hechas de madera y corcho. (6)

A lo largo de los siglos XIX y XX se mejoraron los equipos y los métodos de producción y selección de los ingredientes. Muchas de las tiendas de pastelería conocidas hoy en día se iniciaron en el siglo XIX. (6)

Será en pleno siglo XX, tras una serie de descubrimientos y desarrollos técnicos lo que permitirá el dominio del frío, el calor, la fermentación, la conservación y la congelación lo que propiciará el que se puedan realizar nuevos avances en la Pastelería. La introducción de la *refrigeración* eficiente y métodos de cocción han dado lugar a grandes avances aumentando la productividad y la calidad de los productos de repostería. (6)

2.2. Definición y tipos de pastelerías

Según Petersen y Plowman (1961; p. 2) la empresa puede definirse como una actividad en la cual varias personas cambian algo de valor, bien se trate de mercancías o de servicios, para obtener una ganancia o utilidad mutua.

La pastelería es aquella empresa cuya actividad básica es la producción de pasteles, pastas u otros dulces, mediante la transformación de las materias primas, en sus diferentes presentaciones, para su posterior distribución y venta.

Las empresas pasteleras se pueden clasificar en:

Cuadro 6. Clasificación de las empresas

Según su tamaño	Grandes	Pequeñas	Micro emprendimientos	
Según su finalidad	Industriales	Comerciales	De servicios	Financieras
Según su conformación legal	Sociedades de hecho	Sociedades de responsabilidad limitada	Sociedad por acciones	Otras
Según el ámbito donde se desempeñan	Locales	Nacionales	Trasnacionales (abarcan más de una nación)	Globales (se desempeñan en todo el mundo)
Según el grado de participación en el capital	Privadas	Públicas	Mixtas (parte del capital es de Estado y parte de particulares)	
Según la modalidad de ventas	Mayoristas	Minoristas		

Fuente: Fainstein, Héctor, Abadi M., Baigros, K., Sciarrotta C.

2.3. Estructura empresarial¹

La estructura es la forma adoptada por una organización, es decir, la manera en que están dispuestas y relacionadas sus partes. H. Mintzberg la denomina configuración estructural y la define como la forma en que se divide el trabajo en tareas distintas y su coordinación.

Esta configuración estructural debe ser adecuada al marco determinado por la estrategia permitiendo así el logro de los objetivos.

¹ SAROKA, Raúl H. y ETCHECETO, Carlos A., Los organigramas, diseño e interpretación, (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1971), págs. 3 a 9.

CHIAVENATO, Idalberto, Administración de recursos humanos, (México, MC GRAW-HILL, 1988) págs. 37 a 39.

Las empresas se desdoblán en tres niveles organizacionales, cualquiera sea su naturaleza o tamaño. Los tres niveles se hallan vinculados y no presentan límites bien definidos, forman parte de la división del trabajo organizacional. Dichos niveles son:

Nivel institucional: corresponde al nivel más elevado de la organización; está compuesto de los directores, propietarios o accionistas y los altos ejecutivos. Se denomina nivel estratégico, porque allí se toman las decisiones y se establecen los objetivos de la organización, así como las estrategias para lograrlos.

Nivel intermedio: también llamado nivel táctico, mediador o gerencial. En él se encuentran los departamentos y divisiones de la empresa. Se encuentra situado entre el nivel institucional y el nivel operacional, permite la articulación interna entre estos dos niveles. Se encarga de que las decisiones tomadas en el nivel institucional sean adecuadas a las operaciones realizadas en el nivel operacional. Amortigua los impactos vaivenes de la incertidumbre traída del ambiente por el nivel institucional y los absorbe y digiere para traer al nivel operacional los programas, rutinas y procedimientos de trabajo establecidos con rigidez, que este último deberá seguir para ejecutar con eficiencia las tareas básicas de la organización.

Nivel operacional: denominado nivel o núcleo técnico, se halla localizado en las áreas internas e inferiores de la organización. Es el nivel organizacional más bajo, allí se ejecutan las tareas y se llevan a cabo las operaciones. Abarca programación y ejecución de las actividades diarias de la empresa. En este nivel se hallan las máquinas, las instalaciones físicas, las líneas de montaje, las oficinas y los puntos de venta, que constituyen la tecnología predominante en la organización. Incluye el trabajo físico relacionado directamente con la fabricación de productos o la prestación de servicios de la organización, cuyo funcionamiento debe seguir determinadas rutinas y procedimientos programados con regularidad y continuidad, que garanticen la utilización total de los recursos disponibles y la máxima eficiencia de las operaciones.

Graficar la estructura de una organización permite facilitar su visualización y comprensión. Para ello se utiliza un diseño llamado organigrama, que es una representación gráfica simplificada de la estructura formal que ha adoptado una organización. Por lo tanto, organigrama es la representación de la forma en que están dispuestas y relacionadas sus partes, es un elemento constitutivo del manual de organización. Este último incluye además, entre otras, la descripción detallada de las funciones, tareas, responsabilidades y nivel de autoridad de cada puesto representado en el organigrama.

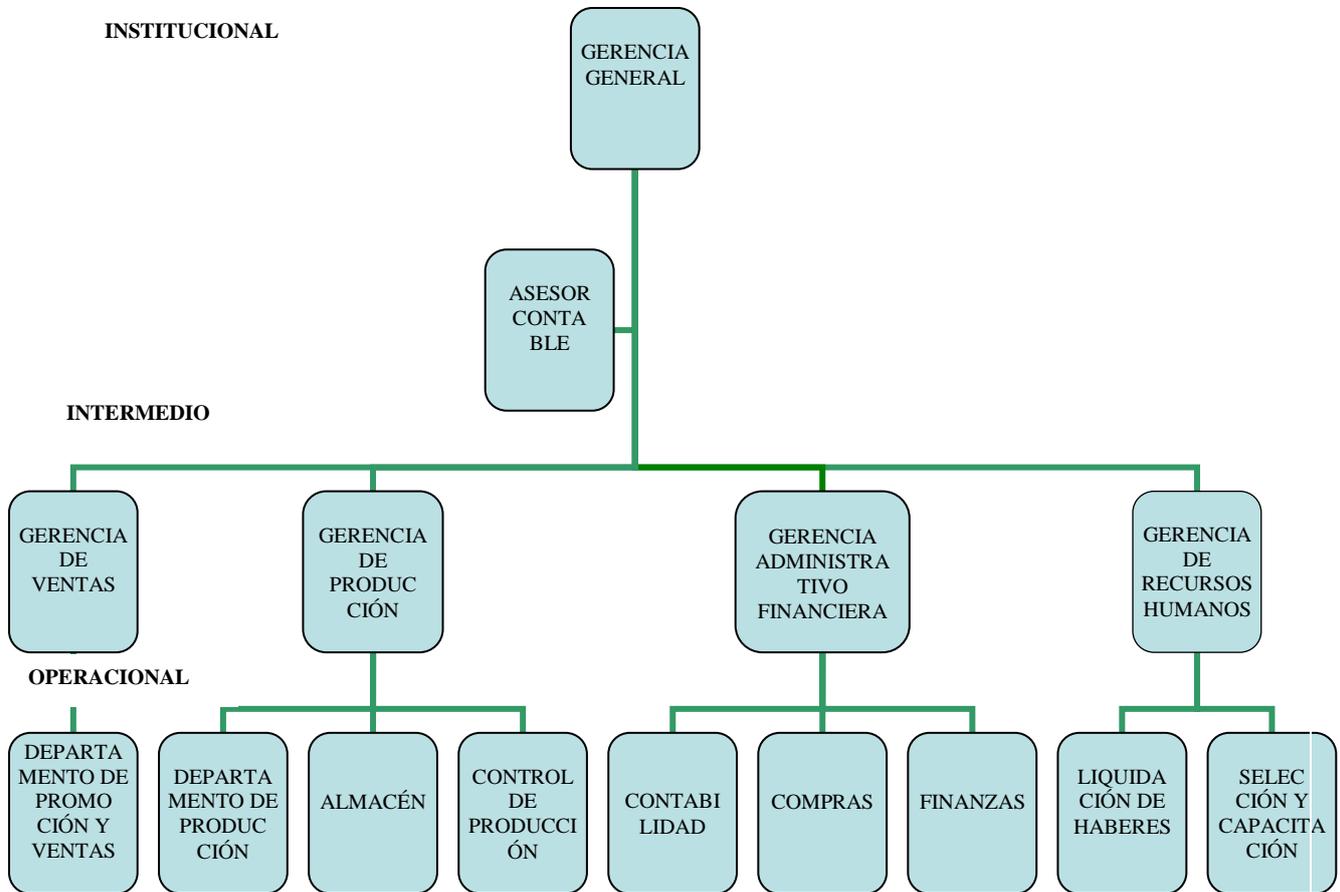
El uso de estos diagramas atiende básicamente a dos aspectos importantes de la estructura de la organización: la comunicación y análisis. Como herramienta de comunicación el diagrama de estructura puede ser ventajosamente utilizado para: informar a los miembros de la organización la

posición relativa que ocupan y la relación que tienen con el resto de la organización; proveer un cuadro global de la estructura; facilitar a las personas que se incorporan a la organización la toma de contacto con la estructura de la misma; entre otras. Como herramienta de análisis el diagrama permite detectar fallas de estructuración, ya sea a través de su observación como así también de las dificultades de diseño que se presenten.

La principal limitación de los diagramas de estructura está contenida en su misma definición cuando se expresa que es una representación gráfica simplificada. El diagrama representa parcialmente la estructura formal de la organización, ya que por razones de conveniencia gráfica o por la imposibilidad de su representación no se incluye cierto tipo de información.

La segunda limitación se origina en la necesidad de que el organigrama debe estar permanentemente actualizado. Si así no se hiciera, se corre el riesgo de convertirlo en herramienta de resultados negativos, ya que cualquier cambio en la estructura transforma en obsoleto el diagrama vigente, y si el mismo sigue siendo utilizado sin ser modificado hará que sus propósitos de comunicación se distorsionen.

Figura 1. ORGANIGRAMA DE UNA INDUSTRIA PANIFICADORA



Fuente: elaboración propia

En el nivel institucional se encuentra el gerente general.

El nivel intermedio está organizado con un criterio de agrupación funcional, integrado en este caso por las funciones de ventas, producción, administración y finanzas y recursos humanos. Cada una de estas áreas está conformada por gerentes medios: gerente de ventas, responsable de identificar las necesidades de los clientes a los cuales debe vender los productos; gerente de producción a cargo del sector que fabrica la distinta gama de productos ofrecidas a los clientes; gerente de recursos humanos a cargo de mejorar el desempeño y los aportes que los empleados puedan hacer a la empresa en el marco de una actividad ética y socialmente responsable y por último el gerente administrativo financiero que actuará como administrador de la información contable, tendrá a su cargo el departamento de contabilidad que es el encargado de velar que las actividades administrativas y financieras se realicen con eficiencia, mantener los registros contables al día y demás funciones que, previamente, le habrán sido definidas.

El nivel operacional está integrado por todas aquellas áreas que dependen de los cuatro departamentos del nivel medio. El área de ventas está formada por un sector: promoción y ventas. En área de producción es aquella en la cual los operarios fabrican los productos para ponerlos a disposición del área de ventas que los ofrecerá a los clientes. La fabricación está organizada en tres áreas: producción, control de producción y almacén. El área administrativa financiera tiene una departamentalización funcional cuyas funciones son: compras, finanzas y contabilidad. El área de recursos humanos también presenta un agrupamiento funcional y en este caso las funciones son: liquidación de sueldos, selección y capacitación de personal.

2.4. Recursos organizacionales²

La organización es un punto de convergencia de un sinnúmero de factores de producción o recursos productivos que deben emplearse con eficiencia y eficacia. Es un proyecto social que reúne varios recursos para alcanzar determinados objetivos. Los recursos son en extremo complejos y diversificados.

Tradicionalmente se ha aceptado que en todo proceso productivo los factores de producción son naturaleza, capital y trabajo. La naturaleza suministra los materiales y las materias primas que deben ser procesados y convertidos en productos o en servicios; el capital proporciona los medios de pago para la adquisición de los materiales y las materias primas necesarias, y para remunerar la mano de obra empleada. El trabajo representa la acción humana o física ejercida sobre los materiales y las materias primas para convertirlos en productos terminados o servicios prestados. Esta clasificación es demasiado simplista y superficial, ya que el proceso productivo es mucho más complejo e intervienen un mayor número de variables.

Los recursos organizacionales pueden clasificarse en cinco grupos:

a) Recursos físicos o materiales: son los necesarios para efectuar las operaciones básicas de la organización, ya sea para prestar servicios específicos o para producir bienes o productos. El espacio físico, los terrenos y los edificios, los predios, el proceso productivo, la tecnología que lo orienta, los métodos y procesos de trabajo dirigidos a la elaboración de los bienes y los servicios producidos por la organización constituyen los recursos materiales.

b) Recursos financieros: se refieren al dinero, en forma de capital, flujo de caja (entradas y salidas), empréstitos, financiación, créditos, etc., que están disponibles de manera inmediata o mediata para enfrentar los compromisos que adquiere la organización. También

² CHIAVENATO, Idalberto, op. cit. p. 126 a 130

están incluidos los ingresos producidos por las operaciones de la empresa, las inversiones de terceros y toda otra forma de efectivo que pase por la tesorería o la caja de la organización.

c) Recursos humanos: son las personas que ingresan, permanecen y participan en la organización, en cualquier nivel jerárquico o tarea. Los recursos humanos están distribuidos en el nivel institucional de la organización (dirección), en el nivel intermedio (gerencia y asesoría) y en el nivel operacional (técnicos, auxiliares y operario).

d) Recursos mercadológicos: constituyen los medios que las organizaciones emplean para localizar, contactar e influir en los clientes o usuarios. También incluyen el mercado de consumidores o clientes de los productos o servicios ofrecidos por la organización.

e) Recursos administrativos: constituyen los medios con los cuales se planean, dirigen, controlan y organizan las actividades empresariales. Incluyen los procesos de toma de decisiones y distribución de la información necesaria, además de los esquemas de coordinación e integración utilizados por la organización.

2.5. Aspectos legales y tributarios

Para que las industrias panificadoras puedan operar legalmente, deben dar cumplimiento a aspectos legales y tributarios que rigen en la actualidad. A continuación se exponen algunos de ellos: (ver ANEXO C).

- Obligaciones de los que profesan el comercio: por el hecho de profesar el comercio se contraen la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidas en la ley mercantil, entre esos actos se cuentan: la inscripción en un registro público, tanto de la matrícula como de los documentos que según la ley exigen ese requisito; la obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin; la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante, así como la de todos los libros de la contabilidad; la obligación de rendir cuentas en los términos de la ley.
- Obligaciones legales con los trabajadores: al momento de iniciar las actividades, si el empleador celebra un contrato de trabajo, deberá dar cumplimiento a determinadas obligaciones que resultan del Régimen de Contrato de Trabajo, de los estatutos profesionales, convenciones colectivas de trabajo y de los sistemas de seguridad social de

modo de posibilitar al trabajador el goce íntegro y oportuno de los beneficios que tales disposiciones le acuerden.

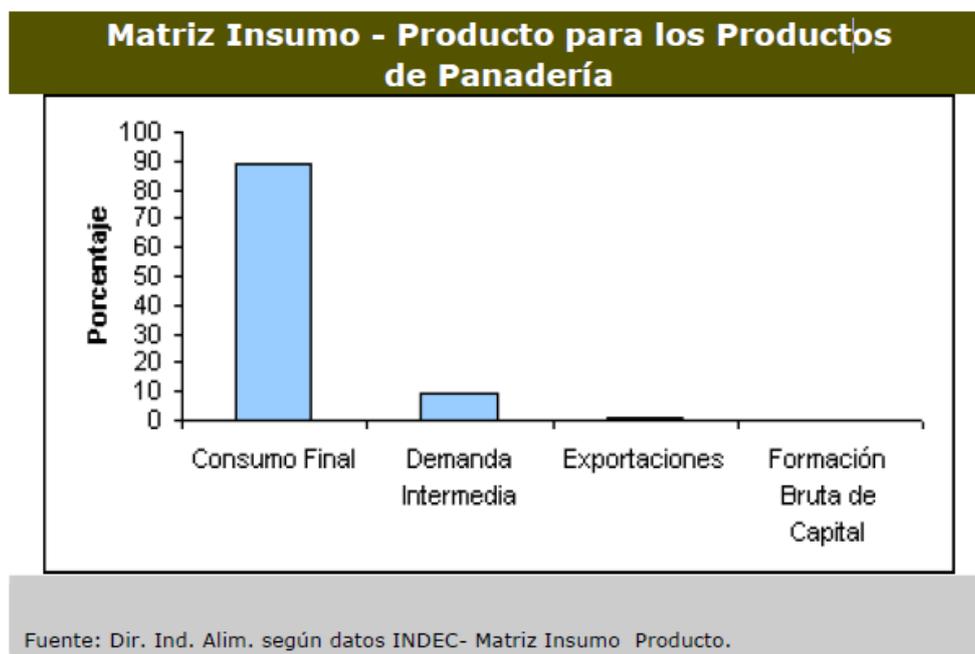
- Declaración y pago del impuesto a las Ganancias: todas las ganancias obtenidas están sujetas al gravamen de emergencia dispuesto por la Ley de Impuesto a las Ganancias.
- Declaración y pago del impuesto al Valor Agregado: es un impuesto que se aplica sobre las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país, las obras, locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de la Nación, las importaciones definitivas de cosas muebles.
- Deberes impositivos: los responsables están obligados a pagar el tributo a Fisco en la forma y oportunidades debidas, personalmente o por medio de representantes legales. Deberán presentar declaraciones juradas que consignen la materia imponible y el impuesto correspondiente.
- Inscripción de impuestos, regímenes de retención, percepción y/o información y recursos de la seguridad social: las personas de existencias visible, sociedades- incluidas las no constituidas regularmente y las de hecho-, a los fines de solicitar la inscripción y/o altas o informar sobre modificación de datos, regímenes de retención, percepción y/o información y recursos de la seguridad social, deberán observar las disposiciones que se encuentran en la resolución N° 10 de la AFIP.
- Habilitación municipal: para tramitar el alta, baja parcial, baja total, cambio de rubro/s, traslado, ampliación de rubro/s referida a actividades comerciales, industriales, de servicios y civiles, se debe realizar, con carácter obligatorio, el trámite de la habilitación de municipal.

2.6. Industria panificadora en Mendoza

El informe sectorial de la Industria de alimentos y bebidas de Mendoza, suministrado por el Instituto de Desarrollo Industrial Tecnológico y de Servicios, brinda información sobre la demanda de productos de panadería y confitería estableciendo que la producción total de pan alcanza los 2,6 millones de toneladas, la producción de pan industrial está compuesta por un 55 % por pan de molde (lacteado) y un 45 % de bollerías (pan de Viena y dulces). A su vez, el 80 % corresponde a pan blanco y el resto a pan integral o negro.

La composición de la última matriz insumo- producto, generada por el INDEC en el año 1997, muestra que el consumo final representa el 89,4 % del total de productos de panadería demandados. En segundo lugar se encuentra la demanda intermedia (sectores de la economía que utilizan los productos de panadería como insumos para elaboración de otros productos) con el 9,3 %. Le siguen las exportaciones y la formación bruta de capital (en este caso, corresponde a la variación de las existencias o stocks de productos de panadería) con el 0,9 y el 0,3 %, respectivamente. La participación relativa de cada uno de estos cuatro sectores no se vio afectada en forma significativa del año 1997 a la fecha.

Gráfico 12



El consumo final de los productos de panadería tiene que ver casi en su totalidad con el gasto de los hogares. La demanda intermedia tiene como componente principal a los restaurantes.

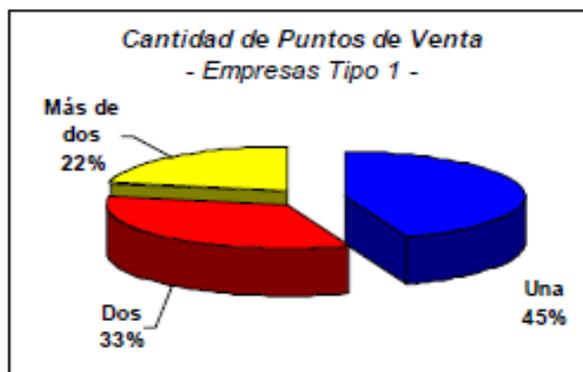
Cuadro 7. Composición de la demanda intermedia productos de panadería

Rama de Actividad Económica	Participación
Hoteles	2,34%
Restaurantes	79,42%
Administ. pública, defensa y planes de seguridad social afiliación obligatoria	8,05%
Enseñanza pública	2,18%
Enseñanza privada	4,61%
Salud humana pública	1,46%
Salud humana privada	1,06%
Total	100,00%

Fuente: Dir. Ind. Alim. según datos INDEC- Matriz Insumo Producto.

Con respecto a la infraestructura-tecnología establece que de todas las empresas “Familiares” encuestadas, sólo el 10 % tiene más de un (1) punto de venta, mientras que en las empresas “Grandes”³ la distribución es como se muestra en el siguiente gráfico:

Gráfico 13. Cantidad de Puntos de venta



Fuente: Idlts 2007

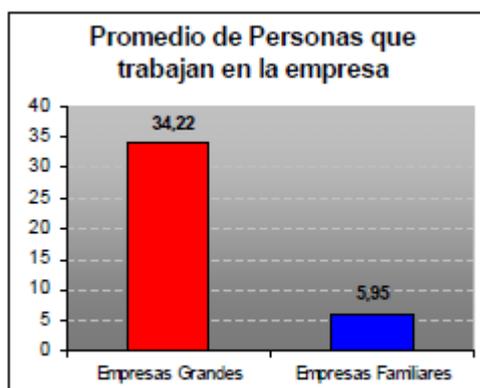
Como se observa, un 55 % de las panaderías consideradas “grandes” tienen como puntos de venta dos (2) o más locales (en los que esta comprendida la “casa central”). En ambos casos la capacidad instalada utilizada está alrededor del 90 %, existiendo muy poco margen para llegar al “cuello de botella” o saturación de sus capacidad productiva, por lo que si se piensa en crecer, habría que hacer previsiones para incorporar más personal (poner doble turno laboral) y/o pensar en una

³ La calificación de “grande” y “familiar” es diferente de la calificación PyMEs realizada por el Ministerio de Economía y Producción de la Nación, Subsecretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional. Donde para empresas industriales las “grandes” son aquellas cuyas ventas anuales sin IVA superan los \$ 60.000.000. En el presente estudio el 100 % de las empresas relevadas facturan menos que este monto anual.

ampliación de infraestructura y tecnología productiva (principalmente en hornos, amasadoras, heladeras y vehículos refrigerados para distribución).

En cuanto a la cantidad de personas promedio que trabajan en las empresas, la distribución es la siguiente:

Gráfico 14

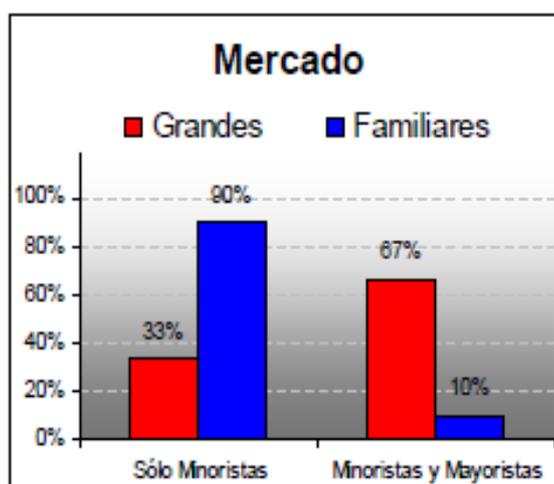


Fuente: Idits 2007

Con respecto al mercado, el 90 % de las empresas “familiares” venden sus productos en mercados minoristas (público en punto de venta propio), directamente a consumidores finales, mientras que en el caso de las “grandes” sólo el 33 % se dedica exclusivamente a la venta al por menor, el resto vende a otros negocios como drugstores, hoteles, restaurantes, café, escuelas, hospitales, instituciones, etc. Los híper y supermercados considerados como empresas grandes, dentro del sector económico “comercio”, no incluidos en este estudio, tienen pequeñas panaderías de su propiedad en su interior, las que venden directamente a consumidores finales.

En cuanto a la publicidad, el 60 % de las empresas “familiares” promociona sus productos por medio de folletos, gráfica, radio, etc. En el caso de las “grandes”, ese valor es mayor, siendo el mismo del 78 % e incluyen al promoción televisiva, especialmente en canales por cable.

Gráfico 15. Distribución del Mercado



Fuente: Idits 2007

El citado informe sectorial, incluye un análisis de las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas (FODA), que presenta el sector panadería y confitería integrado por pequeñas y medianas empresas, donde se pueden enumerar textualmente las siguientes:

Fortalezas:

- Crecimiento de las ventas de acuerdo al mercado.
- Desarrollan más productos nuevos que las panaderías industriales.

Debilidades:

- La mayoría no tiene gerentes profesionales.
- No tienen los recursos financieros necesarios.
- Tienen estructura insuficiente para desarrollar el negocio.
- No tienen una estrategia comercial ni dirección de largo plazo definidas.
- Tienen costos unitarios más altos que las panaderías industriales.
- La mayoría tienen obsolescencia tecnológica.
- La mayoría no tiene el personal idóneo en cada puesto de trabajo.
- No tienen los canales de distribución desarrollados.
- No tienen sistemas de control de gestión de negocios.
- No tienen la estructura de ventas necesaria.
- No tienen un programa de inteligencia comercial o plan de negocios.
- El personal no está motivado (alta rotación).
- Publicidad escasa.

Oportunidades

- Pueden desarrollar nuevos productos para nuevos mercados.

- Tienen la posibilidad de mejorar sus costos operativos.
- Se espera que la situación económica del país mejorará en los próximos años.
- Mejorará el poder adquisitivo de sus clientes.
- Aumento del consumo de bienes inferiores y de los hogares unipersonales y por ello mayor consumo fuera del hogar.
- Las barreras de entrada a la industria son altas.

Amenazas

- No pueden conseguir financiamiento a un plazo e interés atractivo.
- No pueden desarrollar o adquirir nuevas tecnologías de fabricación.
- Los Hipermercados y supermercados ingresan como competidores en el canal de comercialización de panificados industriales.
- Los proveedores tiene mayor poder de negociación. No tienen posibilidades de mejorar el abastecimiento de materias primas (oligopolios de la harina y azúcar).
- El mercado está cambiando de hábito y creciendo hacia un mayor consumo en pan industrializado.
- La situación inflacionaria del país parece inestable.
- Logística muy dependiente del transporte automotor (altos costos de transporte).
- Trigo de baja tipificación por calidad industrial, harinas de baja homogeneidad, dependencia de mezclas a medida.

En Mendoza, la industria panificadora se encuentra constituida en su mayoría por pequeñas y medianas empresas, que fabrican gran variedad de bienes de consumo. Uno de los problemas más graves que presentan los empresarios panaderos y pasteleros, es la dificultad para determinar costos de producción precisos, debido a que lo determinan de acuerdo a su experiencia, vagos conocimientos en el área de costos, etc., dándole principal importancia a los costos de la materia prima y de la mano de obra, reflejando la existencia de sistemas de determinación de costos deficientes e inadecuados.

Según Kaplan y Cooper (2000, p.13), los cambios en el mundo empresarial desde mediados de los años 70, disparados por la competencia global y las innovaciones tecnológicas, han conducido a innovaciones sorprendentes en la utilización de la información financiera y no financiera en las organizaciones. El nuevo entorno exige una información más precisa sobre los costos y la forma de proceder en cuanto a actividades, procesos, productos, servicios y clientes de la organización. Muchas empresas no están obteniendo ventajas competitivas derivadas de los sistemas de costos, ya que los directivos dependen de información procedente de un sistema de costos diseñado para un era tecnológica más sencilla, cuando la competencia era local y no global y se presentaban productos y servicios estándar y no personalizados; cuando la rapidez, calidad y toma de decisiones eran menos críticas para el éxito.

Muchas empresas, para facilitar las decisiones de la dirección, utilizan sistemas de costos directos ignorando totalmente los costos generales a la hora de calcular los costos de los productos, servicios y de los clientes. Solo asignan los costos de materiales y los costos directos de personal a los productos. Los métodos de costos directos son adecuados si los costos indirectos y de estructura son una pequeña fracción de los costos totales.

Las empresas necesitan sistemas de costos para realizar tres funciones primarias:

- Valoración de inventarios y cuantificación del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales;
- Cálculo de los costos de las actividades, productos y clientes; y
- Proporcionar feedback a los directivos y empleados respecto a la eficiencia de los procesos.

Entre las ventajas competitivas que se pueden obtener de un sistema de costos adecuado se pueden encontrar: diseñar productos y servicios que satisfagan las expectativas de los clientes y, al mismo tiempo, puedan ser producidos y entregados con un beneficio; detectar dónde hay que realizar mejoras continuas o reingeniería en calidad, eficiencia o rapidez; guiar las decisiones de inversión y de oferta de productos; elegir entre los proveedores alternativos; negociar con los clientes el precio, las características de los productos, la calidad, las condiciones de entrega y el servicio a satisfacer;

estructurar uno procesos eficientes y eficaces de distribución y servicio para los segmentos objetivos de mercado y de clientes, entre otros.

Considerando lo anterior, si las empresas no disponen de un sistema de información de costos adecuado y continúan con un sistema de información deficiente, basado en enfoques y creencias tradicionales, sin comprender la nueva realidad y sin poder reaccionar ante la competencia, obtendrán una medición de la utilidad y una valoración errada del inventario y como consecuencia sus decisiones operacionales y estratégicas serían incorrectas, poniendo en duda la sobrevivencia en un mercado cada vez más exigente e informado.

Según Gaudino (2001, p. 449) los problemas habidos en el mundo han motivado el avance de los conceptos de análisis de costos. Los cambios habidos han generado la noción, cada vez más cabal en las empresas, de tener que reducir costos y modificar los diseños de los productos para poder competir. Consiguientemente éstos tendrán un ciclo de vida útil cada vez más cortos, erigiendo cambiar el diseño de los procesos productivos para abaratarlos sin dejar de considerar el mantenerse permanentemente al día en materia tecnológica. Esta situación motivó el surgimiento del *Target Costing* o Costeo por Objetivos.

Un sistema de costos por objetivos determina objetivos de costos por medio de sustraer al precio competitivo del mercado el margen de utilidad requerido. El propósito de este sistema será asegurar un adecuado nivel de utilidades, por medio de la aplicación simultánea de la planificación de utilidades y de costos.



CAPÍTULO II
CONCEPTOS BÁSICOS DE COSTOS
APLICABLES EN LA INDUSTRIA
PANIFICADORA

1. TEORÍA GENERAL DEL COSTO

1.1. Sistema de información de costos

1.1.1. Definición y características ⁴

La contabilidad de costos es un sistema de información –histórico y predictivo- enfocado a la medición de los costos totales y unitarios de los bienes, de los servicios y de cualquier tipo de decisión económica o actividad del ente. Comprende métodos para la reorganización, clasificación, distribución, agregación e información sobre los costos reales y su comparación con los costos estándares.

La contabilidad de costos reúne ciertas características:

- Es analítica: hace referencia al grado de análisis, a mayor grado de detalle, mayor y mejor información acerca de todos los factores que inciden en los niveles de costos y por lo tanto, a brindar elementos que permitan mejorar los niveles de eficiencia.
- Se refiere a períodos de corta duración: como consecuencia de la velocidad con que se mueve el mundo de los negocios, el tiempo se ha convertido en un factor crítico y cualquier demora en la toma de decisiones o de reacción frente a circunstancias adversas, puede traer consecuencias muy serias. Es por ello que hoy no se concibe la existencia de una contabilidad de costos sin la posibilidad de obtener información, por lo menos de frecuencia mensual sobre costos, u otros fenómenos acerca de los que revela y procesa datos.
- Le da igual importancia a las unidades que a los valores: como la contabilidad de costos consiste en efectuar mediciones mejorando la eficiencia, no se puede dejar de lado en la información relevada y procesada lo referido a datos físicos de los recursos escasos. La producción comienza siempre a nivel físico, tanto en cantidades de elementos como en cantidades de trabajo, en tiempo y en uso de elementos de estructura. La valorización de esos conceptos tiene su importancia pero el inicio de todo proceso es siempre físico.
- Procesa principalmente información referida a operaciones internas: debido a que los procesos de transformación se producen dentro de la unidad productiva, y los insumos aplicados a esos procesos son los que registra y cuantifica la contabilidad de costos.

⁴ GIMÉNEZ, Carlos M., Gestión & Costos, (Buenos Aires, Ediciones MACCHI, 2001) págs 46 a 55.

- Requiere de una mayor flexibilidad como sistema: para que sea útil en el cumplimiento de sus objetivos, tiene que tratarse de un sistema suficientemente flexible, ágil y hasta ingenioso, de modo tal que pueda brindar información sobre costos en unidades económicas.

- Trabaja muchas veces con valores predeterminados: en materia de costos existen muchos elementos que pueden predeterminarse, es decir, estimarse con razonable aproximación, antes de incurrir en ellos, de forma tal que una vez incurridos sean medidos por las predeterminaciones practicadas.

1.1.2. La contabilidad estratégica⁵

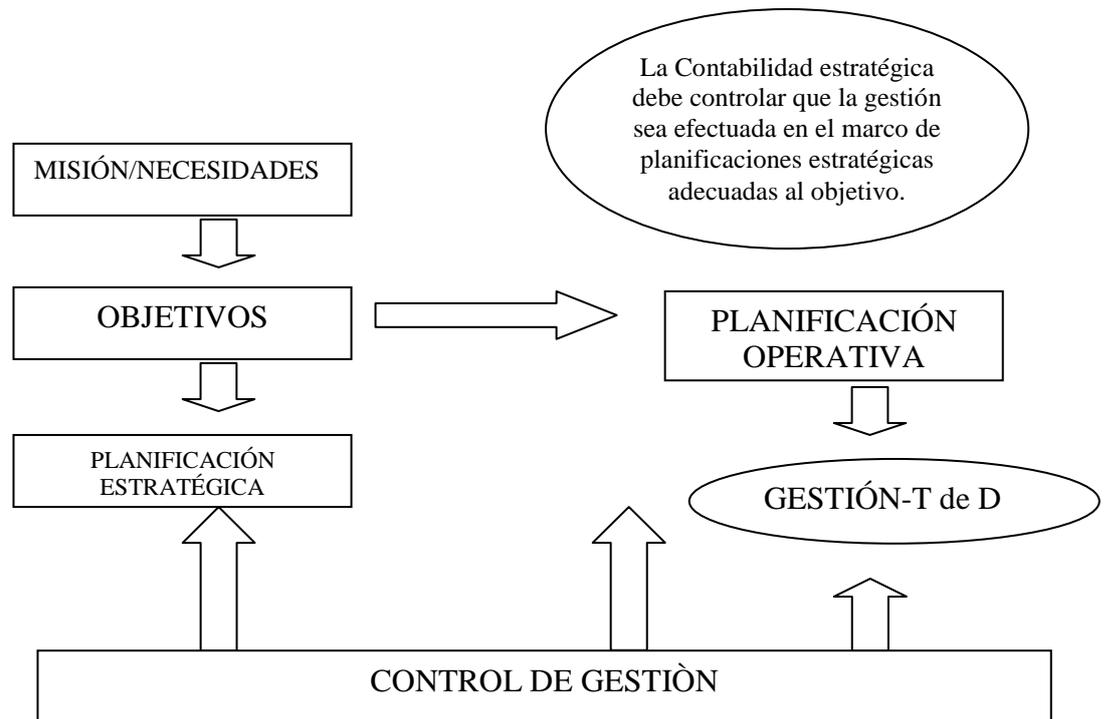
A medida que el entorno cambia, el sistema tradicional de contabilidad no brinda información suficiente, las empresas requieren un nivel de información más avanzado y completo para resolver los requerimientos del nuevo entorno, caracterizado por la innovación, la competencia global, la inestabilidad, dinamismo, avances tecnológicos de importancia, consumidores exigentes y capacitados que requieren mejores productos a más bajo precio, entornos económicos cambiantes y globalizados, entre otras características que hicieron que la contabilidad haya evolucionado en los últimos años.

Como consecuencia de la realidad económica y los mayores niveles de complejidad, las decisiones ya no pueden tomarse aisladamente y en base a la intuición, sino que debe tenerse en cuenta un marco estratégico que responda al objetivo organizacional. Es necesario que la estrategia de la empresa cuente con el apoyo de la contabilidad.

Es así, que la contabilidad debe ser estratégica para que sea útil para la definición, revisión y control de la planificación estratégica.

La contabilidad estratégica es un sistema contable (en su sentido amplio, formal e informal, con datos financieros y no financieros) que debe satisfacer un conjunto de necesidades referentes a información externa, de gestión y de retroalimentación.

⁵ ERCOLE, Raúl A., El apoyo contable a la estrategia, Trabajo presentado al VI Congreso Internacional de Costos (Portugal-Braga, 1999), 18 págs.

Figura 2. Contabilidad Estratégica

Fuente: Raúl A. Ercole, op. cit.

Mallo, Kaplan, Meljem y Giménez (2000, p. 19) expresan que recientemente ha aparecido una versión integral y estratégica, conocida bajo el nombre de Contabilidad Directiva, definida como un sistema mínimo periódico de información, sistemático y completo, que necesita de toda empresa para tomar decisiones racionales para el desarrollo de sus negocios, que engloba los fines de la Contabilidad de Gestión e incluye un análisis del entorno sustancialmente medido en la evolución de la competencia y la clientela. Este enfoque coincide con la definición de Contabilidad Directiva que da el Institute of Management Accounting “como proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada por los diversos niveles de la dirección para planificar, evaluar y controlar la organización y asegurar la asignación óptima de los recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial”.

1.2. Conceptos básicos de costos

1.2.1. Concepto económico de costo

Según la ponencia “El Significado del Costo”, presentada en el XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, por García Laura G. (2002, Octubre) la Teoría General del Costo

asume la relatividad del concepto considerando, principalmente, que cada empresa individual tiene su propio concepto de costo y anota, determina, agrupa, clasifica y analiza los costos sobre la base de su particular organización técnica y administrativa, reflejo directo de la naturaleza de la producción y de las dimensiones de la empresa, teniendo en cuenta, sobre todo, los objetivos que se persiguen a través de la utilización de los datos de costo.

El costo surge a partir de una actividad de producción y considerando que toda actividad de producción es factible de ser analizada desde un enfoque técnico o desde un enfoque económico, esto conduce a la posibilidad de analizar el fenómeno de costo desde cualquiera de las dos perspectivas.

En el marco del contexto técnico surge una figura de costo a partir de la vinculación entre recursos empleados y bienes o servicios obtenidos: “el **costo tecnológico**, según el cual éste no sería otra cosa que el conjunto de las energías (de los factores productivos) destruidas en la producción. En este caso, el dinero no sería sino un medio, un instrumento para medir dichas energías y hacerlas homogéneas a fines contables”. Se puede inferir que, desde un punto de vista técnico, el costo se limita a una relación esencialmente física en la cual la moneda cumple la función de homogeneizar los distintos recursos o factores consumidos.

Desde el enfoque económico, el fenómeno costo adquiere una significación totalmente diferente. Una actividad económica supone, por definición, que los bienes implicados en la misma, en cualquiera de los dos extremos de la operación de producción aunque casi siempre en ambos, son escasos. Los recursos escasos que constituyen las “entradas” del proceso, una vez que han sido utilizados para el logro de un determinado resultado, **pierden la posibilidad** de generar otros resultados distintos que podrían haberse obtenido con una combinación diferente de los mismos recursos. Por lo tanto, el concepto económico de costo se integra por dos componentes:

- a) **componente físico**: representativo de la relación técnica que se establece entre recursos y resultados en un proceso productivo.
- b) **componente de valor**: representativo del valor económico de los recursos o factores productivos.

Ambos componentes son constitutivos del concepto indefectiblemente: el componente físico, porque sin él, obviamente, no hay actividad productiva; el componente de valor, por la condición de escasez del primero por tratarse de bienes económicos.

Siguiendo a Carlos Giménez (2001, p.41), admite que:

- El concepto de costo comprende el concepto de esfuerzo o sacrificio económico, lo que se manifiesta en la disposición o alguna forma de desprendimiento o de renuncia a recursos escasos;
- Siempre se trata de recursos escasos, propios del fundamento de la ciencias económicas;
- Dicho esfuerzo o sacrificio tiene una medida que está relacionada con el tipo de necesidad a satisfacer y con objeto a obtener para satisfacerla, por lo cual existe siempre un concepto de valor inseparable de una acción de tal tipo en un mercado;
- El esfuerzo o sacrificio puede manifestarse mediante la disposición de riqueza cierta y poseída o mediante la renuncia a riqueza hipotética.
- El objeto, en sentido amplísimo, a obtener para satisfacer una necesidad puede ser de cualquier tipo, con variantes notables de uno a otro, tales como:
 1. la producción de un bien físico;
 2. la prestación de un servicio;
 3. el desarrollo de cualquier función en una unidad productiva;
 4. el desarrollo de cualquier actividad, más allá de lo que pueda hacerse en un ente lucrativo, y que puede desarrollarse a nivel individual o en cualquier otro tipo de entes;
 5. la obtención de un privilegio como puede ser el de abstenerse de realizar alguna tarea, actividad o acción penosa, a cambio de que la realice un tercero, o de su simple abstención de ser ello posible;
 6. la obtención de un goce físico, intelectual o espiritual;
 7. cualquier otra finalidad u objetivos a los que no pueda acceder sino a cambio de esfuerzo económico propio del concepto de costo.

De acuerdo con Osorio (1986, p. 199), la expresión “costo” es una expresión sin significado concreto, si la misma no es debidamente acotada de manera de precisar su contenido y extensión. Afirma también que se pueden identificar, desde el punto de vista de la racionalidad con que se han utilizado los distintos factores de la producción, diferentes conceptos de costos a partir de un concepto genérico según el cual costo es todo sacrificio de bienes económicos, valuados de determinada manera, realizado con el objeto de generar un ingreso más o menos diferido en el tiempo o cumplir un objetivo determinado. Expresa además la diferencia entre costo resultante o incurrido y costo necesario:

1. Costo resultante o incurrido: es el que surge de la adición de las remuneraciones pagadas o reconocidas como inherentes a todos los factores de la producción que han sido sacrificados para el cumplimiento de un proceso productivo, cualquiera sea el objetivo del mismo, con prescindencia de la racionalidad de dicho sacrificio.

2. Costo necesario: es el que considera sólo el sacrificio racional o ineludible de los factores productivos necesarios para el cumplimiento de un proceso productivo que tiene por objeto final la obtención de un producto o de un servicio, en atención a las características del ente o modalidades del proceso.

1.2.2. Ideas básicas de costos

Enrique Nicolás Cartier en su ponencia presentada al XXVI Congreso Argentino de profesores universitarios de Costos, titulada “Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos”, expone siete ideas básicas, citadas textualmente a continuación:

- 1) Todo proceso de producción es un sistema de acciones que pretende incrementar la capacidad de satisfacción de necesidades de ciertos bienes o servicios.
- 2) El desarrollo de las acciones o actividades (entendidas éstas como conjunto de acciones que poseen ciertos elementos comunes) demanda necesariamente el consumo de determinadas cantidades de factores.
- 3) Toda acción, o actividad, desarrollada en un proceso productivo global genera un “servicio”, el que puede ser siempre mensurable en términos de alguna “unidad de obra”.
- 4) Los “usuarios” de los servicios de una acción o actividad pueden ser:
 - Los objetivos finales (productos) perseguidos en el proceso de producción, o bien
 - Otras acciones, o actividades, que componen el proceso de producción.
- 5) Según el tipo de “usuario” de sus servicios, una acción o actividad, podría clasificarse como:
 - ACCION o ACTIVIDAD DIRECTA: la que generara “servicios” (unidades de obra) que son consumidos- de algún modo- por los productos.

- ACCION o ACTIVIDAD INDIRECTA: la que generara “servicios” (unidades de obra) que son consumidos por otras acciones o actividades del proceso.
- 6) Las “unidades de obra” de cada acción o actividad (sea esta directa o indirecta) pueden ser costeadas mediante la aplicación de la “ecuación general del costo”.

Figura 3. ECUACIÓN GENERAL DEL COSTO

$$\underline{Ca} = \sum \underline{QX(i), a} * \underline{PX(i)}$$

Costo de un objetivo "a"
Componente Físico
Componente Monetario

- 7) En el costeo de las “unidades de obra”, el componente físico de cada factor, en su referencia unitaria, sigue siendo una “relación de eficiencia”.

1.2.3. *Clasificaciones relativas de costos*⁶

A continuación se hace una síntesis de las clasificaciones de costos expuestas por Gimenez, Carlos:

➤ **Por su asignación:** los costos por su asignación, o sea la relación entre un concepto de costo y un objeto de costo, se clasifican en:

- Directos
- Indirectos

Los **costos directos** son aquellos que corresponden a factores que pueden vincularse en forma inequívoca y excluyente con un objetivo del proceso productivo. Está integrado por aquellos conceptos que integran indudablemente el producto físicamente o significaron alguna

⁶ GIMÉNEZ, Carlos M., Gestión & Costos, op. cit. págs. 58 a 81.

forma de acción sobre el mismo o sobre la prestación del servicio, de tal manera que resulta evidente la existencia de tal relación. Es costo directo la materia prima, en cuanto ninguna duda puede existir acerca de su integración física al producto; es costo directo el trabajo utilizado en el proceso sobre el bien producido, donde se determina tipo de actividad y cantidad de actividad aplicada y es costo directo el valor de la pintura utilizada para la terminación de un producto, como es costo directo la limpieza de una pared previa al empapelado, en el caso de la prestación de un servicio. Los costos directos se “asignan” claramente a los productos.

Los **costos indirectos** son aquellos que corresponden a factores que no pueden vincularse (por imposibilidad o por no ejercicio de la posibilidad) en forma inequívoca y excluyente con un objetivo del proceso. Está integrado por aquellos conceptos respecto de los cuales no resulta evidente la relación con el objeto de costeo. Los costos indirectos deben ser “distribuidos” en función a una relación de causa efecto entre los mismo y el objeto de costo.

➤ **Por la posibilidad de control:** este aspecto se halla vinculado con los centros de responsabilidad; su objeto es considerar la acción del encargado en cuanto al tipo de costos sobre el que puede ejercer influencia. De esta manera, en cuanto a la incumbencia del encargado, los costos se pueden dividir en:

- Costos controlables
- Costos no controlables

Los **costos controlables** son aquellos sobre los cuales el responsable del centro tiene incumbencia directa, ejerciendo un significativo grado de influencia, de manera que su magnitud o grado de eficiencia en su utilización puede incrementarse o reducirse por decisión del responsable.

Los **costos no controlables** son los no pueden aumentarse o reducirse por decisión de los responsables de los centros, por ser la consecuencia de inversiones, compromisos u obligaciones que se hallan fuera de su competencia. Responden a situaciones sobre las que no puede ejercer acción válida o dominio, como por ejemplo las amortizaciones de los bienes de uso.

➤ **Por la elección de alternativas:** desde este punto de vista los costos se pueden clasificar en:

- Costos relevantes

- Costos no relevantes

Esta clasificación se relaciona directamente con la idea de costos diferentes para fines diferentes. No existe una regla establecida para determinar que costos son relevantes para una determinada decisión y cuales no, pero se puede decir que los costos que pueden asociarse a un determinado curso de acción, que aparecen, se modifican o desaparecen al llevarse a cabo este curso de acción, son costos relevante. De lo contrario, si resulta indiferente para cualquiera de las alternativas analizadas, entonces se trata de un costo no relevante.

➤ **Por la relación con el resultado:** esta clasificación tiene relación directa con el concepto de costo y con lo que es el centro conceptual de toda actividad empresarial: la diferencia entre los valores de costo por lo que se entrega al mercado y el valor de lo que se recibe a cambio de ese mercado. Se puede clasificar en:

- Costos no expirados
- Costos expirados

El caso más claro aparece cuando se trata de la obtención de un producto industrial; mientras esa unidad permanece en stock, a la espera de ser vendida, constituye un activo y se incurrió en un costo para obtenerla. Se espera obtener por su venta un ingreso superior a ese costo, esa espera o demora en el stock, se produce porque no se ha logrado aún el ingreso esperado, el que debe considerarse apareado a tal costo, con lo cual se cumple el circuito y el costo del producto, hasta ese momento no expirado, pasa a ser expirado.

➤ **Por el tipo de recurso que representa o por su disponibilidad:** se divide en:

- Costos incurridos
- Costo de oportunidad

Son **costos incurridos** todos aquellos donde se han insumidos recursos escasos o riqueza poseída, ya sea que se trate de riqueza entregada, de riqueza transformada.

En cambio, cuando se habla de **costo de oportunidad**, se hace referencia a riqueza no poseída, hipotética, que podría haberse obtenido pero que se renuncia a la obtención de ella o se la resigna, a cambio de la elección de alguna otra alternativa en virtud de la cual esa expectativa de obtención de riqueza se convierte en inválida.

➤ **En relación a la coincidencia ente el devengamiento y el pago:** hace referencia dicha clasificación a la coincidencia o no del devengamiento de los costos con el periodo en que se paga, se consideran:

- Costos de desembolso
- Costos de no desembolso

Los **costos de desembolso** implican una salida de dinero en el mismo periodo de su devengamiento o imputación. Ej.: sueldos y cargas patronales que se pagan en el mismo mes en que se ha recibido la prestación del servicio.

Los **costos de no desembolso**, hace referencia al costo devengado o imputado en un periodo que no origina una salida de dinero en el mismo periodo. Ej.: depreciación de bienes de uso, impuestos pagados por anticipado, seguros, sueldos de un mes que se pagan durante el mes siguiente, etc.

➤ **Con relación a las condiciones operativas en que se han desarrollado las tareas productivas:**

- Normal
- Anormal

El **costo normal** es aquel que se determina con el fin de imputar al producto solo los factores compatibles con el desempeño operativo normal, excluyendo el costo de los consumos considerados anormales. Ej.: consumo de materia prima, materiales directos, horas de trabajo directo, entre otros, dentro de los límites establecidos por la empresa como normales.

En cambio, el **costo anormal** es aquel originado por consumos que exceden los límites establecidos como normales, causados por circunstancias externas a la organización o internas como ineficiencias en el uso de los factores, por ejemplo consumos en exceso de materias primas, materiales directos y horas de trabajo directo, pérdida de la producción terminada, entre otros.

➤ **En relación a la toma de decisiones:** desde este punto de vista se puede distinguir:

- Costo marginal

- Costo diferencial

El **costo marginal** se define como el incremento de costo en que se incurre por incrementar en una unidad el nivel de actividad.

El **costo diferencial** es el incremento de costo en que se incurre por aumentar la actividad aprovechando un tramo de capacidad disponible.

➤ **En relación al período de relevamiento:** teniendo en cuenta el momento en que obtienen o determinan los costos, estos se dividen en:

- Costos históricos

- Costos predeterminado

Los **costos históricos, reales o resultantes**, se trata de costos que surgen del procedimiento 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 y unitarios una vez que se han realizado todas las operaciones relacionadas con la producción. Son costos realmente incurridos, la críticas más importantes que reciben hacen referencia a que la información que proporciona se refiere a hechos pasados, que recién se los puede conocer 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.

Los **costos predeterminados**, se llaman así por cuanto la determinación del mismo se establece antes de incorporación de los insumos, antes de tener el objeto del costeo al cual asignarlo. 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. El objetivo principal de la determinación del costo con anterioridad a la iniciación de la producción es que el costo del producto no cargue con ineficiencias u ociosidades que en la determinación histórica quedan incluidos.

➤ **Por la función:** en términos generales, resulta tradicional la distinción de la empresa en cuatro áreas funcionales, por lo menos así consideradas tanto contablemente como para la determinación de costos que son: producción, comercialización, financiación y administración. Entonces se puede distinguir costos funcionales de:

- Costos de producción
- Costos de comercialización
- Costos de financiación
- Costos de administración

Serán **costos de producción** los valores de todos los insumos incurridos desde que la materia prima ingresa a la empresa hasta que el producto terminado llega a la puerta de entrada del almacén de productos terminados (siempre que éste se encuentre geográficamente muy cerca de la planta); de lo contrario, si el almacén de productos terminados esta geográficamente alejado de la fabrica, el corte se produce en el momento de salida de la planta, por cuanto el costo de traslado al almacén de productos terminados responde a una necesidad de comercialización y no de producción. Se exceptúan del concepto costo de producción aquellos insumos en los que se incurre pero que, por circunstancias especiales (por ejemplo: trabajo parado por falta de energía) no deben integrar el costo sino trasladarse directamente al resultado del periodo.

Son **costos de comercialización** los valores de todos los insumos en que se incurre desde que el producto terminado llega a la puerta de entrada del almacén de productos terminados (o desde que sale de fabrica) hasta que el producto resulta entregado a satisfacción del cliente y convertido en dinero. Estos costos normalmente pasan directamente al estado de resultado y solo en casos especiales, cuando existan motivos suficientes, algunos conceptos se difieren temporariamente manteniéndolos algún tiempo en el activo.

Son **costos financieros** los valores de todos los insumos en 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 imposibilite.

Son **costos administrativos** los valores de todos los insumos vinculados a la gestión general de la actividad, no vinculables específicamente con las tres clasificaciones anteriores, o todos aquellos conceptos que, por sus especiales características, no cabe incluirlos en alguna de esas categorías. Se trasladan normalmente al resultado, salvo que por circunstancias especiales den fundamento técnico suficiente como para proceder al diferimiento de alguno, tratándose sólo ello en circunstancias excepcionales.

➤ **Por su variabilidad:** la variabilidad hace referencia al comportamiento de un concepto de costo en relación con las modificaciones en el nivel de actividad. Se puede encontrar la siguiente clasificación:

- Costos fijos
- Costos semifijos
- Costos semivARIABLES
- Costos variables

Son **costos fijos** aquellos cuyo comportamiento resulta absolutamente independiente e indiferente del nivel de actividad. Se los considera tales solo en el corto plazo, para una determinada estructura que da lugar a un determinado nivel de capacidad instalada. Si se pretende en un determinado momento, incrementar la capacidad instalada, ello requerirá de una nueva estructura que, dará lugar a incurrir en un nivel mayor de costos fijos.

Dentro de los costos fijos existe una subclasificación en costos estructurales o de capacidad, operativos o de actividad y programables.

Se incurre en los costos de estructura o capacidad por tener disponible una determinada capacidad, aunque se llegue al extremo de no utilizarla, de tener actividad cero. Se incurre en costos fijos de operación o actividad cuando la estructura funciona, aunque no importa si es a un nivel bajo o alto, pero desaparecen con la inactividad total. Los costos programables aparecen durante un tiempo, pero, fundamentalmente, se puede elegir el momento en que se va incurrir en ellos.

Son **costos semifijos** aquellos costos fijos correspondientes a intervalos menores respecto de la capacidad máxima, como por ejemplo el costo de supervisión, según se trate de una planta que trabaja uno, dos o tres turnos, respectivamente.

Son **costos semivARIABLES** aquellos que respondiendo a una función continua, y aumentado cada vez que se incrementa en una unidad el nivel de actividad, pero la razón de aumento esta lejos de ser constante o de tender a serlo.

Son **costos variables** aquellos cuyo comportamiento responde a una progresión aritmética de razón constante, en relación con la modificación en el nivel de actividad.

1.2.4. Costo del producto⁷

“Los costos se subdividen en dos principales categorías funcionales: costos de producción y los costos de no producción. Los costos de producción (o de producto) son aquellos que se asocian con la manufactura de artículos o la prestación de servicios. Los costos de no producción (no productivos) se asocian con las funciones de venta y de administración”. (Hasen, Don R. y Mowen, Maryane M., 2007)

Los costos de producción pueden clasificarse en materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, a continuación se hace una síntesis de los mismos.

Materiales directos:

Son aquellos que son rastreables al artículo o servicio que se está produciendo. Se puede cargar en forma directa a los productos porque se puede utilizar la observación directa para medir la cantidad consumida por cada uno. Los materiales que se vuelven parte de un producto tangible o se usan en el suministro de un servicio se clasifican como materiales directos.

Mano de obra directa:

Es el trabajo que se asigna a los artículos o servicios que se están produciendo. Se puede utilizar la observación física para medir la cantidad de mano de obra empleada para elaborar un producto o servicio. Los empleados que convierten materias primas en un producto o que proporcionan un servicio a los clientes se clasifican como mano de obra directa.

Costos indirectos:

Todos los costos de producción diferentes de los materiales directos y de la mano de obra directa se agrupan en la categoría de costos indirectos. Son todos los gastos o partidas que se aplican, en forma general, para la elaboración de un producto, por ejemplo: las depreciaciones de la maquinaria, los combustibles y lubricantes, artículos de limpieza, etc.

1.3. Modelos y técnicas de costeo⁸

1.3.1. Definición

⁷ HANSEN, Don. R. y MOWEN, Maryanne M., Administración de costos, 5ª ed., (México, Cengage, 2007) págs. 39 a 41

⁸ GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G., La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del modelo de costeo directo, trabajo presentado al XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, (Buenos Aires-Tandil, 2004), 20 págs.

“La definición del modelo de costeo, sobre el cual se sustentará una técnica determinada, constituye en adoptar, conceptualmente, un criterio acerca de la relación entre factores y objetivos productivos en consistencia con la definición de necesidad de los factores planteado en el concepto económico del costo. Las diversas interpretaciones sobre la “necesidad” de los recursos sacrificados en el proceso de producción componen las distintas posibilidades de vinculación de todos los costos del proceso derivando en diferentes modelos”. (García 2004)

“La aplicación de una técnica de costeo en un proceso productivo particular exige la definición previa del modelo de costeo en la que la misma se enmarca. La técnica de costeo constituye el conjunto de procedimientos a través de los cuales se acumulan los costos y está en estrecha vinculación con las características físicas y tecnológicas del proceso productivo, a tal punto que muchas veces el tipo de proceso impone la aplicación de una metodología determinada. Se pueden diferenciar técnicas “puras” y técnicas “mixtas”, las primeras son aplicaciones “ortodoxas” de un modelo combinado y las segundas son aplicaciones “heterodoxas” de modelos combinados”. (García 2004)

“Los modelos de costeo, por constituir un marco de referencia elemental, son entidades conceptuales de aplicación general mientras que las técnicas de costeo son procedimientos, en cierta medida, de aplicación especial, resultado de la especificidad de los procesos en los que se pretende acumular costos”. (García 2004)

“Un modelo de costeo implica una elección acerca de la necesidad de los factores y esta decisión es independiente de las características del contexto productivo. La técnica de costeo puede estar condicionada por aquellas, y su aplicación particular se subordina a los fundamentos del modelo previamente seleccionado”. (García 2004)

1.3.2. Tipos de modelos

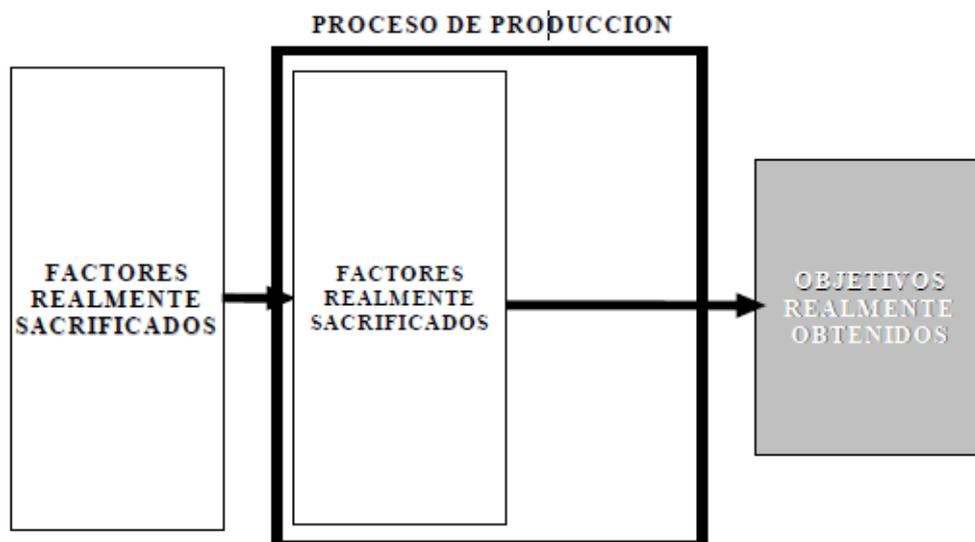
De acuerdo con García (2004) un modelo de costeo básico se define por la consideración de la “necesidad” de los factores para lograr el objetivo. La necesidad está referida tanto a, cuáles son los factores de sacrificio necesario, como a la cuantía de los mismos, lo que da lugar a dos tipos de respuestas a los cuestionamientos derivados de las consideraciones desde la necesidad de los recursos: cualitativa y cuantitativa, respectivamente.

Según a la repuesta a la pregunta: ¿Cuánto de cada factor se considera “necesario?”

Desde la necesidad cuantitativa - tanto para el componente físico como para el componente de valor – se reconocen dos tipos de modelos básicos:

MODELO DE COSTEO RESULTANTE: el cual considera necesaria la cantidad real insumida con prescindencia de su “uso eficiente”. Esto significa que la cuantía total, de factores realmente sacrificados, forma parte del costo de los objetivos.

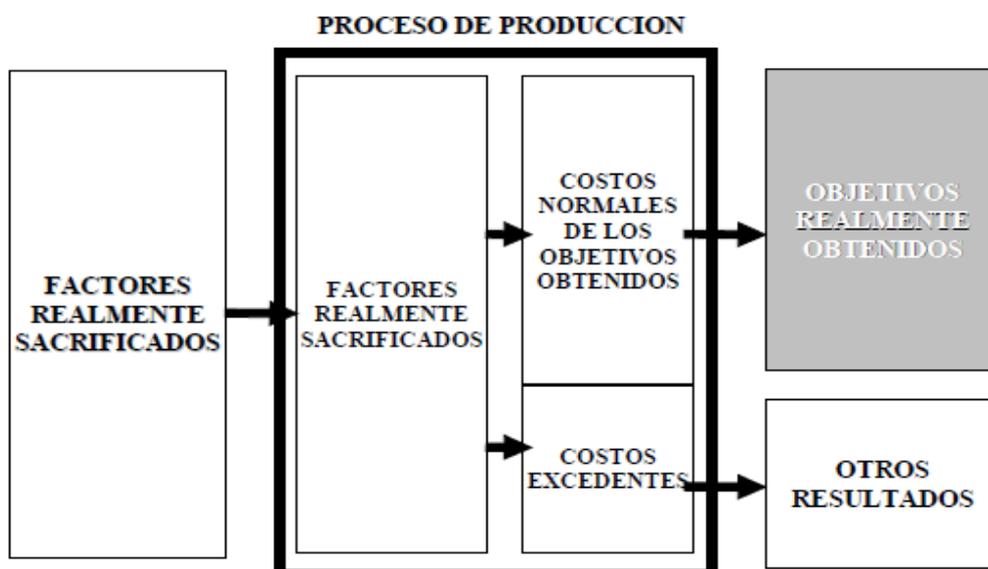
Figura 4. Modelo de Costeo Resultante



Fuente: GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G, op. cit.

MODELO DE COSTEO NORMALIZADO: considera necesaria la cantidad normal pautada, independientemente de las cantidades efectivamente empleadas, es decir, sólo las cantidades de sacrificio imprescindible, considerándose como costo excedente la diferencia entre éste y el sacrificio real de factores

Figura 5. Modelo de Costeo Normalizado



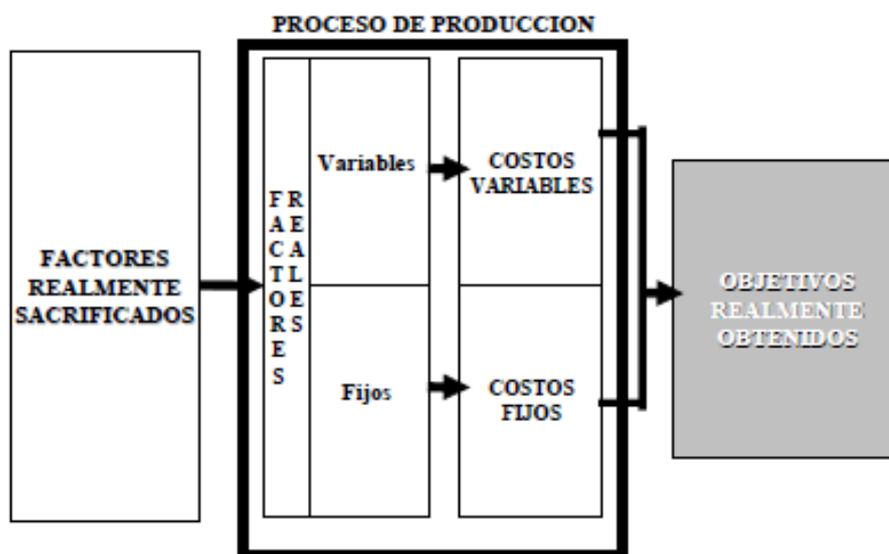
Fuente: GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G, op. cit.

Según sea la respuesta a la pregunta: ¿Cuáles factores se consideran “necesarios”?

Desde la necesidad cualitativa se reconocen, también, dos tipos de modelos básicos:

MODELO DE COSTEO COMPLETO: todos los factores insumidos para la obtención de los objetivos productivos se consideran de sacrificio necesario, tanto en su vinculación física como de valor.

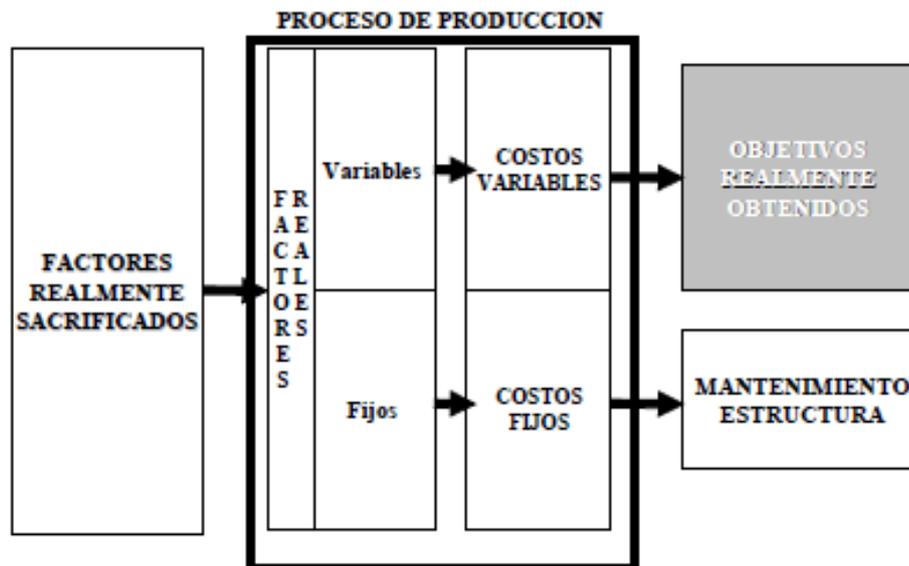
Figura 6. Modelo de Costeo Completo



Fuente: GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G, op. cit.

MODELO DE COSTEO VARIABLE: se considerarán necesarios, sólo a los sensibles a los cambios en el volumen de objetivos, es decir, los factores de comportamiento variable considerando el sacrificio de los factores fijos como destinado al mantenimiento de la estructura.

Figura 7. Modelo de Costeo Variable



Fuente: GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G, op. cit.

1.4. Método de costeo

1.4.1. Clasificación⁹

Existen dos métodos de costeo que se implementan en función de la modalidad operativa de la empresa y del tipo de producto que se elabora, ellos son:

➤ **Órdenes de producción u órdenes de trabajo:** se aplica en empresas poliproductoras que trabajan sobre la base de pedidos de clientes, con mano de obra calificada y bajos niveles de existencias de productos elaborados. Las firmas que operan en industrias que se basan en el método por órdenes de producción producen una amplia variedad de productos o hechos a la medida.

➤ **Procesos:** se aplica en empresas monoproductoras o poliproductoras, altamente mecanizadas, con procesos productivos divididos en etapas y que producen artículos de consumo masivo formando grandes stocks de artículos elaborados. 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

⁹ PELLEGRINO, Antonio, *Contabilidad de Costo*, Guía de estudio 2009, pág.26.

HANSEN, Don. R. y MOWEN, Maryanne M., *Administración de costos*, 5ª ed., (México, Cengage, 2007) págs. 191, 226.

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.

2. NOMENCLATURA CONTABLE

2.1. Plan de cuentas

Fresco (1967, p.152) define al plan de cuentas diciendo “es la herramienta administrativa que agrupa sistemáticamente los conceptos representativos de las variaciones y modificaciones que se operan en el patrimonio de la empresa, permitiendo:

1. La identificación de las erogaciones (gastos y costos) y su ubicación dentro de las clasificaciones que determine el sistema de costeo empleado.
2. El análisis posterior de las cuentas, desde el más sintético al más detallado.
3. La determinación de los centros responsables.
4. La realización de balances periódicos.
5. El control presupuestario al brindar información y análisis de gastos por centros de responsabilidad.
6. Los estados individuales de clientes y proveedores.
7. Toda otra información que haga a la gestión patrimonial.

Cada empresa debe diseñar su propio plan de cuentas de acuerdo a sus necesidades y a la organización de la misma. Para ello, se debe tener en cuenta:

- El tipo de empresa de que se trata (comercial, de servicio, industrial, etc.)
- La naturaleza jurídica de la empresa (unipersonal, SRL, S.A., etc.)
- El tamaño de la empresa (grande, mediana o pequeña)
- El tipo de información que desea obtener de acuerdo a sus necesidades

- Los medios de registración utilizados para el procesamiento contable de la información
- La forma de operar de la empresa

Para garantizar el adecuado registro de las operaciones contables se deben utilizar las cuentas fundamentales para el análisis detallado de las actividades en materia de costo, ellas serían: (ver ANEXO D)

1.4.01. Inventario de materiales

1.4.02. Inventario de producción en proceso

1.4.03. Inventario de productos terminados

5.1.01. Ventas

6.1.01. Costo de ventas

6.2.12. Sueldos y jornales

6.2.13. Contribuciones sociales

2.2. Manual de cuentas¹⁰

Toda cuenta representa un concepto mensurable sujeto a variación, en la medida en que mejor se precise, se será más exacto en la determinación de sus variaciones. La conceptualización surge a través de dos aspectos:

- La descripción para la individualización de cada cuenta.
- El funcionamiento de la misma.

La descripción indica el qué de la cuenta y el funcionamiento el cómo a través del Debe y el Haber.

El manual de cuentas debe contemplar ambos aspectos referidos a cada cuenta que figura en el Plan de Cuentas de la empresa; de este modo será un elemento de apoyo importante para quienes tengan a su cargo las imputaciones y registraciones contables. (Ver ANEXO E)

¹⁰ FRESCO, Juan C., El aparato circulatorio de la organización moderna, t. I, (Buenos Aires, Machi, 1967), págs. 175 a 178.

Un manual de cuentas debe contener por lo menos los siguientes tópicos:

1. Un plan de cuentas o catálogos de cuentas.
2. Una lista de todos los registros que se usan, como muestras gráficas de cada uno de ellos y además instrucciones para su uso.
3. Rutinas de procedimientos repetitivos claramente detallados y explicitados tales como registración de las ventas, compras, sueldos, pagos, etc.
4. Normas para el prorrateo de los cargos por depreciación, de los gastos, provisiones, etc.
5. Instrucciones acerca del uso de las cuentas y significado de su saldo.

La confección de un manual de cuentas tiene como antecedente inmediato un plan de cuentas.



CAPÍTULO III
MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE
PRODUCCIÓN

1. MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN ¹¹

1.1. Descripción general

Las empresas que operan bajo el método de costeo por órdenes de producción o de trabajo producen una amplia variedad de productos o trabajos que por lo general son del todo distintos entre sí. Los productos personalizados o hechos a medida se encuentran en esta categoría, como sucede con los servicios que varían de cliente en cliente. La característica básica del costeo por órdenes de trabajo es que el costo de un trabajo difiere del de otro y debe ser vigilado por separado.

En este método los costos se acumulan por trabajo, como consecuencia la asignación de costos recibe el nombre de método de costeo por órdenes de trabajo. Los tres elementos del costo del producto (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de producción) se acumulan de acuerdo a las especificaciones del cliente.

Se aplica en empresas con procesos intermitentes y de producción diversificada, es decir en ellas se producen diferentes tipos de artículos, por medio de procesos independientes, cada uno de los cuales puede ser de distinta duración. Los procesos suelen alternarse, según los requerimientos de los clientes o las decisiones de los directivos. Entre las empresas que lo aplican se pueden citar: jugueterías, mueblerías, producción de maquinarias, droguerías, empresas metalúrgicas, entre otras.

El documento que identifica cada trabajo y que acumula sus costos de manufactura es la **hoja de costos de la orden de producción**. El departamento de contabilidad de costos crea una hoja de costos en el momento de la recepción de una orden de producción. Las órdenes se levantan en respuesta a una orden específica de un cliente o en conjunción con un plan de producción a partir de un pronóstico de ventas. Cada hoja de costo por órdenes de producción tiene un número de orden de trabajo que identifica al nuevo trabajo.

Según Horngren, Charles T., Datar, Srikant M. y Foster, George existen siete pasos para asignar costos a un trabajo único:

Paso 1: Identificar el trabajo que es el objeto del costo elegido: los gerentes y contadores administrativos de la empresa reúnen información para costear los trabajos mediante documentos fuente, que es un registro original que respalda los asientos de diario en un sistema contable. El principal documento fuente para un trabajo es **la hoja de costos de una orden de trabajo**, donde

¹¹ HANSEN, Don. R. y MOWEN, Maryanne M., Administración de costos, 5ª ed., (México, Cengage, 2007), págs. 191 a 206.

VÁZQUEZ, Juan C., Costos, 2ª ed. Corregida, (Buenos Aires, Aguilar, 1992) págs. 225 a 236.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M. y FOSTER, George, Contabilidad de costos, 12ª ed., (México, Pearson Educación, 2007), págs. 99 a 105.

registra y acumula todos los costos asignados a un trabajo específico y comienza cuando se inicia el trabajo.

Paso 2: Identificar los costos directos del trabajo: se identifica dos categorías de costos directos de fabricación: materiales directos y mano de obra directa de fabricación. El pedido de materiales se hace mediante un documento fuente básico que se denomina **Pedido de materiales**, que contiene información sobre los costos de materiales directos utilizados en un trabajo específico y en un departamento específico. En la mano de obra directa de fabricación el documento fuente es **registro de tiempo de mano de obra**, el cual contiene información sobre la cantidad de tiempo de mano de obra utilizado para realizar un trabajo específico en un departamento específico.

Paso 3: Seleccionar las bases de asignación del costo que se utilizarán para asignar los costos indirectos al trabajo: los costos indirectos de fabricación son los costos necesarios para realizar un trabajo pero que nunca pueden rastrearse en un trabajo específico, entonces deben asignarse a todos los trabajos de manera sistemática. Las empresas utilizan con frecuencia múltiples bases de asignación del costo para asignar costos indirectos debido a que diferentes costos indirectos tienen diferentes causantes del costo.

Paso 4: Identificar los costos indirectos relacionados con cada base de asignación del costo: los gerentes identifican primero las bases de asignación del costo y después los costos que se relacionan con cada base de asignación del costo, y no de forma contraria. Esto se debe a que los gerentes deben entender primero la causante del costo, las razones por las se está incurriendo en los costos antes de poder determinar los costos relacionados con cada causante del costo.

Paso 5: Calcular la tasa unitaria de cada base de asignación del costo con que se asignan los costos indirectos al trabajo: para cada grupo de costos, la tasa del costo indirecto real se calcula al dividir los costos indirectos totales incurridos en el grupo (determinado en el paso 4) entre la cantidad total de la base de asignación del costo (determinada en el paso 3).

Paso 6: Calcular los costos indirectos asignados al trabajo: los costos indirectos de un trabajo se calculan al multiplicar la cantidad real de cada base de asignación diferente (una base de asignación para cada grupo de costos) relacionada con el trabajo por la tasa de los costos indirectos de cada base de asignación (calculada en el paso 5).

Paso 7: Calcular el costo total del trabajo al sumar todos los costos directos e indirectos asignados al trabajo: para obtener el costo de fabricación totales del trabajo se debe sumar los costos directos de fabricación – materiales directos y mano de obra directa de fabricación- y gastos indirectos de fabricación.

1.2. Pedido de materiales

El costo de los materiales directos se asigna a un trabajo mediante el uso de un documento fuente conocido como **pedido de materiales**, donde solicita la descripción, la cantidad y el costo unitario de los materiales directos utilizados y el número de trabajo. Suministra información esencial para la asignación de los costos de los materiales directos a los trabajos.

El pedido de materiales puede tener otras partidas de datos tales como el número de requisición de materiales, la fecha y la firma, que son útiles para el mantenimiento de un control adecuado sobre el inventario de materiales directos de una empresa.

Figura 8. Formulario: Pedido de Materiales

Pedido de material número ____			
Fecha _____			
Departamento _____			
Número de orden _____			
Descripción	Cantidad	Costo / unidad	Costo total
Firma autorizada: _____			

Fuente: Adaptado de Hansen- Mowen

1.3. Mano de obra directa

La mano de obra directa debe asociarse con cada trabajo en particular y el medio por el cual se asigna a los trabajos individualmente es el documento fuente conocido como **parte diario de tiempo**. Cuando un empleado se ocupa de un trabajo en particular, se llena un parte diario de tiempo que identifica su nombre, la tasa salarial, las horas trabajadas y el número de trabajo. Estas hojas de trabajo se recaban todos los días y se transfieren al departamento de contabilidad de costos, donde la información se utiliza para registrar la asignación del costo de la mano de obra directa a los trabajos individuales.

Estos comprobantes se utilizan sólo para los trabajadores directos, ya que la mano de obra indirecta, común a todos los trabajos, se asignan utilizando la tasa predeterminada de costos indirectos.

Figura 9. Formulario: Parte diario de Tiempo

Parte diario de tiempo número _____					
Número de empleado _____					
Nombre _____					
Fecha _____					
Hora de inicio	Hora de término	Tiempo total	Tasa por hora	Monto	Orden número
Aprobado por _____ Supervisor del departamento					

Fuente: adaptado de Hansen-Mowen

1.4. Costos indirectos

A las órdenes se les asigna los costos indirectos a través de una tasa predeterminada de costos indirectos. Por lo general, las horas de mano de obra directa son la medida que se utiliza para calcular los costos indirectos. Dado que el número de horas de mano de obra directa cargadas a un trabajo se conoce a partir de las hojas de trabajo, la asignación de los costos indirectos a los trabajos es sencilla una vez que se ha calculado la tasa predeterminada.

Puede utilizarse otra base para asignar los costos indirectos a los trabajos, por ejemplo las horas máquinas, que debe contabilizarse también, la cantidad real utilizada debe recopilarse y traspasarse a las hojas de costo de las órdenes y debe crearse un documento fuente que le de un seguimiento a ese generador.

Una alternativa en el tratamiento de los costos es el método ABC (ACTIVITY BASED COSTING), que plantea que no son los productos ni los servicios los que consumen costos, sino las actividades. Es un método de costeo que asigna los costos primero a las actividades y luego a los productos a través del consumo que de las actividades hace cada producto. Se centra más en el hecho de erradicar los costos innecesarios, que en limitarse sólo a distribuir los mismos y profundiza el análisis de las actividades, la utilidad de las mismas y sobre todos sus costos.

1.5. Hoja de costos por órdenes de producción

Esta hoja de costo tiene por objeto facilitar un registro detallado del costo de cada orden de producción o de cada lote de trabajo que se lleve a cabo en la fábrica, por lo tanto, se preparan tantas hojas de costos como lotes de trabajo u órdenes de producción se encuentren en ejecución.

En un sistema manual de contabilidad, la hoja de costo de las órdenes de trabajo es un documento, sin embargo, en el mundo actual la mayoría de los sistemas contables están automatizados. La colección de todas las hojas de costos de los trabajos define a un archivo del inventario de producción en proceso. En un sistema automatizado, se almacena de manera electrónica en una cinta magnética o en un disco. En cualquier sistema, el archivo de las hojas de costos por órdenes de trabajo sirve como un mayor auxiliar del inventario de producción en proceso.

Debe llevar una numeración consecutiva que sirva de referencia para identificar los costos por mano de obra y materiales usados en cada tarea de producción. Además, debe tener tres secciones que representan los tres elementos del costo del producto: el costo de los materiales directos empleados a través de las requisiciones de materiales, los cargos por concepto de mano de obra directa aplicables al trabajo en cuestión provenientes del parte diario de tiempo y los costos indirectos de fabricación aplicados necesarios para completar el costo de producción de la orden específica.

Figura 10. Formulario: Hoja de Costo por Órdenes de Producción

Para _____		Numero de orden _____	
Descripción del artículo _____		Fecha de orden _____	
Cantidad terminada _____		Fecha de terminación _____	
		Fecha de entrega _____	

Materiales directos		Mano de obra directa				Costos indirectos		
Requisición número	Monto	Boleta número	Horas	Tasa	Monto	Horas	Tasa	Monto

Resumen de costos

Materiales directos _____

Mano de obra directa _____

Costos indirectos _____

Costo total _____

Costo unitario _____

Fuente: adaptado de Hansen-Mowen

1.6. Flujo de costos**1.6.1. Concepto**

El flujo de costos es la forma en que se contabilizan los costos a partir del punto en el cual se incurren hasta el punto en el cual se reconocen como un gasto en el estado de resultado.

1.6.2. Plan de asientos en el libro diario

Para registrar la información relacionada con el costo de producción de los artículos en las industrias panaderas y pasteleras, se proponen los siguientes registros:

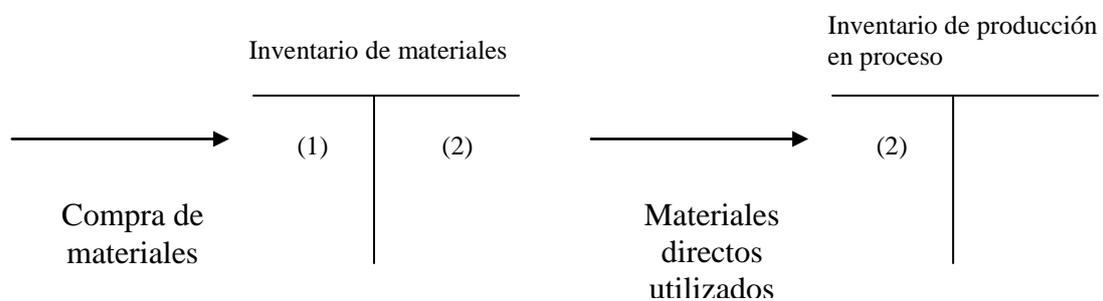
1. Compras de materiales y suministros

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Inventario de materiales	xxxx	
	Cuentas por pagar		xxxx
	Banco XX cta.cte.		xxxx
	Por la compra de materiales y suministros según factura N° XXX		

2. Entrega de materiales para producción de la orden N° XXX

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Inventario de producción en proceso	xxxx	
	Inventario de materiales		xxxx
	Por envío de materiales y suministros a producción según Requisición de materiales N° XXX		

Resumen del flujo del costo de los materiales directos:



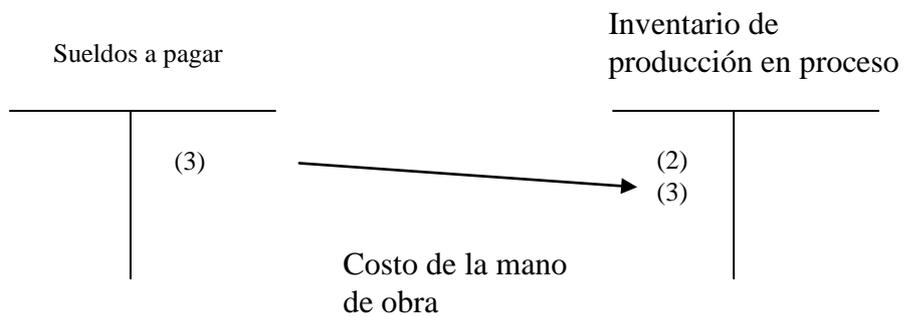
3. Costo de mano de obra directa

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Sueldos y jornales	xxxx	
	Sueldos y jornales a pagar		xxxx
	Cargas sociales a pagar		xxxx
	Por registro de la mano de obra		

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Inventario de producción en proceso	xxxx	
	Sueldos y jornales		xxxx
	Por el traspaso de mano de obra a producción.		

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Sueldos y jornales a pagar	xxxx	
	Cargas sociales a pagar	xxxx	
	Banco XX cta.cte.		xxxx
	Por cancelación de los salarios		

Resumen del flujo del costo de la mano de obra directa:

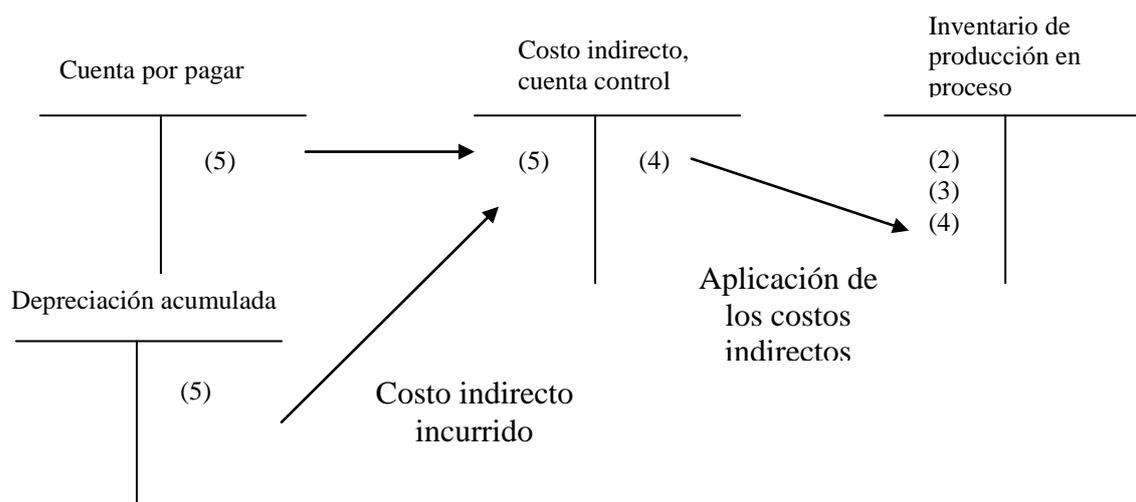


4. Costos indirectos de producción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Inventario de producción en proceso	xxxx	
	Costos indirectos, cuenta de control		xxxx
	Cargo a producción de los costos indirectos de fabricación		

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Costos indirectos, cuenta de control	xxxx	
	Alquiler a pagar		xxxx
	Servicios públicos a pagar		xxxx
	Depreciación acumulada de activos		xxxx
	Sueldos y jornales a pagar		xxxx
	Por registro de costos indirectos de fabricación reales		

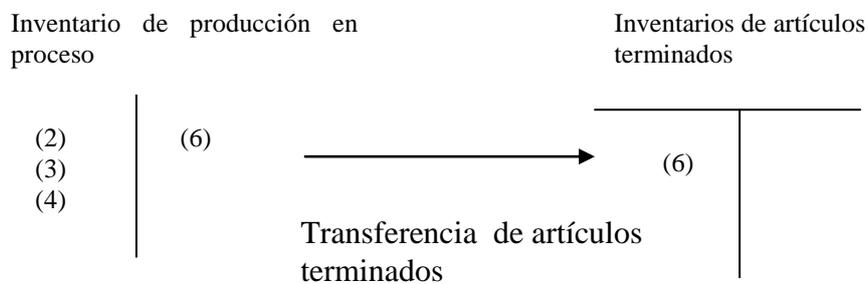
Resumen del flujo del costo indirecto:



5. Terminación de la producción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Inventarios de productos terminados	xxxx	
	Inventario de producción en proceso		xxxx
	Por registro de producción terminada		

Resumen del flujo de costo de los artículos terminados:



6. Venta de productos terminados

Fecha	Explicación	Debe	Haber
	Deudores por venta	xxxx	
	ventas		xxxx
	Por ventas en cuenta corriente		

Fecha	Detalle	Debe	Haber
	Costo de venta	xxxx	
	Inventario de productos terminados		xxxx
	Costo de producir y vender producto terminados		

Cuadro 8

Registración	Documentación Respaldatoria
Compras de materiales y suministros	Factura del proveedor
Entrega de materiales para producción de la orden N° XXX	Pedido de materiales
Costo de mano de obra directa	Parte diario de tiempo
Costos indirectos de fabricación	Facturas pagadas, registro de seguros, recibos de alquiler, entre otros.
Terminación de la producción	Hoja de costos por órdenes de producción
Venta de productos terminados	Factura emitida al cliente

1.6.3. Costo unitario

Una vez que se termina una orden, su costo total de manufactura se calcula obteniendo primero el total de los costos de materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos. El total general se divide entre el número de unidades producidas para obtener así el costo unitario. Dicho cálculo puede realizarse en términos reales o normalizados.

1.6.4. Estados contables

Estado de costo de artículos producidos

Es un reporte que proporciona los detalles de la asignación de costos, que apoya a la elaboración del Estado de Resultado. El costo de artículos producidos representa el costo total de manufactura de los artículos terminados durante un período.

Cuadro 9. Estado de costo de artículos producidos

Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”	
Estado de costo de artículos producidos	
Materiales directos:	
Inventario inicial.....	\$ _____
Más: compras	\$ _____

Materiales disponibles.....	\$ _____
Menos: inventario final.....	\$ _____

Materiales directos empleados en producción.....	\$ _____
Mano de obra directa.....	\$ _____
Costos indirectos de manufactura:	
Mano de obra indirecta.....	\$ _____
Depreciación de los activos.....	\$ _____
Renta de equipo.....	\$ _____
Servicios públicos.....	\$ _____
Impuestos y tasas.....	\$ _____
Mantenimiento.....	\$ _____
Total de costos indirectos de manufactura.....	\$ _____
Total de costos de manufactura del período.....	\$ _____
Más: inventario inicial de producción en proceso.....	\$ _____
Menos: inventario final de producción en proceso.....	\$ _____
Costo de artículos producidos.....	\$ _____

Estado de costo de venta

Una vez que se prepara el Estado de costos de artículos producidos, se puede calcular el costo de ventas, que es el costo de manufactura de las unidades que se vendieron durante el período. El costo de venta es un gasto que pertenece al Estado de Resultado. Este reporte apoya a la elaboración del Estado de Resultados.

Cuadro 10. Estado de costo de ventas

Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”	
Estado de costo de ventas	
Costo de artículos producidos.....	\$ _____
Más: inventario inicial de artículos terminados.....	\$ _____

Costo de artículos disponibles para la venta.....	\$ _____
Menos: inventario final de artículos terminados.....	\$ _____

Costo de venta.....	\$ _____

En el Estado de Resultado se calcula la utilidad siguiendo una clasificación de costos por funciones, que con frecuencia se denomina utilidad por costeo absorbente o utilidad por costeo total porque todos los costos de manufactura se asignan a los productos.

Cuadro 11. Estado de Resultados

Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”	
Estado de resultados	
Ventas.....	\$ _____
Menos: costo de venta.....	\$ _____

Utilidad bruta.....	\$ _____
Menos: gastos de operación:	
Gastos de venta.....	\$ _____
Gastos de administración.....	\$ _____
Total de gastos de operación.....	\$ _____

Utilidad de operación.....	\$ _____

1.7. Ventajas y desventajas

Vázquez, Juan Carlos enumera una serie de ventajas y desventajas del método.

Las ventajas:

- Permite conocer con facilidad el resultado económico de cada trabajo.
- Los datos físicos de costos anteriores- a pesar de que el histórico no es un costo típico, sino accidental- se pueden usar para presupuestar trabajos futuros.
- Sirve para fijar precios de venta cuando hay clientes dispuestos a esperar la terminación de los trabajos para conocer su monto.
- Se puede saber el costo de cada trabajo en cualquier momento. Basta para ello consultar la hoja de costos. Por lo tanto, la tarea de establecer el valor de las existencias en proceso de fabricación es simple.
- La determinación de los costos, si bien muy trabajosa, es sencilla de entender.
- Es un método comprensible y conveniente en las relaciones de una compañía con los organismos gubernamentales.

Las desventajas:

- El valor contable de los bienes incluidos en los inventarios no refleja fielmente su valor intrínseco y deforma el resultado del balance. En efecto, si un proceso industrial costó determinada suma no significa que su valor venal esté constituido por dicha suma. Por más que se tenga la precaución de aislar de los costos de las órdenes procesadas en un mes la ociosidad de planta y otros factores espurios, aun ellas pueden encontrarse viciadas por factores extraños a los estrictamente normales, como desperdicios superiores a los corrientes, baja eficiencia de la mano de obra, etc. En otras palabras, el costo histórico puede activar cargos que no son costos sino ineficiencias.
- Dentro del mismo mes en que se cumplieron varias órdenes similares puede ocurrir que se haya asignado a cada una un costo distinto, aunque no hubieran ocurrido circunstancias cambiantes.
- El hecho de que se coteje a posteriori un costo con otro no da la perspectiva del rendimiento, puesto que ambos pueden estar perturbados por circunstancias favorables o contrarias que impiden considerarlos como a verdaderas normas o pautas de comparación. Por otra parte, los factores que habitualmente acumulan los costos históricos pueden llegar a compensarse entre sí, anulando la inquietud de proceder a los correspondientes análisis.
- La poca agilidad del método y la necesidad de haber completado todas las contabilizaciones para conocer las cifras finales hace que los balances mensuales sufran demoras. Justo es reconocer que éstas pueden atenuarse presupuestando las cargas fabriles.
- Es un método costoso por la cantidad de detalles que exige cumplimentar.



CAPÍTULO IV

SITUACIÓN ACTUAL DE LA EMPRESA

1. RESEÑA HISTÓRICA

La pastelería “Arco Iris” es una empresa legalmente constituida, creada en noviembre del 2011 por iniciativa de Mario Zanetti y sus hijos: Melisa y Matías. En mayo de 2012 fue vendida a Mariano Fernández y su esposa Fabiana López, actuales dueños. Tiene su domicilio ubicado en Patricias Argentinas 336 del departamento de Maipú (ver ANEXO A). La empresa se dedica a la elaboración y comercialización de tortas artesanales por medio de mano de obra capacitada. Ofrece como productos secundarios productos de cotillón.

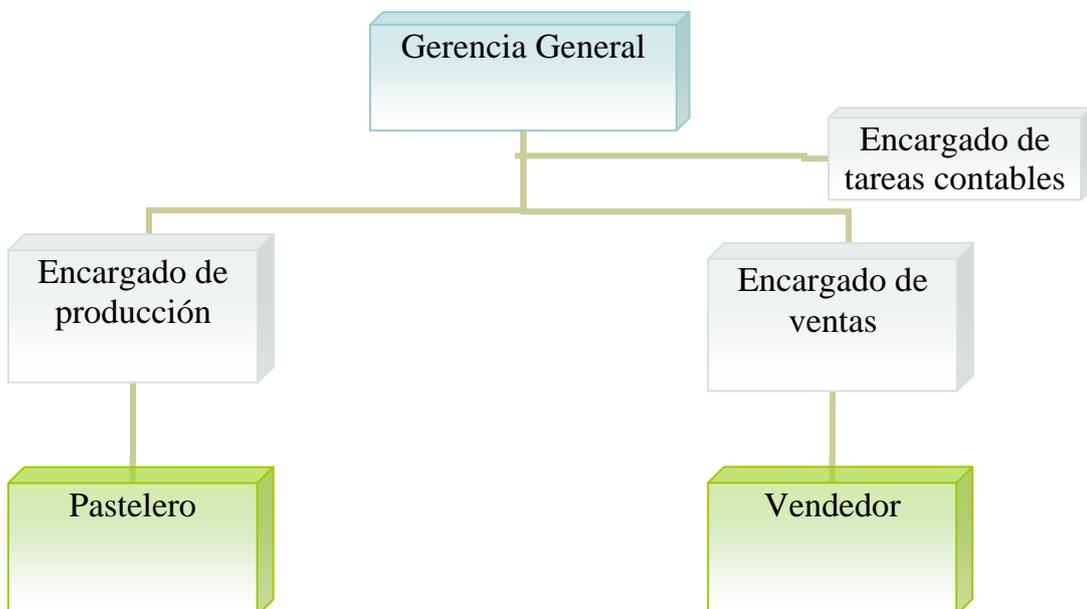
2. FUNCIONES DESEMPEÑADAS POR LOS PROPIETARIOS

Mariano Fernández: Gerente General, encargado de ventas y de tareas contables.

Fabiana López: Encargada de producción y ventas.

La estructura organizacional es la siguiente:

Figura 11. Estructura organizacional de la empresa “Arco Iris”.



Funciones específicas por puesto:

- **Gerente General:** Es el responsable del diseño de un modelo de desempeño empresarial. Se hace cargo de la administración, cuidando que las distintas áreas de la empresa, lleven a cabo de la mejor manera posible sus funciones dentro de la misma, es decir que cumplan con sus objetivos de manera que el desempeño de la empresa en general sea de alta calidad.

Las Funciones específicas para esta área son:

- ✓ Orientar la dirección de la empresa.
 - ✓ Definir y planear las metas y objetivos de la empresa, determinando qué se quiere lograr, además de cómo y cuándo lograrlo.
 - ✓ Controlar y planear de forma integral las funciones de los diferentes departamentos.
 - ✓ Obtener la cooperación de los empleados, clientes, proveedores para orientarse a lograr el éxito en la empresa.
- **Encargado de Producción:** Es la persona que dirige las funciones relacionadas con el proceso de producción de las tortas artesanales.

Las funciones específicas para esta área son:

- ✓ Definir las materias primas necesarias.
- ✓ Planear diariamente la producción.
- ✓ Reducir los costos y mejorar los procesos de manufactura.
- ✓ Negociar con los proveedores.
- ✓ Regular la frecuencia de compra de materia prima.
- ✓ Definir la secuencia o pasos que seguirá la producción desde el principio hasta el final, estableciendo el procedimiento más eficiente.

- **Encargado de Ventas**: Se ocupa de las estrategias de mercado, como lo son: publicidad y ventas, para difundir de manera rápida el producto y acrecentar las ventas. Se dirige a satisfacer las necesidades del mercado que la gerencia general ha seleccionado como objetivo.

Las funciones específicas para esta área son:

- ✓ Elaborar estrategias relativas a las ventas.
 - ✓ Investigar el mercado.
 - ✓ Contactar clientes.
 - ✓ Elegir a través de que forma se llegar al cliente (canal de distribución),
 - ✓ Vender.
- **Encargado de tareas contables**: Es la persona responsable de mantener al día la contabilidad de la Pastelería.

Las funciones específicas son:

- ✓ Presentar los siguientes registros: diario, mayor, inventarios, Balance General y Estados de Resultados.
- ✓ Llevar a cabo el pago de impuestos y trámites legales.
- ✓ Establecer la estructura legal para la operación de la empresa.
- ✓ Planear y controlar todas las actividades del área contable.

3. ANÁLISIS F.O.D.A

La matriz de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas se plantea con el fin de identificar los factores internos y externos que afectan negativamente o positivamente a la empresa y es una importante herramienta de conciliación que ayuda a los gerentes a desarrollar cuatro tipo de estrategias: las estrategias FO (fortalezas-oportunidades), las estrategias DO (debilidades-oportunidades), las estrategias FA (fortalezas-amenazas) y las estrategias DA (debilidades-amenazas).

Cuadro 12. Análisis FODA

	<p style="text-align: center;">FORTALEZAS F</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Amplio portafolio de productos. 2. Reaprovechamiento de todos los materiales sobrantes. 3. La mano de obra que cuenta la empresa son los mismos propietarios, sin terceros contratados, que tienen amplios conocimientos. 	<p style="text-align: center;">DEBILIDADES D</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Posibilidad de atraso en la producción debido a que la empresa compra sus insumos a una base reducida de proveedores. 2. Falta de documentación en los procesos internos. 3. Pocos esfuerzos en publicidad. 4. Ausencia de un método de costeo adecuado.
<p style="text-align: center;">OPORTUNIDADES O</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Los competidores hacen que la empresa se esfuerce en mejorar sus procesos y en consecuencia mejore sus productos. 2. La demanda va en aumento, debido a que la empresa se está haciendo conocida en el mercado. 3. Disponibilidad de mano de obra. 4. Fácil acceso a capacitaciones brindadas por la Asociación de Hoteles y Bares. 5. Amplia oferta de empresas que comercializan materia prima requerida. 	<p style="text-align: center;">ESTRATEGIAS FO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Establecer que características especiales en cuanto a nivel de educación y práctica deberán tener las personas en caso de contratar a terceros en la empresa. 2. Asistir a capacitaciones para ampliar los conocimientos y ofrecer productos que se diferencien de la competencia. 3. Estudio de los clientes potenciales a fin de conocer su intención de compra y requerimientos. 	<p style="text-align: center;">ESTRATEGIAS DO</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fijar un número de proveedores adecuado para evitar atrasos en la producción. 2. Analizar los proveedores, verificando que sean confiables, que ofrezcan productos de calidad y que tengan disponibles las cantidades requeridas en el momento oportuno, para realizar una buena elección de los mismos.

AMENAZAS A	ESTRATEGIAS FA	ESTRATEGIAS DA
<ol style="list-style-type: none"> 1. Creciente competencia en los alrededores de la empresa. 2. Mercado interno con posibilidad de expansión limitada por la capacidad física de la empresa. 3. Alta variabilidad en los precios de la materia prima debido a factores económicos externos (como la inflación). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Identificar que características especiales tendrá el producto que no lo tienen los productos similares en el mercado, que hacen que los compradores potenciales prefieran el producto en lugar del de la competencia. 2. Establecer ventajas competitivas para lograr el éxito y superar a la competencia. 3. Analizar la posibilidad de hacer alianzas o algún tipo de asociación para enfrentar a los competidores fuertes y que representan amenazas para la empresa. 4. Investigar a que precios ofrecen los productos las empresas competidoras a fin de tener una referencia al fijar los precios. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Utilizar medios, como radio, periódicos, Internet, televisión, para ofrecer los productos y convencer a los consumidores de que conozcan la empresa. 2. Diseño de formularios para su utilización como mecanismo de control. 3. Establecimiento de un sistema de costos, de tal manera que permita conocer los costos de los productos y la utilidad que está generando la empresa.

4. INSTALACIONES

La empresa se encuentra en un local que ocupa un espacio físico de 12 metros de largo y 5 metros de ancho, tiene acceso a los servicios básicos como agua, energía y teléfono, también está ubicado en un área de mucho movimiento comercial, donde clientes y proveedores tienen accesibilidad por ser una de las calles principales del departamento de Maipú.

5. UBICACIÓN

La ubicación en la que se encuentra la empresa es de importancia para ésta, ya que como se mencionó anteriormente, está ubicada en una de las calles principales de Maipú. (Ver ANEXO B).

6. PROVEEDORES

Los principales proveedores de “Arco Iris” son los siguientes: La Alborada, Garro, Panhel, Arnaldo Chapini y Le Devit quienes les proveen las materias primas para la elaboración de las Tortas Artesanales.

7 LA COMPETENCIA

Los competidores primarios o directos resultan ser los siguientes:

Pastelería “San Gabriel”: es un establecimiento comercial que existe aproximadamente desde hace 4 años, ubicado geográficamente muy cerca de la empresa ofreciendo a los clientes productos muy similares a los comercializados por ella.

Casa de las Tortas de María Alejandra: es el único establecimiento fuerte que existe en Maipú, con sucursales en distintas zonas del gran Mendoza y cuenta con un amplio reconocimiento en el mercado.

8. PROCESO PRODUCTIVO

8.1. Productos elaborados por la empresa

Según el cuestionario realizado (ver ANEXO D), la pastelería “Arco Iris” se caracteriza por fabricar una gran variedad de productos como son: tortas artesanales, tartas, huevos de pascuas, budines, pasteles. Adicionalmente comercializa productos de cotillón.

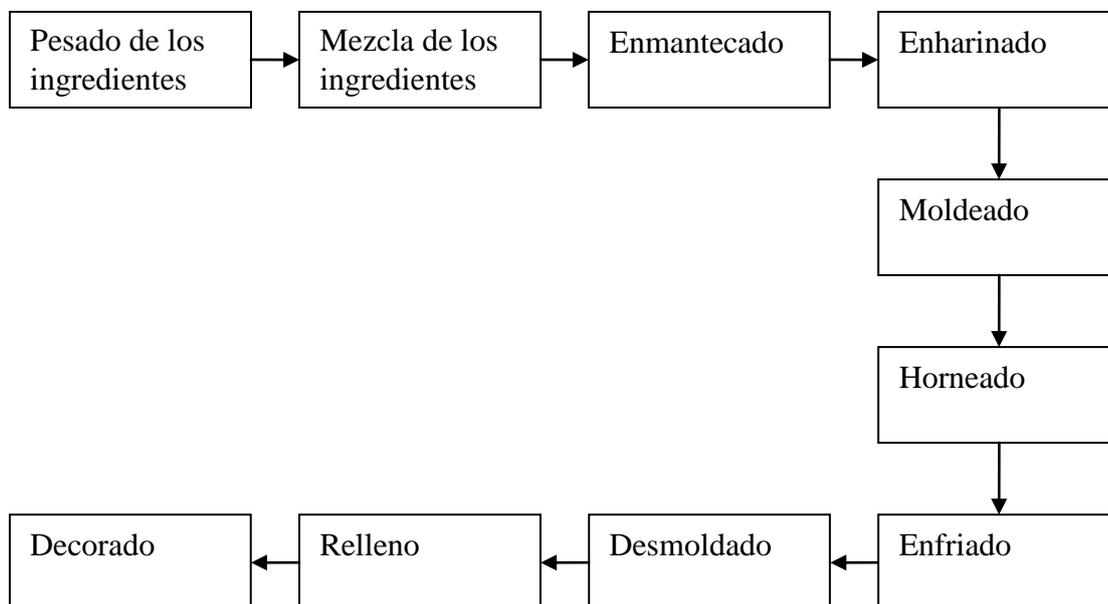
Si bien la empresa produce varios productos, el producto de mayor demanda es la elaboración de Tortas, generalmente de 3 kilos, de acuerdo a la experiencia y conocimiento del mercado que tiene los propietarios.

8.2. Descripción de las actividades para la elaboración de tortas

Las actividades que realiza la empresa, según el cuestionario realizado, para la elaboración de las tortas son: compra de materiales, mezclado, enmantecado, enharinado, moldeado, horneado,

enfriado, desmoldado, relleno, decorado, que hacen que las materias primas se transformen en productos terminados para su venta. El proceso productivo presenta el siguiente diagrama:

Figura 12. Proceso Productivo



El tiempo de fabricación estimado para cada una de las actividades a realizar para elaborar el producto de mayor demanda es: pesado de los ingredientes 5 minutos, mezclado 15 minutos, enmantecado 3 minutos, enharinado 2 minutos, moldeado 4 minutos, horneado 40 minutos, enfriado 20 minutos, desmoldado 3 minutos, relleno 30 minutos, decorado 25 minutos.

Las actividades de enmantecado, enharinado, moldeado, enfriado, desmoldado y decorado se realizan en forma manual y se realizan en forma mecánica las actividades de mezclado y horneado.

Compra de materias primas e insumos: las materias primas básicas utilizadas para producir el producto de mayor demanda son: para el bizcochuelo: harina de trigo, azúcar, huevos, leche, esencia de vainilla; los ingredientes para el relleno: dulce de leche, crema chantilly, frutas y los ingredientes para la decoración: chocolate, merengues, crema chantilly, frutas y colores vegetales.

Pesado de los materiales: los ingredientes a utilizar para la elaboración del bizcochuelo son pesados con la ayuda de una balanza. El tiempo que demanda dicha actividad es de aproximadamente 5 minutos.

Mezclado: los ingredientes del bizcochuelo se mezclan en forma mecánica, es el proceso que se conoce normalmente como amasado. Se realiza dicha actividad con una máquina denominada batidora.

Para realizar la preparación se debe colocar en un bowl las claras y el azúcar y se bate a punto de nieve. Luego se agrega a la preparación anterior las yemas batidas previamente y la harina. Se mezcla hasta integrar bien todo en máquinas como la mezcladora durante 15 minutos.

Enmantecado: se procede a engrasar los moldes con manteca, para evitar que la masa del bizcochuelo se queme. Esta operación se realiza de forma manual y el tiempo de duración oscila entre 2 a 3 minutos.

Enharinado: luego se espolvorea con harina los moldes engrasados. Para quitarle la harina no adherida a la manteca, se colocan boca abajo y se les da un golpe ligero para desechar el exceso. Esta operación se realiza en forma manual y el tiempo de duración es de 2 minutos.

Moldeado: una vez que se tiene la masa de bizcochuelo preparada se vierte hasta rellenar los moldes enmantecados y enharinados. Esta operación se realiza en forma manual y su duración oscila entre 4 a 5 minutos.

Horneado: se cocina la mezcla preparada en un horno con fuego mediano por 40 minutos aproximadamente. Se introduce un palillo en la masa y si sale seco, el bizcochuelo está bien cocido. Esta operación se realiza de forma mecánica.

Enfriado: después que los bizcochuelos se han horneado, se dejan enfriar durante 20 minutos.

Desmoldado: se invierten los bizcochuelos moldeados sobre una bandeja sin que pierda la forma. Como medida de seguridad no se desmolda ningún bizcochuelo si no está bien desprendido del fondo.

Relleno: consiste en rellenar los bizcochuelos, este proceso se realiza de forma manual, su duración es de 30 minutos por cada torta.

Decorado: luego del relleno, se decora el bizcocho de forma artesanal. Este proceso se realiza de forma manual, su duración es de 25 minutos por cada torta y luego se llevan a las heladeras de la pastelería, donde permanecen hasta ser vendidas.

8.3. Insumos necesarios para la elaboración de tortas

Los ingredientes para el bizcochuelo son:

-  Huevos
-  Azúcar
-  Harina

Los ingredientes para realizar el relleno: dependerá de las especificaciones del cliente ya que se elaboran diferentes tipos de relleno.

-  Dulce de leche
-  Crema pastelera
-  Frutas: bananas, frutillas, fresas
-  Crema chantilly
-  Otros.

Los ingredientes para el decorado también dependerán de las especificaciones del cliente, ellos son:

-  Crema chantilly
-  Merengues
-  Chips de chocolates
-  Frutas: frutillas, cerezas
-  Otros.

8.4. Forma de producción

La forma de producción para la elaboración de las tortas se realiza mediante la modalidad de producción intermitente, ya que no se producen grandes cantidades sino que se fabrica cuando lo requiere el cliente y de acuerdo con sus especificaciones.

9 ELEMENTOS DEL COSTO

9.1. Materiales directos

9.1.1. *Materiales usados para la elaboración del producto*

Los materiales usados en el proceso de elaboración de las tortas de 3 kilos son: harina de trigo, azúcar, huevos, esencia de vainilla.

En la etapa de relleno y decorado es necesario agregar otros tipos de materiales, que dependen de las especificaciones de los clientes, como son para el relleno: dulce de leche, crema chantilly, frutas y los ingredientes para la decoración: chocolate, merengues, crema chantilly, frutas y colores vegetales.

9.1.2. Determinación del costo de los materiales y su asignación al costo de los productos

En la empresa consideran que el principal elemento del costo de los materiales es el precio de la factura, es decir, se lo considera como único costo determinante del valor de los materiales existentes en la empresa, excluyendo cualquier otro costo adicional relacionado con las compras, tales como: fletes, descuentos, entre otros.

La empresa acostumbra asignar el costo de los materiales directos al costo de los productos elaborados, pesando los materiales usados para la elaboración de las tortas y luego determina el costo de éstos.

9.2. Mano de obra

9.2.1. Personal que trabaja en la empresa

Se puede apreciar que el personal de esta empresa está distribuido de la siguiente manera: Fabiana trabaja en producción, encargada de hacer los bizcochuelos, del relleno y decorado de las tortas, y también en ventas. Mariano se encarga de la administración y de las ventas. Los fines de semana la cuñada de Mariano asiste al negocio para ayudar en las tareas de producción y ventas.

Al ser una empresa familiar en la que sólo trabaja la familia, no se controla el cumplimiento de la jornada laboral de los trabajadores mediante el uso de formularios.

9.2.2. Costo del salario y su asignación al costo de los productos

No tienen en cuenta para determinar el costo de producción el costo de mano de obra que interviene en el proceso productivo. Aquí hay un costo de oportunidad que debería ser mensurado y asignado como costo.

9.3. Costos indirectos de fabricación

9.3.1. Identificación de los C.I.F

La empresa incurre en costos indirectos de fabricación, como: artículos de limpieza, honorarios del contador, arrendamiento del local, servicios públicos, mantenimiento y reparaciones menores. No se utilizan formularios para controlar costos indirectos incurridos porque consideran que no es necesario su control.

9.3.2. Asignación del costo de los C.I.F. al costo de los productos

La empresa no asigna los costos indirectos de fabricación a los productos elaborados, la causa de esto podría deberse a que estos costos constituyen el elemento que presenta mayores complicaciones para su determinación o estimación dado por la dificultad de identificarlos fácilmente con los productos y que la empresa no utiliza formularios para controlar ni registrar dichos costos.

10 INVENTARIO DE MATERIALES Y SUMINISTROS

10.1. Mantenimiento de inventarios

La pastelería “Arco Iris” mantiene inventarios de materiales y suministros sólo en cantidades suficientes para la producción de tortas semanal, en niveles mínimos porque se trata de productos perecederos.

La empresa no tiene definido el método que le permita determinar la cantidad óptima de inventarios, y mantener bajos niveles de inventarios podría causar ocasionalmente una paralización de la producción por la insuficiencia de materiales y suministros.

10.2. Control de la existencia y uso de materiales y suministros

La empresa lleva un escaso control formal de las existencias de materiales y suministros, porque el control interno de los materiales existentes en el depósito se realiza visualmente, es decir, mediante la observación periódica de los materiales almacenados. Este control no es exacto y puede llevar a errores al no contar con los registros necesarios.

11 REGISTROS CONTABLES

11.1. Contabilidad de la empresa

Para cumplir con sus obligaciones legales, la empresa lleva su contabilidad en legal forma, tarea que es realizada por el titular de la empresa, ya que tiene experiencia al haber trabajado durante varios años en un estudio contable. Sin embargo, dicha contabilidad es general; no lleva contabilidad

de costos, por lo que estiman sus costos de acuerdo a la experiencia y los escasos conocimientos que poseen sobre el tema en particular.

11.2. Cálculo del costo de producción

La empresa calcula el costo de las tortas en base a la experiencia adquirida por los propietarios, donde sólo tienen en cuenta el costo de los materiales directos, no utiliza ningún modelo o procedimiento para calcularlo. Dada la ausencia de contabilidad de costos en la empresa, le resulta difícil calcular costos de producción precisos y como consecuencia no pueden conocer la ganancia real de misma.

12 TOMA DE DECISIONES

12.1. Utilización de la información de costos

La empresa no usa la información de costos generada, debido a la ausencia de un sistema de costos adecuado, llevando al no aprovechamiento de la información para la toma de decisiones como: eliminar productos, crear mezcla de productos, seleccionar materias primas alternativas, modificar el precio de los productos, entre otras.



CAPÍTULO V

MÉTODO DE COSTEO POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN APLICADO A LA EMPRESA

“ARCO IRIS”

1. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

En la empresa “Arco Iris” no se calculan costos de producción en forma precisa, debido a que no manejan sistemas adecuados para poder determinar el costo de sus productos y controlar, eficientemente, las operaciones de producción. El costo de cada producto lo determina, generalmente, en base a su experiencia y en los escasos conocimientos que se tienen en el área de costos, dándole principal importancia a los materiales directos.

Carece de una herramienta de información que cumpla con las características de oportuna, veraz, confiable, que sirva de base para la toma de decisiones fundamentales de la gerencia.

Sólo considera el precio de la factura como costo de los materiales directos, dejando de incluir cualquier otro costo adicional relacionado con las compras, como: fletes, descuentos, combustible y lubricantes, etc.

Los inventarios de materiales se realizan en forma visual de manera que no puede conocer la cantidad exacta de materiales existentes en el depósito en un momento determinado. No lleva ninguna ficha u otro formato de control de los inventarios lo que no le permite mantener existencias equilibradas de materiales, a fin de evitar la escasez de los mismos y la consecuente paralización de las operaciones y la pérdida de clientes o que sean tan elevados que incurran en pérdidas por ser materias primas perecederas.

No tiene establecida una rutina de formularios que permita controlar la compra y uso de las materias primas y garantizar que los artículos que ingresan al depósito cumplan con las especificaciones de calidad establecidas. Tampoco existen formularios para controlar la salida de los materiales para ser usados en la elaboración de los productos, donde indique el costo unitario y el costo total de los artículos a ser despachados, lo que lleva a que no se conocen con exactitud el costo de los materiales directos usados.

Al no contar con personal contratado por la empresa, ya que sólo trabajan los miembros de la familia, no existe un control interno de mano de obra. En el supuesto caso que contratara a terceros no cuenta con instrumentos como la tarjeta reloj como medio de control. También se puede observar que como los propietarios no tienen asignado un sueldo, al determinar el costo de las tortas no tienen en cuenta la mano de obra utilizada para elaborarlas.

Con respecto a los costos indirectos de fabricación, no existen formularios para controlar las erogaciones de los mismos. No se asignan los costos indirectos de fabricación al costo de los productos elaborados, ya que no los considera como costo del producto.

A fin de contribuir a subsanar el problema planteado en relación a las deficiencias detectadas en el cálculo del costo de producción en esta empresa, se propone el uso del método de costeo por órdenes de producción porque es compatible con la naturaleza de las actividades de manufactura que realiza dicha empresa.

El costo de producción que se obtiene podría ser usado para establecer el margen de ganancias deseado, y tomado como referencia para fijar los precios de venta de las tortas. Sin embargo, no se debe olvidar que dada la competencia en el sector al cual se orienta la empresa existen precios de mercado ya dados en la mayoría de los productos. Es por ello que la empresa debe ser lo más eficiente posible en su gestión por medio de la reducción de costos.

2. OBJETIVO DE LA PROPUESTA

Calcular el costo de producción de las tortas artesanales por medio del método de costeo por órdenes específicas para el Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”.

3. DESARROLLO DE LA PROPUESTA

Se construyó una herramienta en Excel con el fin de alcanzar el objetivo planteado. Dicha herramienta permite calcular el costo de las tortas en forma simple, precisa y rápida ya que se encuentra diseñada de tal manera de cargar sólo datos indispensables, calculando los datos restantes en forma automática.

- Se visualiza en la pantalla el menú principal, donde a través de hipervínculos hace enlace con los diferentes cuadros que muestra.

MENÚ PRINCIPAL

COSTO DE LOS
MATERIALES DIRECTOS

COSTO DE LA MANO DE
OBRA DIRECTA

COSTOS INDIRECTOS DE
FABRICACIÓN

HOJA DE COSTOS POR
ÓRDENES DE
PRODUCCIÓN

- Al seleccionar la COSTO DE LOS MATERIALES DIRECTOS opción se presentan dos tablas.

En la primera, aparece el listado de materias primas, su código, la unidad de medida, el costo total y automáticamente aparece el costo por unidad o por gramos. Es necesario que la columna de costo se mantenga actualizada.

Luego, en la tabla siguiente se determina el costo de los materiales directos a cargar a la orden de producción. Se coloca el código de las materias primas a utilizar en la orden y la cantidad a utilizar, e inmediatamente aparece el nombre de la materia prima correspondiente al código introducido, la unidad de medida, el costo por gramo o unidad y el costo total. La fila de total arroja el costo total de los materiales directos a cargar a la orden de producción.

tablas, en las primeras tres tablas se cargan todos los datos necesarios para el cálculo del coeficiente de mano de obra. En la cuarta tabla se carga los trabajadores contratados por la empresa, el salario mensual, las horas trabajadas por los mismos, y automáticamente arroja el costo por día y por hora.

En la quinta tabla se calcula el costo de mano de obra directa correspondiente a la orden de producción. La primera columna contiene las actividades a realizar para fabricar una torta, en la segunda columna solicita una estimación de los minutos que demandará cada actividad. Una vez cargados dichos datos, automáticamente se obtiene la conversión en horas y el costo de mano de obra de cada actividad.

En la última fila se obtiene el total de horas que demandó realizar una torta con el correspondiente costo de mano de obra.

CALCULO DEL COEFICIENTE DEL COSTO DE MANO DE OBRA

MANO DE OBRA	Pastelero	
REMUNERACIÓN BÁSICA	\$ 3.724,00	
REMUNERACIÓN BÁSICA ANUAL	\$ 44.688,00	
CONTRIBUCIONES PATRONALES (1)	33% de RB	\$ 14.747,04
PROVISIONES (2)	17% de RB	\$ 7.596,96
COSTO TOTAL ANUAL DE MANO DE OBRA	\$ 67.032,00	
COEFICIENTE DEL COSTO DE MANO DE OBRA	1,5	

CONTRIBUCIONES PATRONALES(1)

CONCEPTO	PORCENTAJE
JUBILACIÓN	16%
SALARIO FAMILIAR	7,50%
F.N.E	1,50%
PAMI	3,00%
OBRA SOCIAL	4,50%
ANSSAL	0,50%
TOTAL	33%

PROVISIÓN(2)

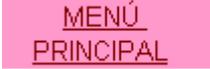
CONCEPTO	PORCENTAJE
SAC	12%
PROVISIONES VARIAS	5,00%
TOTAL	17,00%

COSTO DE LA MANO DE OBRA DIRECTA

MANO DE OBRA	REMUNERACIÓN BÁSICA	COEFICIENTE DEL COSTO DE MANO DE OBRA	COSTO DE MANO DE OBRA	COSTO POR DÍA	HORAS DIARIAS TRABAJADAS	COSTO POR HORA
Pastelero	\$ 3.724,00	1,50	\$ 5.586,00	\$ 186,20	8,00	\$ 23,28
TOTAL						\$ 23,28

COSTO DE LA MANO DE OBRA CORRESPONDIENTE A LA ORDEN N°

ACTIVIDADES	TIEMPO ESTIMADO(en minutos)	TIEMPO ESTIMADO(en horas)	COSTO POR HORA
Pesado de los ingredientes			
Mezclado			
Enmantecado			
Enharinado			
Moldeado			
Horneado			
Enfriado			
Desmoldado			
Relleno			
Decorado			
TOTAL			

- Seleccionando la opción se  vuelve al menú principal.

- Al elegir el ícono  aparecen dos

tablas, una donde se encuentran todos los costos indirectos de fabricación, el detalle, el costo mensual y una distribución entre costos indirectos de fabricación a distribuir entre las tortas y a los que se van a distribuir entre los productos de cotillón. Para realizar esta distribución se tuvo en cuenta que la empresa también comercializa otros productos, estimando que el 70% se dedica a la elaboración y fabricación de tortas artesanales y el otro 30% a la comercialización de productos de cotillón. Esta estimación es realizada por la empresa teniendo en cuenta los productos de mayor demanda, hacia donde va dirigido el esfuerzo de sus propietarios y de acuerdo a la utilidad que les deja su comercialización. Esta distribución se hace automáticamente al cargar el costo mensual de los costos indirectos.

En la segunda tabla se realiza la distribución de costos indirectos de fabricación correspondientes a las tortas en base a las horas de mano de obra directa. Se debe cargar a la tabla el promedio de tortas semanales y el promedio de horas para la realización de un torta artesanal, y automáticamente calcula el promedio de tortas mensuales, el total de horas para la fabricación del promedio mensual, la cuota de distribución y el total de costos indirectos de fabricación a cargar a la orden, utilizando los datos de horas de mano de obra directa para la fabricación de la orden de la tabla de “costo de mano de obra directa correspondiente a la orden N°...”.

COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

COSTO INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	COSTO	C.I.F. CARGADOS A LA ELABORACIÓN DE PRODUCTOS	C.I.F CARGADOS A LA COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS DE COTILLÓN
Alquiler del local y agua	\$ 2.500,00	\$ 2.000,00	\$ 500,00
Luz	\$ 500,00	\$ 400,00	\$ 100,00
Impuestos municipales	\$ 80,00	\$ 64,00	\$ 16,00
Gas	\$ 200,00	\$ 160,00	\$ 40,00
Artículos de limpieza	\$ 30,00	\$ 24,00	\$ 6,00
Honorarios al contador	\$ 100,00	\$ 80,00	\$ 20,00
Monotributo	\$ 400,00	\$ 320,00	\$ 80,00
Teléfono	\$ 150,00	\$ 120,00	\$ 30,00
Personal de ventas	\$ 3.458	\$ 2.766,40	\$ 691,60
Materiales indirectos	\$ 70,00	\$ 56,00	\$ 14,00
TOTAL	\$ 7.488,00	\$ 5.990,40	\$ 1.497,60

DISTRIBUCIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

C.I.F. CARGADOS A LAS TORTAS	TORTAS PROMEDIO SEMALES	TORTAS PROMEDIO MENSUALES	HORAS PROMEDIO DE M.de O. P/ FABRICACIÓN DE TORTAS	HORAS DE M. de O.	CUOTA DE DISTRIBUCIÓN	TOTAL DE C.I.F.

[MENÚ PRINCIPAL](#)

- Al seleccionar el [MENÚ PRINCIPAL](#) cuadro se vuelve al menú principal.

[HOJA DE COSTOS POR
ÓRDENES DE
PRODUCCIÓN](#)

- Al elegir la [HOJA DE COSTOS POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN](#) opción se

visualiza en la pantalla la hoja de costos por órdenes de producción. Allí es necesario llenar con algunos datos, como por ejemplo el nombre del cliente, la descripción de la torta que solicita, entre otros.

Contiene además, una tabla donde la columna de costos materiales directos se carga el código de los materiales utilizados y automáticamente se completan las columnas de materias primas y el monto. En la columna de mano de obra directa se completan automáticamente al

- Al elegir el ícono  se vuelve al menú principal.

4. DETERMINACIÓN DEL COSTO EN LA EMPRESA “ARCO IRIS”.

A continuación se desarrolla a modo de ejemplo el cálculo del costo de la orden de producción N° 1 para una torta de 3 kilos, con relleno de dulce de leche y crema chantilly, decorada con crema chantilly, chips de chocolate y merengues a los fines de mostrar la utilización de dicha herramienta. (Ver ANEXO G).

Del Menú principal se selecciona el ícono “COSTO DE LOS MATERIALES DIRECTOS” y se procede a completar la primera columna con el código de los materiales usados para la elaboración de la torta de 3 kilos (se debe mirar el código que se encuentra en la tabla de arriba) y la tercera columna con la cantidad utilizada de cada materia prima. Las demás columnas se completan por si solas. Una vez terminada esta operación la fila del total nos arroja el costo total de los materiales directos correspondientes a la orden N° 1, que es de \$37.50.

COSTO DE LOS MATERIALES DIRECTOS PARA ELABORAR LA ORDEN N°1

CÓDIGO	MATERIAS PRIMAS	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD USADA (en gramos/unidades)	COSTO/gramo/unidad	COSTO TOTAL
001	Huevos	unidad	15	0,466666667	7
002	Azúcar	kilo	400	0,0039	1,56
003	Harina	kilo	450	0,0032	1,44
005	Crema chantilly	kilo	800	0,021	16,8
004	Dulce de leche	kilo	500	0,01	5
007	Chips de chocolate	kilo	100	0,042	4,2
006	Merengues	kilo	100	0,015	1,5
TOTAL					37,5

Se vuelve al menú principal y se selecciona la opción “COSTO DE LA MANO DE OBRA DIRECTA”. Allí se debe completar la segunda tabla con el tiempo estimado para la elaboración de la torta de 3 kilos, y automáticamente se completan las columnas de Tiempo estimado y costo por hora.

Se ha supuesto a los fines del ejemplo que la empresa tiene contratado a un maestro pastelero, ya que al ser una empresa familiar sólo trabajan los miembros de la familia sin tener asignado un

suelo. El salario se ha fijado según el convenio colectivo de trabajo 384/75 del sindicato de obreros pasteleros, confiteros, pizzeros, alfajoreros y rotiseros de Mendoza.

La orden N° 1 demandó 147 minutos con un costo total de mano de obra directa de \$ 57,02.

CARGO DE COSTO DE MANO DE OBRA DIRECTA A LA ORDEN N° 1

ACTIVIDADES	TIEMPO ESTIMADO(en minutos)	ESTIMADO(en horas)	COSTO POR HORA
Pesado de los ingredientes	5	0,0833333333	\$ 1,94
Mezclado	15	0,25	\$ 5,82
Enmantecado	3	0,05	\$ 1,16
Enharinado	2	0,0333333333	\$ 0,78
Moldeado	4	0,0666666667	\$ 1,55
Horneado	40	0,6666666667	\$ 15,52
Enfriado	20	0,3333333333	\$ 7,76
Desmoldado	3	0,05	\$ 1,16
Relleno	30	0,5	\$ 11,64
Decorado	25	0,4166666667	\$ 9,70
TOTAL	147	2,45	57,02375

Se vuelve al Menú principal y se selecciona el ícono “COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN”, en donde se procede a completar la segunda tabla. En dicha tabla se completa las tortas promedios semanales y el total de horas promedio para fabricar una torta, que para la empresa “Arco Iris” son 45 tortas, que demandan en promedio dos horas y media en su elaboración, y las demás columnas se completan automáticamente. Se obtiene que la orden N° 1 tiene un cargo de costos indirectos de fabricación de \$35.45. Aquí se ha supuesto también, a los fines del ejemplo, que la empresa tiene un encargado de ventas, por los mismos motivos expuestos anteriormente, con un salario fijado por el convenio colectivo de trabajo 384/75.

DISTRIBUCIÓN DE LOS COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

C.I.F. CARGADOS A LAS TORTAS	TORTAS PROMEDIO SEMANALES	TORTAS PROMEDIO MENSUALES	HORAS PROMEDIO DE M.de O. P./FABRICACIÓN DE TORTAS	HORAS DE M-de O.	CUOTA DE DISTRIBUCIÓN	TOTAL DE C.I.F.
\$ 5.990,40	45	180	2,3	414	\$ 14,47	\$ 35,45

Se vuelve al Menú principal y se selecciona la opción “HOJA DE COSTOS POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN”. En ella se completan los datos del cliente, fechas, cantidad, número de orden y el código de las materias primas utilizadas. Sin necesidad de introducir otro dato adicional, automáticamente se calculan las demás columnas y el resumen de costos que se encuentran al final de la hoja. Para la fabricación de orden N° 1 se obtuvo un costo total de \$129.97.

COTILLÓN Y TORTAS ARTESANALES “ARCO IRIS” HOJA DE COSTOS POR ÓRDENES DE PRODUCCIÓN								
						Numero de orden 1		
Para: Andrea Agostini						Fecha de orden 28/4/2012		
Descripción del artículo: torta de 3 kilos, con relleno de dulce de leche y crema chantilly y decorada con crema chantilly, merengues y chips de chocolates						Fecha de terminación 29/4/2012		
Cantidad terminada 1						Fecha de entrega 29/4/2012		
Materiales directos			Mano de obra directa			Costos indirectos		
Código	Materia prima	Monto	Horas	Tasa	Monto	Horas	Tasa	Monto
001	Huevos	7	2,45	\$ 23,28	\$ 57,02	2,45	14,47	35,45
002	Azúcar	1,56						
003	Harina	1,44						
004	Dulce de leche	5						
005	Crema chantilly	16,8						
006	Merengues	1,5						
007	Chips de chocolates	4,2						
Resumen de costos:								
Materiales directos		\$	37,50					
Mano de obra directa		\$	57,02					
Costos indirectos		\$	35,45					
Costo total		\$	129,97					
costo unitario		\$	129,97					

5. PROPUESTA DE FORMULARIOS PARA CONTROL

5.1. Control de los materiales directos

Es de vital importancia que la empresa “Arco Iris” cuente con un sistema de control de los materiales, tanto de los ingresos como de los egresos ya que le brindaría numerosos beneficios, como los siguientes:

- Favorecer el servicio al cliente, ya que al disponer de inventarios significa que el producto estará disponible cuando los clientes estén dispuestos a comprarlo. Si no está disponible, los clientes no reciben el servicio y la empresa pierde esa venta y también otras ventas en el futuro.
- Facilitar la flexibilidad en la producción.
- Promover la certeza en la producción y en las operaciones: la demanda del producto final y la provisión de materiales siempre contienen algo de incertidumbre cuando se planifican. Los inventarios sirven como una protección en contra de los efectos de la incertidumbre.
- Fomentar beneficios a través de la especulación de los precios, ya que en determinados momentos, como en una época de inflación, se puede obtener beneficios comprando productos a bajos precios y almacenándolos hasta que éstos aumenten, para luego venderlos y así obtener beneficios. Esta situación, de todos modos, debe ser merituada en función del costo de oportunidad dado por el capital inmovilizado.

A fin de mantener un control sistemático sobre las materias primas, “Arco Iris” debería usar una rutina de formularios para vigilar las diferentes fases del ciclo de materiales desde el momento de que producción expresa la necesidad de abastecimiento hasta el reemplazo de los materiales usados.

El control de los materiales puede efectuarse de la siguiente manera:

Cuando en el Almacén las existencias se hallen en su nivel mínimo establecido por la empresa, la persona responsable de controlar las existencias y los requerimientos de materiales, hará una solicitud de los materiales necesarios al encargado de hacer las compras y garantizar que los materiales reúnan los requisitos de calidad establecidos en la empresa y se adquieran al precio más bajo, confeccionando el formulario “Pedidos de Materiales” (figura 15).

El administrador consulta en su base de datos o archivos de proveedores selecciona al más conveniente, teniendo en cuenta:

- Forma y plazo de pago.
- Plazo de entrega.
- Conceptos incluidos en el precio (fletes, seguros).
- Descuento o bonificaciones.
- Confianza en la idoneidad del proveedor.
- Otras consideraciones.

Al proveedor seleccionado le envía una orden de compra (figura 16), por medio de la cual el comprador efectúa un pedido de materias primas al proveedor, indicando las materias primas que se desean comprar y los precios y condiciones en que se está dispuesto a adquirir. Se emite por duplicado, el original se le entrega al proveedor y la empresa se deja el duplicado.

El proveedor recibe la orden de compra y prepara los artículos solicitados, realiza la entrega a la empresa compradora junto con el remito por duplicado. La persona responsable del almacén verifica físicamente los artículos provistos con el detalle del remito, realiza el control de calidad, cantidad y características de los suministros. Si los elementos provistos se ajustan a los requerimientos de la empresa y concuerdan con los solicitados por la misma, se conforma el remito y se confecciona la nota de recepción (figura 17). El duplicado del remito vuelve al proveedor, y el original pasa al departamento contable.

Luego el proveedor emite la factura en base al remito conformado y el departamento contable efectúa la registración.

Cuando se inicia el proceso de fabricación de las tortas, el jefe de producción solicita los materiales necesarios al almacenista a través de un formulario llamado pedido de materiales (figura 18). Este formulario suministra información esencial para la asignación de los costos de los materiales directos a los trabajos y para el mantenimiento de un control adecuado sobre el inventario de materiales directos.

El control de inventarios está a cargo del almacenista, manteniendo el almacén un inventario mínimo de siete días de venta. A continuación se detallan las cantidades a mantener en inventarios.

Figura 13. Cantidades a mantener en Inventarios

MATERIAS PRIMAS	CANTIDAD
Huevos	23 maples
Azúcar	18 kilos
Manteca	2 kilos
Chips de chocolate	5 kilos
Merengues	5 kilos
Harina	20 kilos
Dulce de leche	23 kilos
Crema Chantilly	36 kilos

Para manejar la información de inventarios, la empresa debería llevar fichas de stock (figura 19), donde se vayan registrando los movimientos de cada una de las materias primas, es decir las compras de materiales a los proveedores, las devoluciones de materiales a los proveedores, los materiales enviados del almacén a producción, la devoluciones de materiales de producción para almacén. Se usa una ficha para cada clase de materias primas.

Figura 14. Diagrama de Compras

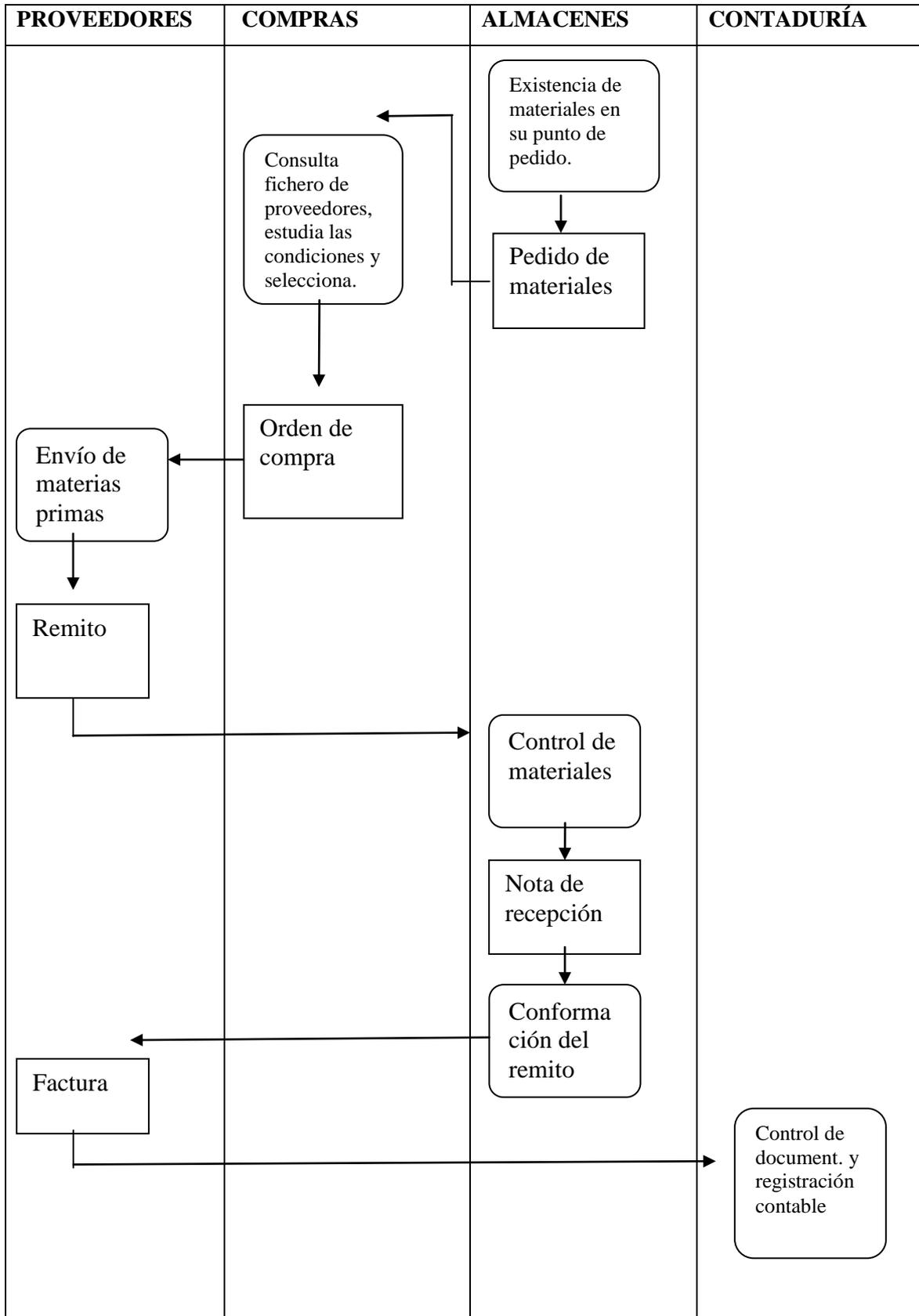


Figura 15. Pedido de materiales

“ARCO IRIS” Número _____

 Fecha.../.../....

PEDIDO DE MATERIALES

Departamento _____

COD. DE MATERIAL	CANTIDAD SOLICITADA	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	CARGO A CUENTA

Firma autorizada: _____

Formulado por: _____

.....
Firma y aclaración

Figura 16. Orden de compra

“ARCO IRIS”



N^o _____
 Fecha.../.../...
 Requisición de materiales...

ORDEN DE COMPRA

Proveedor.....
 Domicilio.....

Condiciones de pago.....
 Fecha de entrega: antes del.../.../...
 Destino: Departamento.....
 Remitir por transporte.....

C ^a STOCK	CTA N ^o	CANTIDAD	UNIDAD	DESCRIPCION	PRECIO UNITARIO	TOTAL

Observaciones.....

Controla	Pedido por	Autorizado por

Figura 17. Nota de recepción

“ARCO IRIS”



NOTA DE RECEPCIÓN

Proveedor _____
 Dirección _____
 Fecha de pedido _____ Fecha de entrega _____

CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	DIFERENCIAS

Firma autorizada: _____
 Formulado por: _____

.....
 Firma y aclaración

Figura 18. Pedido de materiales

<p>“ARCO IRIS”</p> 	<p>Pedido de material número _____</p> <p style="text-align: center;">PEDIDO DE MATERIALES</p> <p>Fecha _____</p> <p>Departamento _____</p> <p>Número de orden _____</p>										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;">Descripción</th> <th style="width: 20%;">Cantidad</th> <th style="width: 20%;">Costo / unidad</th> <th style="width: 30%;">Costo total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="height: 100px;"></td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>				Descripción	Cantidad	Costo / unidad	Costo total				
Descripción	Cantidad	Costo / unidad	Costo total								
<p>Firma autorizada: _____</p>											

Figura 19. Ficha de stock

“ARCO IRIS”



FICHA DE STOCK

Materia prima: _____

FECHA	DETALLE	ENTRADA	SALIDA	SALDO

5.2. Control de la mano de obra directa

El control de la mano de obra directa debe realizarse a través de un formulario denominado tarjeta reloj (figura 20), que consiste en un registro que debe efectuar diariamente la persona encargada de la asistencia de los empleados, a fin de detectar cualquier falta injustificada y tomar las medidas necesarias.

Dado que en la empresa “Arco Iris” no tiene personal contratado, sólo trabajan los miembros de la familia, se diseña este formulario en caso de que en el futuro contrate a terceras personas.

El medio por el cual los costos de la mano de obra se asignan los trabajos individuales es el documento fuente conocido como parte diario de tiempo (figura 21). En este documento, cada trabajador que se encuentre relacionado en forma directa con una orden de trabajo en particular, debe utilizar una boleta individual, donde registra su nombre, el tiempo en que se inició, el tiempo en que terminó la orden, la tasa por hora y el monto.

Figura 20. Tarjeta reloj

“ARCO IRIS”



TARJETA RELOJ

Nombre del empleado: _____

Semana del: _____ Al: _____

	Lunes	Martes	Miércoles	Jueves	Viernes	Sábado	Domingo
Hora de llegada							
Hora de salida							

Observaciones:.....

Figura 21. Parte diario de tiempo

“ARCO IRIS”

Parte diario de tiempo número ____



PARTE DIARIO DE TIEMPO

Número de empleado _____

Nombre _____

Fecha _____

Hora de inicio	Hora de término	Tiempo total	Tasa por hora	Monto	Orden número

Aprobado por _____
Supervisor del departamento

5.3. Control de los costos indirectos de fabricación

Siguiendo a Enrique Nicolás Cartier, en su trabajo “Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos” en el XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, los costos indirectos de fabricación son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una unidad de costeo determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento ante cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o incurridos, lo que impide su apropiación o imputación a aquellas en forma inmediata o precisa, o que aún cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia no resulta aconsejable su apropiación directa.

Los costos indirectos incurridos por la empresa se deben registrar en el formulario diseñado a tal fin (figura 22), para lograr un control de los mismos.

Para asignar los costos indirectos a las órdenes de trabajo, se hace a través de una tasa predeterminada, por lo general las horas de mano de obra directa es la medida que se utiliza para calcular los costos indirectos. Se divide el total de costos indirectos de fabricación entre el total de horas de mano de obra directa, se obtendrá de este modo una cuota predeterminada de gastos indirectos de fabricación que se utiliza para cargar a las diferentes órdenes de trabajo la parte correspondiente de estos costos indirectos.

Figura 22. Formulario de control de costos indirectos de fabricación

“ARCO IRIS”



FORMULARIO DE CONTROL DE COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN

DETALLE	COSTO
Artículos de limpieza	
Alquiler del local y agua	
Luz	
Impuestos municipales	
Gas	
Honorarios al contador	
Monotributo	
Teléfono	
Materiales indirectos	
Otros	
Total de costos indirectos de fabricación	

CONCLUSIONES

Luego del análisis de los datos suministrados por la empresa Cotillón y Tortas Artesanales “Arco Iris”, se puede extraer las siguientes conclusiones:

- ✓ La empresa objeto de investigación tiene un inadecuado control de costos, que se ve representado en problemas como, no calcular los costos de sus productos de manera exacta, no tener definida una rutina de formatos establecida para el control y salida de materiales y no distribuir los gastos indirectos de fabricación por no considerarlos parte del costo de producción de sus productos.
- ✓ El proceso de fabricación se realiza bajo la modalidad de producción intermitente, ya que los procesos pueden alternarse según los requerimientos de los clientes. Cada lote de productos se inicia mediante una orden de producción, en la cual se especifican las características del producto que desea el cliente.
- ✓ Las actividades que se desarrollan para la fabricación de las tortas son: compra de materias primas e insumos, pesado de los ingredientes, mezclado, enmantecado, enharinado, moldeado, horneado, enfriado, desmoldado, relleno y decorado.
- ✓ La empresa ofrece una diversidad de productos, siendo el de mayor demanda las tortas artesanales de 3 kilos.
- ✓ Debido a la ausencia de sistemas adecuados que le permitan determinar el costo de los productos y controlar eficientemente las operaciones de producción, no se calculan costos de producción precisos. Los costos se determinan mediante vagos conocimientos que puedan tener en el área de costos y según su experiencia. Se le da mayor importancia a los materiales directos. Se infiere que no se usa el método de costeo por órdenes específicas ya que este método hace hincapié en la acumulación de costos para cada orden de producción. Todo esto refleja las deficiencias para calcular el costo de producción.
- ✓ Con respecto a los materiales directos no se lleva un adecuado control interno de los materiales que le permita controlar la compra de las materias primas y que garantice que los artículos que ingresan al depósito cumplan con las especificaciones de calidad que la

empresa necesita. Sólo consideran como costo de dichos elementos el precio de la factura excluyendo cualquier costo adicional como: fletes, seguros, entre otros.

- ✓ En relación a la mano de obra directa, al ser una empresa familiar donde los integrantes de la familia son los encargados del negocio, sin la intervención de terceros, no se lleva un control interno de la misma. Los propietarios indicaron que en caso de contratar a terceros realizarían un control visual y no mediante el uso de instrumentos como tarjeta reloj, parte diario de tiempo, que permiten registrar la asistencia de los empleados y el costo de la mano de obra que interviene en la elaboración de los productos, para determinar el costo a asignar a la producción en concepto de mano de obra. La empresa no tiene en cuenta el costo de la mano de obra directa para determinar el costo de sus productos, manifestando que ello se debe a que no cobran un sueldo, sino que se distribuyen las ganancias obtenidas.
- ✓ Respecto al tercer elemento del costo de producción, a los costos indirectos de fabricación, se concluye que no se utilizan formularios internos para controlar las erogaciones realizadas en concepto de materiales indirectos como luz, gas, teléfono, repuestos, depreciación de activos fijos, etc. No se asignan dichos costos al costo de los productos elaborados.
- ✓ En relación a los inventarios, no se lleva un adecuado control interno de los materiales, dado que no utiliza fichas u otro formato que permita controlar la compra de los materiales, su utilización y la existencia de los mismos. Se controla la existencia de materiales de manera visual, en consecuencia no se puede conocer la cantidad exacta de materiales existentes en el depósito en un momento determinado, ya que este control carece de precisión y puede llevar a errores.
- ✓ Se puede concluir que la empresa no tiene establecidos controles sólidos que le permitan tener seguridad del manejo eficiente de los inventarios.
- ✓ La ausencia de métodos adecuados para controlar los inventarios no permite mantener existencias de materiales suficientes a fin de evitar que los inventarios bajen tanto que en un momento dado no haya suficiente cantidad para cumplir con la producción, produciendo estos la pérdidas de clientes, o que el stock de materiales sea tan elevado que

represente una cantidad excesiva de recursos financieros inmovilizados y la consecuente pérdida, debido a que son, en su mayoría, productos perecederos.

- ✓ No se utiliza fichas o formatos que permitan controlar la compra de materiales y garantizar que las materias primas que ingresan al depósito cumplan con las especificaciones de calidad establecidas por la empresa. Tampoco se utilizan fichas para autorizar la salida de materias primas que van a ser usadas en producción, en consecuencia no se conoce con exactitud el costo de los materiales que se cargan a producción ya que se no se conoce con exactitud el costo unitario y el costo total de los artículos despachados.
- ✓ Debido a la ausencia de un sistema de costos que permita calcular el costo de manera adecuada, la empresa no puede aprovechar al máximo la información de costos para la toma de decisiones, y las decisiones que toma basándose en los costos de producción corren el riesgo de no ser acertadas ya que éstos se calculan de manera poco fiable.
- ✓ Lleva una gestión financiera y administrativa basada en reglas empíricas, lo que la ha llevado a desconocer las modelos, técnicas, métodos de determinación de costos que permiten calcularlos de manera precisa y que permiten, además, comprender que además de la contabilidad general es necesario llevar una contabilidad de costos que suministre información de forma oportuna.
- ✓ Del análisis de los datos aportados, se determinó que el método más apropiado para el Cotillón y Tortas Artesanales “Arcos Iris” es el basado en órdenes de producción en términos reales, en virtud del tipo de producto que fabrica y las características del método de producción.

RECOMENDACIONES

- ✓ Se recomienda la aplicación de un sistema de determinación de costos por órdenes de producción, dado la compatibilidad que tiene este método con la naturaleza de las actividades de producción que realiza la empresa, con lo cual se pretende subsanar las deficiencias observadas y analizadas. La información generada por sistema le permitirá:
 - Mejorar el proceso de toma de decisiones,
 - Mejorar la determinación de costos de los productos,
 - Satisfacer las necesidades de la empresa en cuanto a la acumulación, la medición y la asignación de costos.
 - Elaborar informes que facilitarán el control por parte de la administración.
 - Elaborar presupuestos.
 - Obtención de información sobre el costo unitario, pieza de información fundamental para la valuación del inventario, para la determinación del ingreso y para la toma de decisiones importantes.

- ✓ Se recomienda, también, que los propietarios tomen conciencia de la importancia de contar con un sistema de contabilidad adecuado que le permita la obtención de información oportuna, veraz y confiable; información que sirve de base para la toma de decisiones fundamentales de la empresa, como modificar el precio de los productos, sustitución de materias primas, crear mezcla de productos, entre otras.

- ✓ Se recomienda a los propietarios analizar con más detalle cada uno de los elementos que forman parte del costo de producción de las tortas (materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación) al momento de modificar su precio.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

CHIAVENATO, Idalberto, Administración de Recursos Humanos, (México, MC GRAW-HILL, 1988), 578 Págs.

DAVID, Fred R., Conceptos de Administración Estratégica, 11^a ed., (México, Pearson Educación, 2008), 416 Págs.

FRESCO, Juan C., El aparato circulatorio de la organización moderna, t. I, (Buenos Aires, Machi, 1967), 545 Págs.

GIMÉNEZ, Carlos M., Gestión & Costos, (Buenos Aires, MACCHI, 2001) 601 págs.

GIMÉNEZ, Carlos M., Decisiones en la gestión de costos para crear valor, 1^a ed., (Buenos Aires, Errepar, 2006) 496 págs.

HANSEN, Don. R. y MOWEN, Maryanne M., Administración de costos. Contabilidad y control, 5^a ed., (México, Cengage, 2007), 1006 Págs.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M. y FOSTER, George, Contabilidad de costos, 12^a ed., (México, Pearson Educación, 2007), 896 Págs.

KAPLAN, Robert S. y COOPER Robin, 2^a ed., Coste y Efecto, trad. de A. Santapau, (Barcelona, Gestión 2000, 1999), 401 págs.

MALLO, Carlo, KAPLAN, Robert, MELJEM, Sylvia y GIMÉNEZ, Carlos, Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión, (Madrid, PRENTICE HALL IBERIA, 2000) 768 págs.

OSORIO, Oscar M., La capacidad de producción y los Costos, (Buenos Aires, Machi, 1986), 49 Págs.

PARADA, Antonio R., ERRECABORDE, José D. y CAÑADA, Francisco R., Código de Comercio de la República Argentina, 6^a ed., (Buenos Aires, Errepar, 2007), 1056 Págs.

PARADA, Antonio R., ERRECABORDE, José D. y CAÑADA, Francisco R., Régimen de Contrato de Trabajo, 1^a ed., (Buenos Aires, Errepar, 2009), 224 Págs.

- PARADA, Antonio R., ERRECABORDE, José D. y CAÑADA, Francisco R., Ganancias-Bienes Personales-Ganancia Mínima Presunta, 1ª ed., (Buenos Aires, Errepar, 2001), 336 Págs.
- PARADA, Antonio R., ERRECABORDE, José D. y CAÑADA, Francisco R., Impuesto al Valor Agregado, 1ª ed., (Buenos Aires, Errepar, 2001), 176 Págs.
- PARADA, Antonio R., ERRECABORDE, José D. y CAÑADA, Francisco R., Procedimiento Fiscal y Administrativo, 1ª ed., (Buenos Aires, Errepar, 2011), 240 págs.
- PETERSEN, Elmore, PLOXMAN, Grosvenor, Organización y dirección de empresas, 1ª ed., (México, UTEHA, 1961), 694 págs.
- SAROKA, Raúl H. y ETCHECETO, Carlos A., Los organigramas, diseño e interpretación, (Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1971), 72 Págs.
- VÁZQUEZ, Juan C., Costos, 2ª ed. Corregida, (Buenos Aires, Aguilar, 1992), 664 Págs.

Ponencias:

- CARTIER, Enrique N., Categorías de factores productivos, trabajo presentado al XXIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, (Córdoba, 2001), 17 págs.
- CARTIER, Enrique N., Apuntes para un replanteo de la Teoría de los Costos Fijos, trabajo presentado al XXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, (Buenos Aires, 2002), 17 págs.
- CARTIER, Enrique N., Reflexiones sobre las categorías de costos directos e indirectos, trabajo presentado al XXVI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, (Buenos Aires- La Plata, 2003), 12 págs.
- ERCOLE, Raúl A., El apoyo contable a la estrategia, Trabajo presentado al VI Congreso Internacional de Costos (Portugal-Braga, 1999), 18 págs.
- GARCÍA Laura G. y PODMOGUILNYE Marcelo G., La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del modelo de costeo directo, trabajo presentado al XXVII

Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, (Buenos Aires-Tandil, 2004), 20 págs.

Informes:

Instituto de Desarrollo Industrial Tecnológico y de Servicios (2005), Estudio de la Industria en los Departamentos de la Provincia de Mendoza, 212 págs.

Instituto de Desarrollo Industrial Tecnológico y de Servicios (2007), Informe Sectorial de la Industria de Alimentos y Bebidas de Mendoza, 212 págs.

Deloitte (2011), Informe Sectorial de Consumo Masivo en Argentina: Un crecimiento sostenido, 36 págs.

Fundación para el Cambio (2006), Situación de las PyMEs: en Argentina y en la Provincia de Buenos Aires, 32 págs.

Leyes:

Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, Resolución 22/2001, que modifica la Resolución 24/2001, en relación con la determinación del valor de las ventas totales anuales, 2 págs.

Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa, Resolución 24/2001, que determina la condición de Micro, Pequeña o Mediana Empresa, 1 págs.

Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, Resolución 675/2002, que actualiza los valores máximos de las ventas anuales establecidos por la Resolución N° 24, 2 Págs.

Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, Disposición 147/2006, que modifica la Resolución N° 25 en relación a la definición a los efectos de caracterizar la condición de Micro, Pequeña y Mediana Empresa, 7 Pág.

Secretaría de la Pequeña y Mediana Empresa y Desarrollo Regional, Resolución 21/2010, que modifica la Resolución N° 24/2001 en relación con la determinación del valor de las ventas anuales, 4 Págs.

Congreso de la Nación Argentina, Ley 24467, 15 Págs.

Congreso de Nación Argentina, Ley 25300, 10 Págs.

Municipalidad de la Ciudad de Mendoza, Decreto 746/10, 14 Págs.

Páginas Web consultadas:

1 Pan, [/http://www.wikipedia.org/Wiki/Sistema](http://www.wikipedia.org/Wiki/Sistema)

2 Biblioteca de Consulta Microsoft Encarta 2009.

3 Órgano informativo de la Cámara Nacional de la Industria Panificadora, (2012, enero), *El mundo del Pan*, Canainpa, N° 269. Extraído el 28 de Enero, 2012 de http://www.canainpa.com.mx/revista_pan/rev_enero_12.pdf.

4 La historia detrás de una feta de pan, <http://www.maquinasdepanaderia.com.ar/lahistoriadetrasdeunafetadepan2maquinasdepanaderia.htm>

5 Breve historia de la Pastelería, [/http://www.elparisien.com/2009/12/10/32388/breve-historia-de-la-pasteleriael](http://www.elparisien.com/2009/12/10/32388/breve-historia-de-la-pasteleriael).

6 La pastelería: un oficio con historia, http://www.grupocrisol.com/sugerencias/curiosidades/pasteleria/la_pasteleria_un_oficio_con_historia_/7/

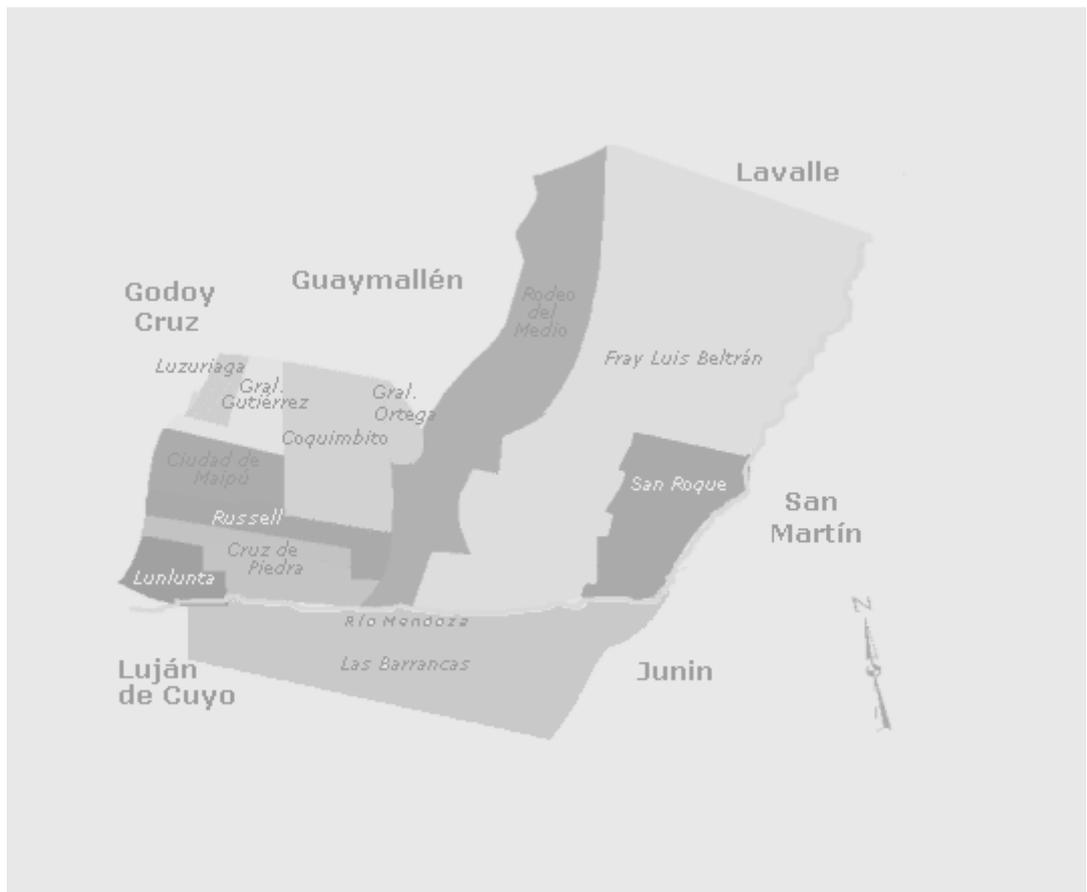
7. La historia de la Pastelería, [/http://culinarios.bligoo.com/content/view/201218/La-Historia-De-La-Pasteleria.html](http://culinarios.bligoo.com/content/view/201218/La-Historia-De-La-Pasteleria.html)

8. La historia del pan, [/http://www.alimentacionsana.com.ar/informaciones/chef/panhistoria.htm](http://www.alimentacionsana.com.ar/informaciones/chef/panhistoria.htm)



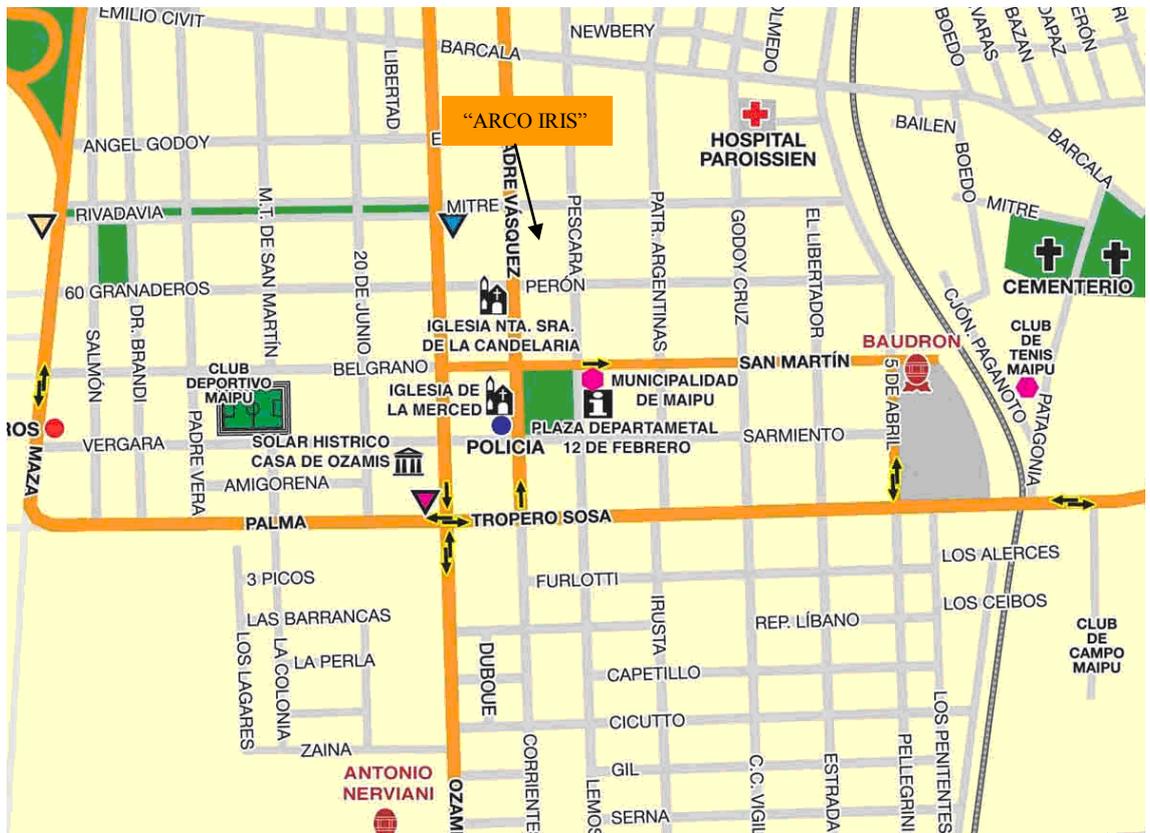
ANEXO A

DEPARTAMENTO DE MAÍPU



ANEXO B

UBICACIÓN GEOGRÁFICA



ANEXO C

ASPECTOS LEGALES Y TRIBUTARIOS QUE RIGEN A LA INDUSTRIA PANIFICADORA

- **Código de comercio:**

Artículo 1: La ley declara comerciantes a todos los individuos que, teniendo la capacidad legal para contratar, ejercen por cuenta propia actos de comercio, haciendo de ello profesión habitual.

Artículo 2: Se llama en general comerciante, toda persona que hace profesión de compra o venta de mercaderías. En particular se llama comerciante, el que compra y hace fabricar mercaderías para vender por mayor o menor....

Artículo 5: Todos los que tienen la calidad de comerciantes, según la ley, están sujetos a la jurisdicción, reglamentos y legislación comercial. Los actos de los comerciantes se presumen siempre actos de comercio, salvo la prueba en contrario.

Artículo 33: Los que profesan el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidas en la ley mercantil. Entre esos actos se cuentan:

1. la inscripción en un registro público, tanto de la matrícula como de los documentos que según la ley exigen ese requisitos;
2. la obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad y de tener los libros necesarios a tal fin;
3. la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante, así como la de todos los libros de la contabilidad;
4. la obligación de rendir cuentas en los términos de la ley.

- **Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo:**

Artículo 5: **Sujeto de los deberes impositivos, responsables por deuda propias:** Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil..... Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que

le atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos,
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.....

Artículo 11: **Determinación y percepción de impuestos:** La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas, que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos.....

Artículo 37: **Intereses resarcitorios:** La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pago a cuenta, devengarán desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

Artículo 38: **Infracciones formales:** Cuando existe la obligación de presentar declaración jurada, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de \$200, la que se elevará a \$400 si se trata de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase.....

- **Ley de impuesto al Valor Agregado**

Artículo 1: **Objeto:** Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

- a) Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en el territorio del país por los sujetos indicados en los incisos a), b), d), e) y f) del artículo 4.....

Artículo 4: Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

- b) Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen,

- c) Realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros, ventas o compras,.....

Artículo 27: **Período fiscal de liquidación:** El impuesto resultante por aplicación de los artículos 11 a 24 se liquidará y abonará por mes calendario sobre la base de declaración jurada efectuada en formulario oficial.

- **Ley de Impuesto a las Ganancias**

Artículo 1: **Sujeto y objeto del impuesto:** Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley. Los sujetos que sean residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en país o en exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originada por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina....

Artículo 5: **Fuente:** ...Son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

Artículo 3 del decreto reglamentario: Los contribuyentes, en su declaración jurada anual, consignarán también la clase y monto de las ganancias percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto. Asimismo, declararán bajo juramento la nómina y valor de los bienes que poseían al 31 de diciembre del año por el cual formulan la declaración y del anterior, así como también las sumas que adeudan a dichas fechas, en la forma que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos...

- **Régimen de contrato de trabajo**

Artículo 1: **Fuentes de regulación:** El contrato de trabajo y la relación de trabajo se rigen: a) por esta ley; b) por las leyes y estatutos profesionales; c) por las convenciones colectivas o laudos con fuerza de tales; d) por la voluntad de las partes; e) por los usos y costumbres.

Artículo 4: **Contrato de trabajo:** Habrá contrato de trabajo, cualquiera sea su forma o denominación, siempre que una persona física se obligue a realizar actos, ejecutar obras o prestar servicios a favor de la otra y bajo la dependencia de ésta, durante un período determinado o indeterminado de tiempo, mediante el pago de una remuneración. Sus cláusulas, en cuanto a la forma

y condiciones de la prestación, quedan sometidas a las disposiciones de orden público, los estatutos, las convenciones colectivas o los laudos con fuerza de tales y los usos y costumbres.

Artículo 103: **Remuneración del trabajador:** A los fines de esta ley se entiende por remuneración la contraprestación que debe percibir el trabajador como consecuencia del contrato de trabajo. Dicha remuneración no podrá ser inferior al salario mínimo vital. El empleador debe al trabajador la remuneración, aunque éste no preste servicios, por la mera circunstancia de haber puesto su fuerza de trabajo a disposición de aquél.

Artículo 104: **Formas de determinar la remuneración:** El salario puede fijarse por tiempo o por rendimiento del trabajo, y en este último caso, por unidad de obra, comisión individual o colectiva, habilitación, gratificación o participación en las utilidades e integrarse con premios en cualquiera de sus formas o modalidades.

Artículo 126: **Período de pago:** El pago de las remuneraciones deberá realizarse en uno de los siguientes períodos: a) al personal mensualizado, al vencimiento de cada mes calendario; b) al personal remunerado a jornal o por hora, por semana o quincena; c) al personal remunerado por pieza o medida, cada semana o quincena respecto de los trabajos concluidos en los referidos períodos, y una semana proporcional al valor del resto del trabajo realizado, pudiéndose retener como garantía una cantidad no mayor de la tercera parte de dicha suma.

Artículo 128: **Plazo:** El pago se efectuará una vez vencido el período que corresponda, dentro de los siguientes plazos máximos: 4 días hábiles para la remuneración mensual o quincenal y 3 días hábiles para la semanal.

Artículo 1 de la ley 11544: **Jornada de trabajo:** La duración del trabajo no podrá exceder de ocho horas diarias o cuarenta y ocho semanales para toda persona ocupada por cuenta ajena en explotaciones públicas o privadas aunque no persigan fines de lucro. No están comprendidos en las disposiciones de esta ley, los trabajos agrícolas, ganaderos y los de servicio doméstico, ni los establecimientos en que trabajen solamente los miembros de la familia del jefe, dueño, empresario, gerente, director o habilitado principal. La limitación establecida por esta ley es máxima y no impide una duración del trabajo menor de 8 horas diarias o 48 horas semanales para las explotaciones señaladas.

- **Resolución General (AFIP) 10:**

Artículo 1: **Solicitud de inscripción de impuestos, regímenes de retención, percepción y/o información y recursos de la seguridad social. Personas de existencia visible, sociedades, asociaciones y demás responsables:** las personas de existencia visible, sociedades- incluidas las no

constituidas regularmente y las de hecho-, asociaciones y demás responsables mencionados en el artículo 15 de la ley 11.683, a los fines de solicitar la inscripción y/o altas o informar sobre modificación de datos, en carácter de contribuyentes y/o responsable de impuestos, regímenes de retención, percepción y/o información y recursos de la seguridad social, deberán observar las disposiciones que se establecen por la presente resolución general.

Artículo 2: la solicitud de inscripción se efectuará utilizando los formularios de declaración jurada que, según el sujeto, se indican a continuación:

- a) Personal físicas y sucesiones indivisas: formulario 460/F.
- b) Responsables comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 15 de la ley 11.683: formulario 460/J.

Los formularios mencionados, deberán ser acompañados con el formulario de declaración jurada 561, en los casos que se detallan seguidamente:

- a) Respecto de los sujetos mencionados en los incisos a) y b) precedentes: cuando posean sucursales u otros establecimientos afectados a la actividad.
- b) Con relación a los responsables de impuestos internos nacionales: cuando posean más de un local afectado a l fraccionamiento o elaboración de productos gravados....

Artículo 3: Los formularios de declaración jurada mencionados en el artículo 2 serán acompañados de los elementos que, según el sujeto de que se trate, se indican a continuación:

- a) Personal de existencia visible:

1. Argentinos nativos o naturalizados y extranjeros: fotocopia del documento nacional de identidad, libreta cívica o libreta de enrolamiento.

2. Extranjeros que no posean documento nacional de identidad: fotocopia de la cédula de identidad, o del certificado o comprobante que acredite el número de expediente asignado por la Dirección Nacional de Migraciones, donde conste el carácter de su residencia.

El otorgamiento de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) a los extranjeros está sujeto a las condiciones de la resolución general (DGI) 3980.

3. Directores de sociedades anónimas no residentes en el país, que no posean la documentación indicada precedentemente: fotocopia del pasaporte.

b) Responsables comprendidos en los incisos b) y c) del artículo 15 de la ley 11683:

1. Sociedades constituidas regularmente: fotocopia del estatuto o contrato social y, en su caso, del acta de directorio o del instrumento emanado del órgano máximo de la sociedad, donde se fije el domicilio legal y fotocopia de la constancia de inscripción ante los respectivos órganos de contralor.

Artículo 11: Las presentaciones a que aluden los artículos 2 y 3 se efectuarán en la dependencia de este Organismo en cuya jurisdicción se halle el domicilio fiscal del sujeto que requiere la inscripción...

Artículo 12: Como constancia de haberse presentado los formularios de declaración jurada 460/F, 460/J y 561, según corresponda, se entregará copia sellada de cada uno de los mismos, con la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) asignada. Cuando se trate de una solicitud de inscripción, este Organismo remitirá al domicilio fiscal declarado una constancia de inscripción, con la indicación de Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) otorgada y el alta en cada uno de los impuestos y regímenes solicitados, la que será utilizada por los sujetos indicados en el artículo 1, en sustitución de la acreditación mediante copia de los formularios, a los fines previstos por las normas establecidas por esta Administración Federal.

- **Decreto 746/10**

Artículo 1: **Habilitación Municipal.** La habilitación de comercios, servicios, industrias, actividades civiles y afines sujetas al encuadramiento de rubros y categorías que corresponda según lo dispuesto por el Código Tributario Municipal y la Ordenanza Tarifaria vigente se regirá por el presente Decreto. No podrá iniciarse la explotación de las actividades sin el dictado previo del acto administrativo que así lo autorice.

Artículo 2: **Requisito previo y obligatorio.** Establézcase el trámite de ADMISIBILIDAD DE HABILITACIÓN con carácter obligatorio y previo a la solicitud de habilitación comercial municipal. El mismo tendrá por objeto informar al emprendedor si la actividad que propone es posible de explotación conforme a la normativa vigente en materia del suelo en un inmueble, local comercial o lote dentro del ejido municipal....

Artículo 3: **Admisibilidad de habilitación.** El trámite podrá ser iniciado por: a) el interesado: propietario, inquilino, comodatario o usufructuario del inmueble donde proponga desarrollar la actividad, b) corredores inmobiliarios inscriptos en el Colegio de Corredores Públicos Inmobiliarios de la Provincia de Mendoza creado por Ley N° 7372, con carácter previo a realizar una operación inmobiliaria que involucre un inmueble con miras a la instalación de una actividad comercial, civil o

similar, c) titulares de comercios habilitados cuando se trate de cambio o ampliación de rubro, cambio de titularidad, modificación del inmueble o traslado de domicilio del mismo comercio o actividad civil.

Artículo 4: Cada solicitud de admisibilidad será por un trámite sobre un inmueble, y será extendida a nombre de una persona física o jurídica, con carácter intransferible....

Artículo 9: Presentada la documentación y formularios pertinentes ante la Mesa Coordinadora de Habilitaciones de Comercio, ésta se agregará al expediente y se insertará sello en la carátula indicando que se encuentra en trámite de HABILITACIÓN, en el mismo acto de notificará al interesado que deberá concurrir a fin de tomar conocimiento de las observaciones o aprobaciones correspondientes en el plazo de TRES DÍAS....

Artículo 10: **Inspección previa.** Inter tanto las áreas competentes evalúan la documentación presentada y dentro del término establecido en el Artículo anterior se efectuará en el lugar declarado Inspección integral del local, debiendo informarse si en el mismo se puede dar inicio a las actividades sin grave riesgo para la higiene, seguridad y salubridad públicas conforme a los parámetros profesionales aplicables, e indicando las observaciones que correspondan. Asimismo, el Inspector de Comercio efectuará preclasificación en los supuestos en que el local se encuentre equipado para funcionar.

Artículo 13: **Inspección.** Completada la documentación y de no existir observaciones, la Mesa Coordinadora de Habilitaciones de Comercio fijará fecha de Inspección a la que concurrirán los Inspectores Municipales de Obras Privadas, Gestión Ambiental y Comercio a fin de verificar in situ el cumplimiento de las exigencias normativas...

Artículo 19: **Requisitos para la habilitación.** Los interesados deberán acompañar ante la Mesa Coordinadora de Trámites de la Dirección de Comercio e Inspección General además de los formularios correspondientes, los requisitos siguientes:

I. Datos Personales:

1) Tratándose de Persona Física:

- Documento de identidad y fotocopia del mismo (en caso de tener cambio de domicilio, fotocopia de la hoja donde figura el mismo).

- Constancia de inscripción en AFIP e Ingresos Brutos. En caso de no ser contribuyente registrado deberá acreditarse dicho extremo en el plazo de máximo de VEINTE (20) días posteriores a la obtención de la habilitación municipal.
- Fotocopia de Servicios o Impuestos que acrediten el domicilio real.

2) Tratándose de persona jurídica:

- Sociedades comerciales:
 - a) Inscriptas: Copia certificada del Contrato Social y/o Estatuto. Última Acta de designación de Autoridades y copia autenticada de la misma. Designación de apoderado o representante legal con facultades suficientes. En este caso se deberá acompañar original y copia de Poder para actuar en nombre de la entidad a la cual representa. Copia de DNI del representante legal o apoderado.
 - b) Trámite de inscripción: Copia certificada del Contrato Social y/o Estatuto. Certificado expedido por la autoridad competente que acredite el trámite de inscripción. Acta de designación de Autoridades y copia autenticada de la misma. Designación de apoderado o representante legal con facultades suficientes. En este caso se deberá acompañar original y copia de Poder para actuar en nombre de la entidad a la cual representa. Copia de DNI del representante legal o apoderado.
 - c) Sociedades de Hecho: cada uno de los integrantes deberá cumplir con los requisitos dispuestos para las personas físicas.
- Asociaciones civiles: copia certificada del Estatuto Social. Constancia emitida por la Dirección de Personas Jurídicas de otorgamiento de la personería jurídica. Última Acta de Asamblea de designación de Autoridades y copia autenticada de la misma. Designación de apoderado o representante legal con facultades suficientes. En este caso se deberá acompañar original y copia de Poder para actuar en nombre de la entidad a la cual representa. Copia de DNI del representante legal o apoderado.
- Fundaciones: Copia certificada del Estatuto Social. Constancia emitida por la Dirección de Personas Jurídicas de otorgamiento de personería. Última Acta de Consejo de Administración de designación de Autoridades y copia autenticada de la misma. Designación de apoderado o representante legal con facultades suficientes. En este caso se deberá acompañar original y copia de Poder para actuar en nombre de la entidad a la cual representa. Copia de DNI del representante legal o apoderado.

- Sociedades Comerciales, Asociaciones Civiles y Fundaciones no inscriptas en la Provincia de Mendoza: La Dirección de Comercio notificará la vigencia de la Ley 5069 y modif. y obligación de inscripción, sin perjuicio de lo cual se recibirá la documentación requerida para cada caso legalizada en la jurisdicción de origen y con representante legal a favor de persona física con domicilio real en la Provincia.
- Constancia de inscripción en AFIP e Ingresos Brutos. En caso de no ser contribuyente registrado deberá acreditarse dicho extremo en el plazo de máximo de VEINTE (20) días posteriores a la obtención de la habilitación municipal.
- Certificación expedida por Dirección de Personas Jurídicas de la Provincia de Mendoza del último domicilio social inscripto y Fotocopia de Servicios o Impuestos que lo acrediten en el caso de entidades civiles.
- Sucesiones: En tal caso deberá acompañarse copia certificada por el Tribunal de la Declaratoria de Herederos, Designación de Administrador Definitivo.

II- Documentación relativa al inmueble:

- Documentación que acredite que el solicitante es el propietario del inmueble o usufructuario: copia de escritura pública. En caso de que el titular registral del inmueble objeto de habilitación se encontrase fallecido a la fecha de inicio del trámite, se le dará curso al mismo siempre que el solicitante acompañe la autorización judicial correspondiente.
- Contrato de Locación si fuere inquilino, debidamente sellado, cuyo locador debe coincidir con él o los propietarios registrados en Catastro Municipal o acreditar la representación del propietario a través del poder respectivo, debiendo la actividad coincidir con la declarada en el trámite iniciado.
- Contrato de Comodato debidamente sellado cuyo comodante debe coincidir con él o los propietarios registrados en Catastro Municipal o acreditar la representación del comodante con la presentación del poder respectivo, debiendo la actividad coincidir con la declarada en el trámite iniciado. En caso de ser comodatario del inmueble el contrato de comodato deberá encontrarse celebrado por el plazo mínimo de tres años y el comodante haber renunciado a la facultad de exigir la restitución anticipada del inmueble.
- Autorización expresa del titular del inmueble registrado en Catastro Municipal con firma certificada.
- Reglamento de copropiedad en caso de corresponder y autorización del Consorcio de Propietarios certificada ante escribano público.

- Constancia de libre deuda de tributos municipales o de su regularización a favor del peticionante emitida por la Dirección de Rentas, cuando se haya declarado la existencia de deudas en la Resolución de admisibilidad de habilitación emanada de la Secretaría de Infraestructura.
- Copia de Plano de Obra aprobado o plano de habilitación del total de la propiedad. Se entiende por plano de habilitación al croquis en escala de 1:100, firmado por Arquitecto, Maestro Mayor de Obras o Profesional idóneo, en el que se deberá detallar los materiales utilizados en la construcción del inmueble, tanto en paredes pisos y techos. Dicho plano de habilitación deberá ser presentado por duplicado. En caso de locales con una superficie total inferior a 60 mts², el plano podrá ser reemplazado por un croquis a escala aprobado mediante inspección previa.
- Declaración de carteles que se ubicarán en el inmueble con detalle de características, medidas, ubicación y croquis.
- Informe eléctrico: deberá realizarlo un profesional ingeniero, técnico o electromecánico con título habilitante, y dejará constancia que la instalación se encuentra apta para su funcionamiento.
- Plan de prevención de incendios, plano de planta que indique: salidas de emergencia, luces, indicadores, matafuegos, roles.

III- Requisitos Relativos a la actividad:

- Informe de Medio Ambiente: deberá realizarlo un profesional ingeniero o técnico con título habilitante, el que dejará expresa constancia de que se han cumplido todas las normas de seguridad referidas al cuidado del ambiente.
- Informe de Seguridad e Higiene: deberá realizarlo un profesional o técnico con título habilitante, el que dejará expresa constancia que se han cumplido todas las normas de seguridad con referencia al local y el desarrollo de la actividad.
- Todo otro requisito específico requerido por Legislación Nacional, Provincial o Municipal, relacionado con la actividad a desarrollar por el solicitante. En los casos de actividades, que deban cumplir con disposiciones de orden Nacional o Provincial y que como parte del trámite para obtener esa autorización, deba presentarse previamente certificación municipal donde conste que el local cuenta con las condiciones edilicias y de seguridad necesarias para su funcionamiento, esta certificación podrá solicitarse ante la Mesa Coordinadora de Habilitaciones de Comercio, una vez cumplido todos los requisitos municipales pertinentes, quedando la habilitación municipal definitiva supeditada a la aprobación de los organismos requirentes.

ANEXO D

**PROPUESTA DE NOMENCLATURA CONTABLE DE UNA
INDUSTRIA PANIFICADORA:**

1. ACTIVO

1.1. CAJA Y BANCO

- 1.1.01. Caja
- 1.1.02. Banco XX cta cte
- 1.1.03. Fondo Fijo
- 1.1.04. Valores a depositar

1.2. CRÉDITOS POR VENTA

- 1.2.01. Deudores por venta
- 1.2.02. Deudores morosos

1.3. OTROS CRÉDITOS

- 1.3.01. Intereses a cobrar
- 1.3.02. Alquileres pagados por anticipado
- 1.3.03. Gastos pagados por anticipado
- 1.3.04. Seguros pagados por anticipado
- 1.3.05. Seguros no vencidos
- 1.3.06. Intereses pagados por anticipado
- 1.3.07. Deudores varios
- 1.3.08. Anticipo a proveedores

1.3.09. Anticipo adquisición bienes de uso

1.3.10. IVA crédito fiscal

1.3.11. Accionistas (S.A.)

En una S.R.L

Socio XX- cta. aporte

Socio ZZ- cta. aporte

Socio XX-cta. particular

Socio ZZ- cta. particular

1.4. BIENES DE CAMBIO

1.4.01. Inventario de materiales

1.4.02. Inventario de producción en proceso

1.4.03. Inventario de productos terminados

1.5. BIENES DE USO

1.5.01. Rodados

1.5.02. Inmueble

1.5.03. Instalaciones

1.5.04. Maquinarias

1.5.05. Muebles y útiles

1.5.06. Equipos de computación

1.6. ACTIVOS INTANGIBLES

1.6.01. Marcas

1.6.02. Costos de organización

1.6.03. Costos preoperativos

1.8. OTROS ACTIVOS

1.8.01. Bienes de uso retirados de servicio

1.8.02. Maquinarias desafectadas

1.8.03. Papelería y útiles de escritorio en stock

2. PASIVO

2.1. DEUDAS COMERCIALES

2.1.01. Proveedores

2.2. PRÉSTAMOS

2.2.01. Adelantos en cuenta corriente

2.2.02. Obligaciones bancarias a pagar

2.3. REMUNERACIONES Y CARGAS SOCIALES

2.3.01. Sueldos y jornales a pagar

2.3.02. Cargas sociales a pagar

2.4. CARGAS FISCALES

2.4.01. Impuestos a pagar

2.4.02. Tasas municipales a pagar

2.4.03. IVA débito fiscal

2.4.04. IVA saldo a pagar (A.F.I.P)

2.5. COBROS ANTICIPADOS

- 2.5.01. Anticipo de clientes
- 2.5.02. Intereses cobrados por anticipado

2.6. OTROS PASIVOS

- 2.6.01. Acreedores varios
- 2.6.02. Gastos a pagar
- 2.6.03. Seguros a pagar
- 2.6.04. Alquileres a pagar
- 2.6.05. Honorarios a pagar
- 2.6.08. Socio XX- cta. particular

2.7. PREVISIONES

- 2.7.01. Previsión para indemnización por despido
- 2.7.02. Previsión para juicios

3. PATRIMONIO NETO

3.1. APORTES DE LOS PROPIETARIOS

- 3.1.01. Capital social
 - Acciones en circulación (S.A.)
 - (S.R.L.) Socio XX- cta. capital
 - Socio ZZ- cta. capital

3.2. GANANCIAS RESERVADAS

3.2.01. Reserva legal

3.3. RESULTADOS NO ASIGNADOS

3.3.01. Resultado del ejercicio

3.3.02. Resultados acumulados de ejercicios anteriores

3.3.03. Ajustes de resultados de ejercicios anteriores

4. CUENTAS COMPLEMENTARIAS

4.1. DE CRÉDITOS

4.1.01. Previsión para desvalorización de créditos

4.1.02. Intereses positivos no devengados

4.2. DE BIENES DE USO

4.2.01. Depreciación acumulada rodados

4.2.02. Depreciación acumulada muebles y útiles

4.2.03. Depreciación acumulada instalaciones

4.2.04. Depreciación acumulada maquinarias

4.2.05. Depreciación acumulada inmuebles

4.2.06. Depreciación acumulada equipos de computación

4.3. DE ACTIVOS INTANGIBLES

4.3.01. Depreciación acumulada marcas

4.3.02. Depreciación acumulada concesiones

4.3.03. Depreciación acumulada costos de organización

4.3.04. Depreciación acumulada llave de negocio

4.4. DE PASIVO

4.4.01. Intereses negativos no devengados

4.4.02. Gastos no devengados

5. CUENTAS DE RESULTADO POSITIVO

5.1. VENTA DE BIENES Y SERVICIOS

5.1.01. Ventas

5.2. GANANCIAS FINANCIERAS

5.2.01. Intereses ganados

5.2.02. Resultados financieros

5.3. OTROS RESULTADOS POSITIVOS

5.3.01. Sobrante de caja

5.3.02. Fallas de stock

5.3.03. Venta de bienes de uso

5.3.04. Donaciones recibidas

5.4. GANANCIAS EXTRAORDINARIAS

5.4.01. Indemnizaciones por siniestro

6. CUENTAS DE RESULTADO NEGATIVO

6.1. COSTO DE VENTA

6.1.01. Costo de ventas

6.2. GASTOS DE ADMINISTRACIÓN

- 6.2.01. Luz, gas y teléfono
- 6.2.02. Servicios públicos
- 6.2.03. Librería y papelería
- 6.2.04. Fletes y acarreos
- 6.2.05. Gastos de conservación bienes de uso
- 6.2.06. Reparación de bienes de uso
- 6.2.07. Depreciación inmueble
- 6.2.08. Depreciación rodados
- 6.2.09. Depreciación muebles y útiles
- 6.2.10. Depreciación instalaciones
- 6.2.11. Depreciación equipos de computación
- 6.2.12. Sueldos y jornales
- 6.2.13. Contribuciones sociales
- 6.2.14. Impuestos y tasas
- 6.2.15. Alquileres perdidos
- 6.2.16. Seguros perdidos
- 6.2.17. Gastos generales
- 6.2.18. Combustible y lubricantes
- 6.2.19. Honorarios profesionales
- 6.2.20. Gastos y comisiones bancarias

6.2.21. Gastos de limpieza

7.2. GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

7.2.01. Luz, gas y teléfono

7.2.02. Servicios públicos

7.2.03. Fletes y acarreos

7.2.04. Gastos de conservación bienes de uso

7.2.05. Depreciación inmueble

7.2.06. Depreciación rodados

7.2.07. Depreciación maquinarias

7.2.8. Depreciación instalaciones

7.2.9. Sueldos y jornales

7.2.10. Contribuciones sociales

7.2.11. Impuestos y tasas

7.2.12. Gastos generales

7.2.13. Combustible y lubricantes

7.2.14. Quebrantos por siniestros

7.2.15. Comisiones concedidas

7.2.16. Publicidad y propaganda

7.2.17. Movilidad y viáticos

7.3. PÉRDIDAS FINANCIERAS

7.3.01. Intereses perdidos

7.3.02. Gastos y comisiones bancarias

7.3.03. Intereses a proveedores

7.3.04. Multas y recargos

7.4. OTROS RESULTADOS NEGATIVOS

7.4.01. Mermas y roturas

7.4.02. Fallas de stock

7.4.03. Desvalorización de créditos

7.4.04. Quebrantos por incobrables

7.4.05. Costos de venta bienes de uso

7.4.06. Donaciones

7.4.07. Resultado por devoluciones

7.5. PÉRDIDAS EXTRAORDINARIAS

7.5.01. Pérdidas por siniestro

ANEXO E**DESCRIPCIÓN DE ALGUNAS CUENTAS INCLUIDAS EN EL
PLAN DE CUENTAS APLICABLE A UNA INDUSTRIA
PANIFICADORA¹²****ACTIVO**

Está conformado por todos los bienes y derechos de la empresa. Según la R.T: N° 16 un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) Canjearlo por efectivo o por otro activo
- b) Utilizarlo para cancelar una obligación.
- c) Distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalente de efectivo o tienen la aptitud para generar (por si o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. De no cumplirse éste requisito, no existe activo para el ente en cuestión.

CAJA Y BANCO

Incluye el dinero en efectivo en caja y bancos del país y del exterior y otros valores de poder cancelatorio y liquidez similar.

Caja

Representa el dinero existente en caja.

Se debita cuando ingresa dinero en efectivo.

¹² GONZÁLEZ de KAUFMAN, Aracelis, El manual de cuentas, (Mendoza, F.C.E.- U.N.C., 1980), págs. 11 a 33.

Se acredita cuando egresa dinero en efectivo.

Saldo deudor, nunca puede tener saldo acreedor pues no puede egresar más dinero del que ha ingresado.

Valores a depositar

Representa los cheques de terceros o valores equivalentes en poder de la empresa.

Se debita cuando ingresan cheques (no diferidos) recibidos de terceros o valores equivalentes.

Se acredita cuando se endosan cheques de terceros o valores equivalentes a una entidad bancaria o a terceros.

Tiene saldo deudor.

Banco XX.cta.cte.

Representa el dinero depositado en una cuenta corriente en el banco a favor de la empresa. Se debita cuando se deposita dinero, cheques u otros valores en una cuenta corriente bancaria.

Se acredita cuando se libra un cheque o se efectúa un pago por cajero, debito automático, Internet u otras firmas de pago electrónico. También por las notas de débito bancarias por comisiones o gastos que el banco cobra.

Saldo deudor.

Fondo fijo

El fondo fijo se establece para el pago de facturas de pequeño monto y para la compra de artículos menores, eliminando para estos casos el uso de cheques. Su utilización deberá restringirse exclusivamente a gastos menores. Debe justificarse cada pago efectuado con un comprobante de fondo fijo. La suma de todos los comprobantes más el dinero efectivo existente en el fondo debe ser igual a la suma contabilizada como fondo fijo.

Se debita al constituirse el fondo fijo y al reponerlo.

Se acredita cuando se registra los gastos pagados con dinero del fondo fijo.

Tiene saldo deudor, representa el importe del fondo fijo al constituirse o el importe pendiente de utilización una vez registrados los gastos.

CRÉDITOS POR VENTA

Son derechos que el ente posee contra terceros para percibir sumas de dinero u otros bienes o servicios (siempre que no respondan a las características de otro rubro del activo).

Los créditos por venta de los bienes y servicios correspondientes a las actividades habituales del ente deben discriminarse de los que no tengan ese origen.

Deudores por venta

Representa el importe que le deben a la empresa por ventas de bienes de cambio en cuenta corriente.

Se debita cuando le deben dinero por la venta en cuenta corriente.

Se acredita cuando cobra total o parcialmente los importes que le deben en cuenta corriente o le documentan lo adeudado.

Tiene saldo deudor.

Deudores morosos

Representa el importe que le deben a la empresa estos deudores morosos.

Se debita cuando se produce atrasos en los pagos de los deudores por venta.

Se acredita cuando le pagan lo que le deben, cuando la empresa promueve un juicio para tratar de recuperar lo que le deben o al pasar al deudor a la condición de incobrables.

Tiene saldo deudor.

OTROS CRÉDITOS

Intereses a cobrar

Representa los intereses que se encuentran pendientes de cobro.

Se debita cuando nace el derecho de cobrar intereses, pero su cobro se encuentra pendiente.

Se acredita cuando se cobran los intereses.

Tiene saldo deudor.

Alquileres pagados por anticipado/ gastos pagados por anticipado/ seguros pagados por anticipado/ intereses pagados por anticipado

Representan el importe que se encuentra abonado por adelantado en concepto de seguros/ intereses/ alquileres/ gastos.

Se debita cuando se ha pagado un seguro/ intereses/ gastos/ alquileres aún no devengados.

Se acredita a medida que lo pagado por adelantado deja de ser un crédito a favor para convertirse en pérdida.

Tiene saldo deudor.

IVA crédito fiscal

Representa el importe de IVA facturado por los proveedores del ente.

Se debita cuando se registra el crédito fiscal de las facturas enviadas por los proveedores. Al abonar los anticipos del impuesto.

Se acredita al finalizar el mes para cancelarla contra la cuenta IVA.

Tiene saldo deudor.

Anticipos a proveedores

Indica el importe de los adelantos entregados a los proveedores del ente.

Se debita al entregar adelantos a los proveedores.

Se acredita al recibir los bienes adquiridos, al descontarse el adelanto entregado.

Tiene saldo deudor.

Accionistas

Representa el importe que aún deben integrar los accionistas.

Se debita por el importe que los accionistas se comprometen a integrar.

Se acredita por el aporte que realizan los socios a la sociedad.

Tiene saldo deudor.

BIENES DE CAMBIO

Son los bienes destinados a la venta en el curso habitual de la actividad del ente o que se encuentren en proceso de producción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción de los bienes o servicios que se destinan a la venta, así como los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes.

Inventario de materiales

Representan el valor de las materias primas en existencia.

Se debita por las compras realizadas de las materias primas.

Se acredita por el monto que se utiliza en el proceso de elaboración.

Tiene saldo deudor.

Inventario de producción en proceso

Representa el valor de los productos en proceso de elaboración.

Se debita cuando se carga a la producción los distintos elementos del costo (materia prima, mano de obra y costos indirectos de fabricación).

Se acredita cuando se termina el producto contra la cuenta inventario de productos terminados.

Tiene saldo deudor.

Inventario de productos terminados

Representa el valor de los productos terminados en existencia.

Se debita cuando se termina la producción de un producto en proceso.

Se acredita contra la cuenta costo de venta.

Tiene saldo deudor.

BIENES DE USO

Son aquellos bienes tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje y los anticipos a proveedores por las compras de estos bienes. Los bienes afectados a locación o arrendamiento se incluyen en inversiones, excepto en el caso de entes cuya actividad principal sea la mencionada.

Rodados

Representa el valor de los rodados en existencia.

Se debita cuando se compra, por el valor de costo (autos, camiones, etc.)

Se acredita cuando se venden o se dan de de baja.

Tiene saldo deudor.

Inmuebles

Representa el valor de los inmuebles que posee el comerciante o empresa.

Se debita cuando se compra dichos bienes al precio de costo (valor de compra mas gastos que ocasionó la operación).

Se acredita cuando se vende o se da de baja.

Tiene saldo deudor.

Instalaciones

Representa el valor de las instalaciones en existencias.

Se debita cuando se compra dichos bienes por su valor de compra (vitrinas, estanterías, etc.)

Se acredita cuando se vende o se da de baja.

Tiene saldo deudor.

Maquinarias

Representa el valor de las maquinarias en existencia.

Se debita cuando se compra dichos bienes por su valor de compra (maquinarias).

Se acredita cuando se vende o se da de baja.

Tiene saldo deudor.

Muebles y útiles

Representa el valor de los muebles y útiles en existencia.

Se debita cuando se compra dichos bienes por su valor de compra (sillas, escritorios, etc.)

Se acredita cuando se vende o se da de baja.

Tiene saldo deudor.

Equipos de computación

Representa el valor de las computadoras u otros periféricos que el comerciante utiliza para poder desarrollar su actividad.

Se debita cuando se compra dichos bienes por su valor de compra (PC, impresoras, etc.).

Se acredita cuando se venden o se da de baja dichos bienes.

Tiene saldo deudor.

ACTIVOS INTANGIBLES

Son aquellos bienes representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.

Incluyen, entre otros, los siguientes: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización y preoperativos, gastos de desarrollo.

Marcas

Indica el importe en concepto de las marcas registradas.

Se debita cuando se adquiere o se registra (inscribir) la marca.

Se acredita cuando se vende o se da de baja.

Tiene saldo deudor.

Costos de organización

Representan los costos incurridos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal.

Se debita cuando se incurre en dichos gastos.

Se acredita al desactivar el gasto (una vez que fue amortizado en su totalidad).

Tiene saldo deudor.

Costos preoperativos

Son los costos que un nuevo ente o un ente existente debe incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación siempre que sean costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado y no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso.

Se debita cuando se incurre en dichos costos.

Se acredita al desactivar el costo (una vez que fue amortizado en su totalidad).

Tiene saldo deudor.

OTROS ACTIVOS

Se incluyen en esta categoría los activos no encuadrados específicamente en ninguna de las anteriores, brindándose información adicional de acuerdo a su significación. Ejemplo de ello son los bienes de uso desafectados.

PASIVO

Un ente tiene un pasivo cuando debido a un hecho ya ocurrido está obligado a entregar activos o a prestar servicios a otra persona (física o jurídica) o es altamente probable que ello ocurra. La cancelación de la obligación es ineludible o (en caso de ser contingente) altamente probable, deberá efectuarse en una fecha determinada o determinable o debido a la ocurrencia de cierto hecho o a requerimiento del acreedor.

DEUDAS

Son aquellas obligaciones ciertas, determinadas o determinables.

Son las obligaciones de la sociedad hacia terceros, cualquiera sea su origen o naturaleza, en un momento determinado. Las deudas pueden ser: comerciales, bancarias, financieras, y de otro tipo.

DEUDAS COMERCIALES

Proveedores

Representa el importe de la deuda por la compra de mercaderías en cuenta corriente.

Se debita cuando se paga o se documenta la deuda por la compra de bienes de cambio.

Se acredita cuando se debe mercaderías por compras efectuadas.

Tiene saldo acreedor.

PRÉSTAMOS

Adelantos en cuenta corriente

Representa el importe que se adeuda, por el cual se esta autorizado a librar cheques sin fondos depositados sobre la cuenta corriente.

Se debita cuando finaliza la autorización para girar en descubierto, posteriormente al depósito en la cuenta corriente bancaria.

Se acredita se obtiene la autorización para girar en descubierto, sobre la cuenta corriente bancaria.

Tiene saldo acreedor.

Obligaciones bancarias a pagar

Representa aquellas obligaciones bancarias que se encuentran impagas.

Se debita con el pago de dichas obligaciones.

Se acreditan con el importe de los préstamos recibido o de las obligaciones asumidas.

Tiene saldo acreedor.

REMUNERACIONES Y CARGAS SOCIALES

Sueldos y jornales a pagar

Representa la deuda contraída con el personal por los sueldos adeudados.

Se debita cuando se abonan los sueldos y jornales.

Se acredita cuando se efectúa la liquidación de los sueldos, donde se determina cuál es la deuda con los empleados para cumplir con el pago de sueldos.

Tiene saldo acreedor.

Cargas sociales a pagar

Se incluyen en esta cuenta los aportes patronales jubilatorios, subsidio familiar, etc.

Se debita cuando se abonan dichas cargas sociales.

Se acredita por el cálculo mensual de los porcentajes de sobrecargas sobre las liquidaciones de sueldos, jornales, comisiones y aguinaldos pagados o acreditados por la empresa.

Tiene saldo acreedor.

CARGAS FISCALES

Impuestos a pagar

Representa el importe correspondiente a los impuestos pendientes de pago.

Se debita cuando se abona en concepto de impuestos.

Se acredita al contabilizar la liquidación de los impuestos por el monto adeudado.

Tiene saldo acreedor.

IVA débito fiscal

Representa el importe total de IVA facturado a los clientes de la empresa.

Se debita al finalizar el mes para cancelarla con la cuenta IVA.

Se acredita cuando se factura el IVA a los clientes.

Tiene saldo acreedor.

IVA saldo a pagar (A.F.I.P)

Representa el importe que se adeuda a la A.F.I.P por la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal del IVA.

Se debita cuando se deposita el importe de las declaraciones juradas mensuales del IVA.

Se acredita al finalizar el mes para registrar la deuda con la AFIP en concepto de IVA.

Tiene saldo acreedor.

COBROS ANTICIPADOS

Anticipo de clientes

Representa el importe recibido a cuenta del precio por la venta de bienes.

Se debita por las sumas aplicadas al precio de venta de mercaderías o servicios, las cuales se habían ingresado oportunamente en carácter de seña y que se deducen al facturarse la venta.

Se acredita por el monto de las señas recibidas de clientes para ser aplicadas a los precios de venta de las mercaderías o servicios a entregarse o prestarse en el futuro.

Tiene saldo acreedor.

Intereses cobrados por anticipado

Representa la deuda contraída por los intereses cobrados por adelantado, no devengados hasta la fecha.

Se debita cuando llegado el vencimiento correspondiente deja de ser una obligación para transformarse en ganancia.

Se acredita cuando se cobra por adelantado el interés no devengado, se contrae una obligación con la persona que lo pagó. Se acredita por el monto no devengado en el momento de su costo.

Tiene saldo acreedor.

OTROS PASIVOS

Acreedores varios

Representa el importe de la deuda, cuando no es de origen comercial se incluye en el rubro préstamos.

Se debita cuando se paga o se documenta una deuda, por el importe de las notas de créditos recibidas.

Se acredita por el importe de los compromisos contraídos en cuenta corriente por compra de mercaderías, servicios u otros bienes del activo, también por notas de débitos recibidas.

Tienen saldo acreedor.

Gastos a pagar/seguros a pagar/alquileres a pagar/intereses a pagar/honorarios a pagar

Representa los gastos/alquileres/seguros/intereses/honorarios que se encuentran impagos.

Se debita cuando se abona lo adeudado.

Se acredita cuando nace la obligación de pagar seguros/ intereses/ alquileres/ honorarios que se devengaron durante el ejercicio pero su pago será efectuado en el futuro.

Tiene saldo acreedor.

PREVISIONES

Son aquellas partidas que, a la fecha a la que se refieren los estados contables, representan importes estimados para hacer frente a situaciones contingentes que probablemente originen obligaciones para el ente. En las previsiones, las estimaciones incluyen el monto probable de la obligación contingente y la posibilidad de su concreción.

Previsión para indemnización por despido

Representa el saldo sin utilizar de la previsión constituida.

Se debita al producirse y tener que abonar las indemnizaciones por despidos, hasta el momento de la indemnización.

Se acredita cuando se constituye la previsión para hacer frente a posibles despidos.

Tiene saldo acreedor.

Previsión para juicios

Representa el importe que la empresa estima abonar por juicios.

Se debita al abonar las costas y gastos de juicios.

Se acredita al registrar el importe estimado a pagar por juicios.

Tiene saldo acreedor.

PATRIMONIO NETO

El patrimonio neto de un ente resulta del aporte de sus propietarios o asociados y de la acumulación de resultados.

APORTES DE LOS PROPIETARIOS

Se considera aportes al conjunto de los aportes de los propietarios, incluyendo tanto al capital suscrito (aportado o comprometido a aportar) como a los aportes no capitalizados. Los anticipos para futura suscripción de acciones sólo constituyen aportes no capitalizados cuando tienen el carácter de irrevocables y han sido efectivamente integrados.

Capital

Está compuesto por el capital suscrito. Se expone discriminando el valor nominal del capital de su ajuste para reflejar el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

Se debita por la disminución del capital o pérdidas sufridas o retiros de capital.

Se acredita por aumentos del capital, por suscripción o capitalización de ganancias.

Tiene saldo acreedor.

GANANCIAS RESERVADAS

Son aquellas ganancias retenidas en el ente por explícita voluntad social o por disposiciones legales, estatutarias u otras.

Reserva legal

La creación e incremento de la misma tiene su base legal en el artículo 70 de la ley 19550, la que establece que las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada deben efectuar una reserva no menor al 50% de las ganancias realizadas y líquidas de cada ejercicio y hasta que su monto alcance el 20% del capital social.

Se debita cuando se utiliza la reserva ante una pérdida o quebranto.

Se acredita cuando se constituye o aumenta su monto.

Tiene saldo acreedor.

RESULTADOS NO ASIGNADOS

Son aquellas ganancias o pérdidas acumuladas sin asignación específica.

Resultado del ejercicio

Es la variación patrimonial no atribuible a las transacciones con los propietarios y que resulta de la interacción de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, los impuestos que gravan las ganancias finales y en los grupos económicos, la participación de los accionistas no controlantes (si los hubiere) sobre los resultados de las entidades controladas. El resultado del ejercicio se denomina ganancia cuando aumenta el patrimonio neto y pérdida en caso contrario.

Se debita cuando al finalizar el ejercicio se refunden contra esta cuenta todas las pérdidas y al realizarse la distribución de utilidades.

Se acredita cuando al finalizar el ejercicio se refunden contra esta cuenta todas las ganancias y al realizarse la absorción de las pérdidas.

Tienen saldo deudor cuando el resultado del ejercicio económico fue una pérdida.

Tiene saldo acreedor cuando el resultado del ejercicio fue ganancia.

CUENTAS COMPLEMENTARIAS

Permiten corregir el saldo de otras cuentas, brindando más información acerca de determinadas situaciones. Existen cuentas complementarias del Activo, del Pasivo y del Patrimonio Neto. También pueden existir cuentas complementarias de resultados positivos y resultado negativo.

Previsión para desvalorización de créditos

Representa la cantidad constituida en previsión ante la posibilidad de que haya créditos incobrables.

Se debita cuando se produce la incobrabilidad de un cliente o deudor, y se debe utilizar la previsión para compensar la pérdida.

Se acredita cuando se constituye la previsión. Esto se hace para prevenir el riesgo de pérdida, que puede producirse por un hecho incierto (como ocurre en el caso de que el juez declare insolvente a un cliente que adeuda dinero al ente).

Tiene saldo acreedor.

Depreciaciones acumuladas

Es el reconocimiento contable de la pérdida de valor que sufren los activos fijos por una o más de las siguientes causas:

1. El desgaste por el uso normal de los bienes.
2. El deterioro físico causado por hechos fortuitos, como por ejemplo terremotos.
3. La obsolescencia económica, causado por diversos factores, que afecta a la productividad y competitividad de los bienes en el mercado.
4. El agotamiento de su contenido, ocasionado por el consumo de bienes considerados recursos naturales en el caso de bienes sometidos a actividades extractivas.

Se debita cuando el bien deja de pertenecer a la empresa, porque se lo vende o se lo permuta o se lo da de baja.

Se acredita cuando se contabiliza la desvalorización que van experimentando los activos a través del tiempo.

Tiene saldo acreedor.

CUENTAS DE RESULTADO

Son aquellas que producen una modificación cuantitativa del patrimonio de la empresa.

INGRESOS

Ventas

Esta cuenta refleja el total de ventas realizadas y su diferencia con respecto a la cuenta Costo de Venta arroja la utilidad bruta.

Se debita cuando a la empresa le devuelven mercaderías que ha vendido y cuando su saldo se funde en la cuenta Resultado del Ejercicio al fin del ejercicio económico.

Se acredita por las ventas efectuadas de bienes o servicios.

Tiene saldo acreedor.

Intereses ganados

Representa la ganancia por intereses a favor de la empresa.

Se debita cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultado del Ejercicio al fin del ejercicio económico.

Se acredita cuando se cobran los intereses.

Tiene saldo acreedor.

EGRESOS

Costo de venta

Representa el importe de la pérdida sufrida por el costo de los productos que se vendieron.

Se debita por el costo de venta de los bienes de cambio vendidos.

Se acredita al finalizar el ejercicio económico contra la cuenta Resultado del Ejercicio y por el costo de los bienes de cambio devueltos por los clientes.

Tiene saldo deudor.

Impuestos y tasas / contribuciones sociales / luz, gas y teléfono / servicios públicos

Representan la pérdida sufrida por los impuestos pagados/ por el pago a las instituciones/ por el pago de servicios públicos.

Se debita cuando se produce el devengamiento de dichos resultados.

Se acredita al finalizar el ejercicio económico cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultado del Ejercicio.

Tiene saldo deudor.

Fletes y acarreos

Representa la pérdida sufridas por los fletes pagados.

Se debita por el importe de los fletes y acarreos pagados.

Se acredita al fin del ejercicio cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultado del Ejercicio.

Tiene saldo deudor.

Depreciaciones

Representa la pérdida causada por la desvalorización de los bienes.

Se debita para contabilizar la pérdida o desvalorización sufrida por los bienes a causa del uso y el transcurso del tiempo.

Se acredita cuando al finalizar el ejercicio económico su saldo se refunde en la cuenta Resultado del Ejercicio.

Alquileres perdidos

Representa la pérdida sufrida por los pagos realizados por la empresa en concepto de alquiler de inmuebles utilizados para la gestión específica de la misma.

Se debita cuando se devenga el alquiler.

Se acredita al fin de ejercicio, cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultados del Ejercicio.

Tienen saldo deudor.

Gastos de conservación de bienes de uso

Representa el importe de los gastos incurridos para reparar y mantener los distintos bienes de uso, ya sean de propiedad de la empresa o alquilados. La inspección periódica de los elementos que componen este rubro permitirá subsanar con pequeños arreglos deficiencias que, descuidadas, pueden llegar a requerir reparaciones mayores.

Se debita cuando se incurren en dichos gastos.

Se acredita al fin de ejercicio, cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultados del Ejercicio.

Tienen saldo deudor.

Honorarios profesionales

Representa el importe de los gastos incurridos por la empresa con motivo de servicios profesionales prestados a la misma por asesores legales, contables o impositivos.

Se debita cuando se incurren en dichos gastos.

Se acredita al fin de ejercicio, cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultados del Ejercicio.

Tienen saldo deudor.

Publicidad y propaganda

Representa el importe de los gastos incurridos para realizar propaganda, promoción de productos, etc. Se incluyen carteles de ruta, espacios radiales y televisivos, avisos en giros comerciales, atenciones hacia clientes y otros similares.

Se debita cuando se incurren en dichos gastos.

Se acredita al fin de ejercicio, cuando su saldo se refunde en la cuenta Resultados del Ejercicio. Tienen saldo deudor

ANEXO F

CUESTIONARIO

DIRIGIDO AL PROPIETARIO, GERENTE Y AL CONTADOR DE LA PASTELERÍA “ARCO IRIS”

Objetivo: recolección de datos sobre el proceso productivo, registros contables, elementos del costo de producción y aspectos generales de la empresa.

Datos generales:

Edad: __ Sexo: M F Estado Civil: Soltero Casado Viudo

Nivel de estudios: _____

Marcar con una cruz (X) la/s alternativa/s seleccionada/s.

1. PROCESO PRODUCTIVO

1.1. ¿Cuáles son los productos elaborados por la empresa?

Pan <input type="checkbox"/>	Facturas <input type="checkbox"/>
Palmeritas <input type="checkbox"/>	Budines <input type="checkbox"/>
Tortas <input type="checkbox"/>	Medialunas <input type="checkbox"/>
Pasteles <input type="checkbox"/>	Tartas <input type="checkbox"/>
Galletas <input type="checkbox"/>	Otros, (indique) <input type="checkbox"/>

1.2. ¿Cuál de todos es el producto de mayor demanda elaborado por la empresa?

Pan <input type="checkbox"/>	Facturas <input type="checkbox"/>
Palmeritas <input type="checkbox"/>	Budines <input type="checkbox"/>
Tortas <input type="checkbox"/>	Medialunas <input type="checkbox"/>
Pasteles <input type="checkbox"/>	Tartas <input type="checkbox"/>
Galletas <input type="checkbox"/>	Otros, (indique) <input type="checkbox"/>

1.3. ¿Cuál es la forma de producción para el producto de mayor demanda en la empresa?

- Producción intermitente
- Producción en serie
- Producción mixta

1.4. ¿Cuáles son las fases para la elaboración del producto de mayor demanda que se cumplen en la empresa?

- | | |
|-----------------------------------------------|-----------------------------------------|
| Compra de materiales <input type="checkbox"/> | Enharinado <input type="checkbox"/> |
| Horneado <input type="checkbox"/> | Desmoldado <input type="checkbox"/> |
| Amasado <input type="checkbox"/> | Decorado <input type="checkbox"/> |
| Enfriado <input type="checkbox"/> | Moldeado <input type="checkbox"/> |
| Engrasado <input type="checkbox"/> | Otro,(indique) <input type="checkbox"/> |

1.5. ¿En la empresa las etapas para la elaboración del producto de mayor demanda se realizan de forma manual o mecánica?

Indique para cada etapa: MA si es manual y ME si es mecánica

- | | |
|-------------------------------------|-----------------------------------------|
| Horneado <input type="checkbox"/> | Desmoldado <input type="checkbox"/> |
| Amasado <input type="checkbox"/> | Decorado <input type="checkbox"/> |
| Enfriado <input type="checkbox"/> | Moldeado <input type="checkbox"/> |
| Engrasado <input type="checkbox"/> | Otro,(indique) <input type="checkbox"/> |
| Enharinado <input type="checkbox"/> | |

1.6. De las siguientes maquinarias ¿cuáles utiliza?

- Amasadora
- Batidora
- Horno de gas
- Horno a leña
- Otro, (indique)

2. ELEMENTOS DEL COSTO DE PRODUCCIÓN

MATERIALES DIRECTOS

2.1. ¿Cuáles de los siguientes materiales son usados por la empresa para elaborar el producto de mayor demanda?

Harina de trigo	<input type="checkbox"/>	Leche	<input type="checkbox"/>
Huevos	<input type="checkbox"/>	Frutas	<input type="checkbox"/>
Azúcar	<input type="checkbox"/>	Esencias	<input type="checkbox"/>
Manteca	<input type="checkbox"/>	Crema de leche	<input type="checkbox"/>
Chocolate	<input type="checkbox"/>	Merengues	<input type="checkbox"/>
		Otros, (indique)	<input type="checkbox"/>

2.2. ¿La empresa utiliza formularios para controlar la compra de materiales y suministros?

- Si
- No

Si su respuesta es si, ¿Cuáles?

- Requisición de materiales
- Ordenes de compra
- Informe de recepción
- Otros, (indique)

2.3. ¿En la empresa cuales son los elementos considerados como parte del costo de los materiales?

- | | | | |
|--------------------------------------------------------|--------------------------|----------------------|--------------------------|
| Precio de la factura | <input type="checkbox"/> | Conservación | <input type="checkbox"/> |
| Gastos en compra (transporte, seguro, impuestos, etc.) | <input type="checkbox"/> | Resguardo | <input type="checkbox"/> |
| Descuentos en compras | <input type="checkbox"/> | Capital invertido | <input type="checkbox"/> |
| Caducidad u obsolescencia | <input type="checkbox"/> | Costo de oportunidad | <input type="checkbox"/> |
| | | Otros,(indique) | <input type="checkbox"/> |

2.4. ¿En la empresa asigna el costo de los materiales usados en la producción al costo de los productos elaborados?

- Si
- No

Si su respuesta fue si, indique el criterio usado:

- El costo de la materia prima
- La cantidad total de materiales usada en el periodo dividido entre la cantidad de productos elaborados.
- Estimaciones a partir de la experiencia.
- Algún método de evaluación de inventarios
- Otros, (indique)

MANO DE OBRA DIRECTA

2.5. ¿Cómo esta distribuido el personal que trabaja en la empresa? (indique el numero de personas).

- Producción
- Ventas
- Administración
- Otros

2.6. ¿En la empresa se controla el cumplimiento de la jornada laboral de los trabajadores?

- Si
- No

Si su respuesta fue si, indique a través de que instrumento:

- Tarjeta reloj
- Parte diario de tiempo
- Otro, (indique)

2.7. ¿Sobre que base se paga el salario a los trabajadores que intervienen en el proceso productivo?

- Unidad de tiempo (salario fijo)
- Unidad de producción (a destajo)
- Unidad de tiempo y por producción
- Otros, (indique)

2.8. ¿En la empresa se asigna el costo del salario de los trabajadores que intervienen en el proceso productivo al costo de los productos elaborados?

Si No

Si su respuesta fue si, indique el criterio usado:

En base al numero de horas empleadas en la elaboración del producto. Estimaciones a partir de la experiencia Un porcentaje del costo de la mano de obra directa Se considera una cantidad fija Otro,(indique) **COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACION****2.9. ¿En cuáles de los siguientes costos incurre la empresa?**

Materiales de limpieza y suministros	<input type="checkbox"/>	Salario de asesores	<input type="checkbox"/>
Costo de asesoría técnica	<input type="checkbox"/>	Depreciación del mobiliario, del local	<input type="checkbox"/>
Costo de seguro	<input type="checkbox"/>	Arrendamiento del local	<input type="checkbox"/>
Costo de repuestos	<input type="checkbox"/>	Arrendamiento de maquinarias y equipos	<input type="checkbox"/>
Aceites lubricantes	<input type="checkbox"/>	Servicios públicos	<input type="checkbox"/>
Salario de vigilancia	<input type="checkbox"/>	Otros, (indique)	<input type="checkbox"/>
Mantenimiento y reparaciones menores	<input type="checkbox"/>	Ninguno	<input type="checkbox"/>

2.10. ¿La empresa utiliza formularios de control de los costos en los que incurre?Si No **2.11. ¿La empresa asigna los costos en los que incurre al costo de los productos?**Si No

Si su respuesta fue si, indique los criterios usados:

Por el numero de horas empleadas en la elaboración del producto

- Estimaciones a partir de la base de la experiencia
- Costo basado en actividades (ABC)
- La cantidad de materiales usada en el producto
- Otro, (indique)

3. INVENTARIO DE MATERIALES Y DE SUMINISTROS

3.1. ¿En la empresa se mantienen siempre inventarios de materiales y suministros?

- Si
- No

Si su respuesta fue no, indique el porque. _____

3.2. ¿la empresa practica controles a las existencias de materiales y suministros?

- Si
- No

Si su respuesta fue si, de que tipo:

- | | | | |
|----------------|--------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Control visual | <input type="checkbox"/> | Control computarizado | <input type="checkbox"/> |
| Conteo físico | <input type="checkbox"/> | Ficha de stock | <input type="checkbox"/> |
| Control manual | <input type="checkbox"/> | Otros,(indique) | <input type="checkbox"/> |

3.3. ¿La empresa utiliza formularios para controlar el uso de los materiales y suministros?

-
- Si
- No

Si su respuesta fue si, indique cuales:

- Requisición de materiales
- Ficha de stock
- Otro, (indique)

3.4. ¿Cuál es el método para valorar los inventarios y los materiales usados en la producción usados en la empresa?

- Primeras en entrar, primeras en salir (PEPS)
- Últimas en entrar, primeras en salir (UEPS)
- Precio promedio ponderado (PPP)
- Otros, (indique)

4. REGISTROS CONTABLES

4.1. ¿La empresa lleva contabilidad?

- Si
- No

Si su respuesta fue si, indique de que tipo:

- Contabilidad financiera
- Contabilidad de costos

4.2. ¿En la empresa se calcula el costo de producción?

- Si
- No

Si su respuesta fue no indique el porque: _____

4.3. ¿Qué método utiliza?

- Modelo completo resultante
- Modelo variable resultante
- Modelo completo normalizado
- Modelo variable normalizado
- Otro, (indique)

4.4. ¿Los costos de producción se calculan para producto?

Si
 No

4.5. ¿Para qué productos?

Pan	<input type="checkbox"/>	Facturas	<input type="checkbox"/>
Palmeritas	<input type="checkbox"/>	Budines	<input type="checkbox"/>
Tortas	<input type="checkbox"/>	Medialunas	<input type="checkbox"/>
Pasteles	<input type="checkbox"/>	Tartas	<input type="checkbox"/>
Galletas	<input type="checkbox"/>	Otros,(indique)	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>

4.6. ¿Con qué frecuencia calculan los costos de producción?

Diaria	<input type="checkbox"/>	Semestral	<input type="checkbox"/>
Semanal	<input type="checkbox"/>	Anual	<input type="checkbox"/>
Bimensual	<input type="checkbox"/>	Otra,(indique)	<input type="checkbox"/>
Trimestral	<input type="checkbox"/>		

5. TOMA DE DECISIONES

5.1. ¿En la empresa se preparan estados contables?

Si
 No

Si su respuesta fue si, indique cuales son los estados contables:

Estado de situación patrimonial	<input type="checkbox"/>
Estado de resultado	<input type="checkbox"/>
Estado de flujo de efectivo	<input type="checkbox"/>
Estado de evolución del patrimonio neto	<input type="checkbox"/>
Otros, (indique)	<input type="checkbox"/>

Indique la frecuencia con que se preparan los estados contables:

Semanal	<input type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>

- Mensual
- Semestral
- Anual
- Otra, (indique)

Si su respuesta fue no indique porque: _____

5.2. ¿La empresa utiliza la información de costos que genera?

- Si
- No

Si su respuesta fue si, indique para que la utiliza:

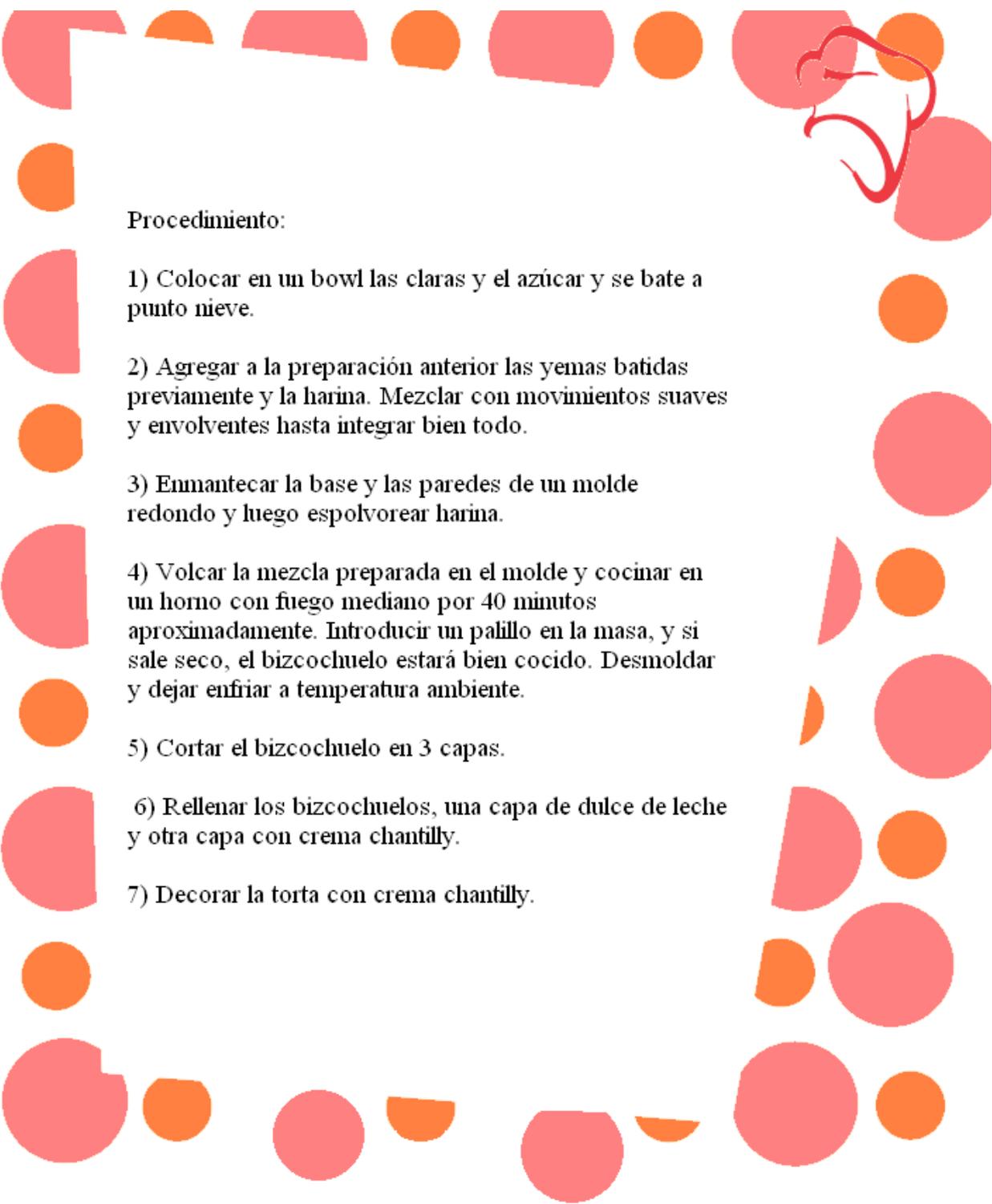
- Modificar los precios
- Seleccionar las materias primas alternativas
- Crear mezclas de productos
- Eliminar productos
- Otra, (indique)

ANEXO G

Torta artesanal rellena de chips de chocolate y crema chantilly

Ingredientes

15	huevos
400gr	azúcar
450gr	harina
500gr	dulce de leche
800gr	crema chantilly
100gr	chips de chocolate
100gr	merengues



Procedimiento:

- 1) Colocar en un bowl las claras y el azúcar y se bate a punto nieve.
- 2) Agregar a la preparación anterior las yemas batidas previamente y la harina. Mezclar con movimientos suaves y envolventes hasta integrar bien todo.
- 3) Enmantecar la base y las paredes de un molde redondo y luego espolvorear harina.
- 4) Volcar la mezcla preparada en el molde y cocinar en un horno con fuego mediano por 40 minutos aproximadamente. Introducir un palillo en la masa, y si sale seco, el bizcochuelo estará bien cocido. Desmoldar y dejar enfriar a temperatura ambiente.
- 5) Cortar el bizcochuelo en 3 capas.
- 6) Rellenar los bizcochuelos, una capa de dulce de leche y otra capa con crema chantilly.
- 7) Decorar la torta con crema chantilly.

DECLARACION JURADA – Res. 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 transgredí o afecta derecho de terceros”.

Mendoza, 27 de diciembre del 2012

Apellido y Nombre

Javarone, Palacivella

Nº de Registro

26198

Firma

