



SECRETARIA DE CIENCIA Y TECNOLOGIA

PROYECTO DE INVESTIGACION 2004-2005

INFORME FINAL

Título del proyecto: Los Costos como herramienta estratégica para la gestión empresarial

Unidad Ejecutoria: 055 Universidad Nacional de La Matanza
Departamento: Económicas
Carrera: Contador Publico, Licenciatura en Administración
Grupo de investigación:
Dirección: Florencio Varela 1903 – San Justo. Cod. Postal: 1754... Tel.: 4651-9577.

Investigadores Miembros del Equipo:
Nombre y apellido: Jorge Angel Rumbo
Nombre y apellido: Raimundo Sillitti
Nombre y apellido: Rafael Federico
Nombre y apellido: Claudio Fornari
Nombre y apellido: Gabriela Ángela Gómez
Nombre y apellido: Cecilia Herrazquin
Nombre y apellido: Osvaldo Pablo Romano
Nombre y apellido: Sandra Saracino
Nombre y apellido: Rubén Suscod

Director y Subdirector:

Nombre y apellido: Pedro Sánchez
Titulo: .Contador PublicoLegajo UNLM 127....
Categoría Docente: .Titular.....Dedicación:.....Semi exclusiva
Dirección Particular: Av. Córdoba 2508 piso 2 Dpto. B Tel.: ..4961-2752
Nombre y apellido: Raimundo Sillitti
Titulo: Licenciado en EconomíaLegajo UNLM: 0257
Categoría Docente: Profesor AsociadoDedicación: Exclusiva.....
Dirección Particular: Cabello 3614 3* Piso Tel.: 4802-0433.

Registrado en Dirección Nacional de Derecho de Autor
Expediente N° 946.160 el 27/7/2011
Todos los Derechos Reservados SECyT-UNLaM

1.- RESUMEN:

No hay mayor desperdicio que hacer eficientemente aquello que no es necesario, es decir no agrega valor. Estas palabras fueron expresadas en el último Congreso del Instituto Internacional de Costos, realizado en Uruguay entre el 26 al 28 de noviembre de 2003, al hablar de cómo ciertas herramientas de gestión como el Costo basado en Actividades, el Gerenciamiento basado en Actividades y el Cuadro de Mando. Estos instrumentos permitirían una eficiente combinación de información para la toma de decisiones en la gestión empresarial.

El enfoque de costos en la Gestión basada en Actividades pone el acento en la creación de valor. Autores como John Shank (2000) proponen analizar la evolución de los sistemas de costos en tres enfoques cálculo de costos por actividades, por objetivos (Target Cost) y las cadenas de valor para después plantear la Gestión Basada en Actividades (ABM).

En todo cambio que se presenta en una organización antes que el Management se disponga a cambiar la velocidad y el rumbo de una compañía, debe considerar si la capacidad financiera de los recursos existentes puede respaldar su nuevo conjunto de objetivos. Si no se recalibra la estructura de costos de acuerdo a los nuevos objetivos, las estrategias que ingresan a la etapa de implementación desembocan, a menudo, en presupuestos que introducen más consumo de recursos de lo que la empresa está en condiciones de afrontar, plantean autores como Michael F. Latimer (2001).

En los últimos años se produjeron importantes cambios en la actividad económica entre otros podemos indicar:

- * Diversidad de productos
- * Reducción del ciclo de vida de los productos
- * Cambios en la estructura de los costos, en el pasado la mayor incidencia en los costos se debía a la mano de obra y materiales directos mientras que ahora la mayor incidencia está en los recursos indirectos.
- * Cambios en la tecnología
- * Mercados globalizados
- * Clientes más exigentes en materia de respuesta (tiempos más cortos), calidad e innovación

Estos cambios han puesto en discusión los alcances y la efectividad del cálculo de los costos en forma tradicional debido al nuevo condicionamiento del ámbito económico y empresario.

Según Michael Porter en su libro Estrategia competitiva plantea tres estrategias genéricas de éxito potencial para que las empresas se desempeñen mejor que otras en su sector las cuales son: 1.Liderazgo general en costos, 2. diferenciación, 3.enfoque o alta segmentación.

Es decir que el trabajar fuertemente los costos debe ser uno de los aspectos fundamentales a tener en cuenta a la hora de pensar estratégicamente el rumbo de una empresa.

El planteo del presente trabajo será analizar en forma teórica el costo basado en actividades como una herramienta competitiva en base a la bibliografía existente. De este modo ver la posibilidad de desarrollar un esquema que facilite a las empresas a introducirse en el uso de las distintas herramientas útiles para medir el “valor” que cada actividad agrega al proceso con el objetivo de lograr una mayor productividad y eficiencia para ser estratégicamente más competitivas tanto en el mercado local como en el internacional.

Por otro lado efectuar una comparación de la situación argentina y el resto del MERCOSUR en especial Brasil, será de suma utilidad a los fines de analizar herramientas de gestión para la toma de decisiones orientadas a mejorar la competitividad en materia de exportación en la región.

2 PLAN DE INVESTIGACION

2.1 HIPÓTESIS

- Los costos son una herramienta estratégica competitiva fundamental para toda empresa tanto en el ámbito local como internacional ya que permiten la optimización de los recursos a través del análisis de la necesidad de los mismos.
- A través de un Gerenciamiento Basado en Actividades se producen en las empresas mayores posibilidades para mejorar la productividad y eficacia en sus operaciones
- Las empresas argentinas poseen un gran campo de acción aunque no desarrollado adecuadamente para aplicar una gestión empresarial basada en actividades con el fin de mejorar su proceso para la toma de decisiones empresarias.
- Estas herramientas deben adaptarse a las necesidades de cada tipo de organización, sin embargo se pueden establecer ciertos patrones comunes que faciliten la utilización de las mismas.
- El estudio comparativo con otras organizaciones del país o de otros países permite a las empresas argentinas que no estén entrenadas en el uso de estas instrumentos de gestión a emprender un proceso de aprendizaje con menores costos y esfuerzos (Benchmarking)
- El sistema de costos basado en actividades y el sistema tradicional de costos no son caminos antagónicos.
- Todas las funciones que integran la cadena de valor de una organización deben formar parte del costo de los productos.
- En la actualidad existe una brecha entre los basamentos teóricos de las herramientas de gestión empresarial y su aplicación empírica en las organizaciones.

2.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION:

- Proporcionar herramientas técnicas de la disciplina contable , administrativa y económica que puedan ser aplicadas para mejorar la eficacia de los principales sectores de las empresas argentinas
- Determinar los factores limitativos de las empresas nacionales para poder llegar a aplicar nuevas herramientas de gestión para la toma de decisiones y mostrarles la necesidad de superarlos a los fines de incrementar su competitividad a nivel nacional e internacional.
- Facilitar a las organizaciones guías o patrones para mejorar el proceso de toma de decisiones gerenciales para que las mismas sean más oportunas y efectivas.

2.3 METODOLOGIA:

- * Relevamiento bibliográfico
- * Relevamiento de empresas y/o cámaras empresariales
- * Confrontación de fuentes bibliográficas con la operatividad empresaria

2.4 Programa de Trabajo para 24 meses divididos en bimestres

Tarea	1	2	3	4	5	6
Bim 1	X					
Bim 2	X					
Bim 3	X					
Bim 4	X					
				Informe de Avance		
Bim 5		X				
Bim 6		X				
Bim 7			X			
Bim 8				X		
Bim 9					X	
Bim 10					X	
Bim 11						X
Bim 12						X

- 1.- Tareas de Relevamiento bibliográfico
- 2.- Diagnóstico sobre la situación actual en distintas empresas o áreas de organizaciones
- 3.- Análisis comparativo entre los puntos 1 y 2
- 4.- Nuevas consultas en función al análisis efectuado en el punto 3 (Feedback)
- 5.- Elaboración del informe de avance.
- 6.- Análisis de la situación dentro del marco conceptual planteado
- 7.- Desarrollo de Estrategias emergentes en base a conclusiones del proyecto e informe final

2.5 ESTADO ACTUAL DEL TEMA PROPUESTO:

Diversos autores plantean la necesidad de contar con distintas herramientas de gestión para la toma de decisiones a nivel empresarial y una adecuada aplicación de las mismas.

3 GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS

Estamos convencidos de haber encontrado herramientas técnicas provenientes de la disciplina contable, y de gestión que proporcionen a las empresas del sector modos de mejorar la eficacia en el quehacer empresario.

A pesar del costo de implementación del sistema ABC (o en su caso del ABC Driving) y habiendo analizado la relación del mismo con el beneficio que este proporciona; concluimos que su responsable implementación coadyuvaría a mejorar los rendimientos, y en definitiva a incrementar la utilidades; o en su defecto a mejorar la competitividad del sector, tanto a nivel nacional como internacional.

Por lo antes expuesto, este sistema de trabajo proporciona al ente valiosos patrones que mejoran el proceso de toma de decisiones por parte de la alta gerencia, tanto en la oportunidad de las mismas, como en la eficiencia.

INFORME FINAL

Introducción

De acuerdo a lo planteado en el segundo grado de avance se indico que en la primera parte se procedió a efectuar un análisis bibliográfico sobre la temática del manejo de los costos como herramienta estratégica competitiva y como lograr a través de los mismos mejorar en las empresas, la productividad y eficacia de las operaciones por medio de ciertos instrumentos, como es el Gerenciamiento Basado en Actividades. Se dejó abierto el camino al diagnóstico sobre la situación actual en las distintas empresas o áreas de organizaciones.

Ante las dificultades encontradas, a nivel empresario, para efectuar el diagnóstico mencionado se decidió confeccionar un análisis más detallado a nivel de una empresa y una actividad en particular, en el área agroindustrial.

En el segundo informe se realizo:

- a) Un análisis de las hipótesis planteadas con su actualización a esa fecha
- b) Un breve desarrollo de la actividad tampera en base la recopilación bibliográfica encontrada a nivel de costos y de la Información recabada en el campo, es decir en la empresa tomada como caso testigo.

En éste se concluyo que la toma de decisiones que afecta la posición competitiva de una empresa en el largo plazo debe considerar elementos estratégicos de una decisión.

La *administración estratégica de los costos* consiste en utilizar la información de costos con el fin de desarrollar e identificar estrategias más adecuadas que produzcan una ventaja competitiva sustancial. El trabajar con estos conceptos requiere que los administradores manejen nociones de la cadena de valor industrial, “que es el conjunto de actividades que crean valor desde las materias más básicas hasta la utilización del producto terminado por los consumidores finales.”¹ Así se puede identificar y explotar los vínculos internos y externos, logrando un óptimo manejo de las relaciones con clientes y proveedores. Para ello es fundamental efectuar distribuciones con base en actividades que proporcionan Información con la exactitud necesaria.

¹ Hansen, D. Mowen M. Hansen, D y Mowen, Administración de costos. International, Thomson Editores, S.A., México DF., 2003. Pág. 491

En este informe final se procederá a:

- I. Esquematizar brevemente las hipótesis de nuestro trabajo
- II. Brindar Información sobre el mercado de la actividad a través de un estudio de mercado
- III. Presentar la descripción en términos generales de la empresa tomada como caso de estudio y análisis.
- IV. Determinar las fortalezas, debilidades, oportunidades y amenazas del sector de la actividad en la que se desarrolla la empresa bajo análisis, que en el periodo de investigación presentó el caso de estudio.
- V. Esbozar aspectos relacionados con los costos estratégicos, que sirvan de orientación a esta empresa “caso Testigo”, para implementar un gerenciamiento enmarcado en estos conceptos

CAPITULO I: REPLANTEO DE LAS HIPÓTESIS DEL PRESENTE TRABAJO

Los tres grupos en los cuales se analizaron las hipótesis son:

- 1) Aquellas que plantean a los costos como una herramienta estratégica competitiva fundamental.
- 2) Aquellas que nos llevan a plantearnos la problemática de la utilización eficiente del sistema ABC tradicional en relación a las nuevas posturas.
- 3) Aquellas que confrontan los conceptos teóricos con su implementación en la práctica tanto en el mercado local como el internacional.

1) Costos como herramienta competitiva

- Los costos son una **herramienta estratégica competitiva** fundamental para toda empresa tanto en el ámbito local como internacional ya que permiten la optimización de los recursos a través del análisis de la necesidad de los mismos.

- Todas las funciones que integran la cadena de valor de una organización deben formar parte del costo de los productos.

Al hablar de estrategias Ansoff presentó una matriz para comparar todos los productos y todos los mercados existentes.

Mercado \ Producto	Actual	Nuevo
Actual	Penetración en el mercado	Expansión de productos
Nuevo	Expansión de mercados	Diversificación

Este modelo escoge analizar las ventajas existentes en el control de los recursos vinculados al mercado o a la tecnología y diseños de los productos para elegir los que posibiliten las mayores posibilidades de desarrollo.

Penetración en el mercado. Consiste en un mayor consumo de los productos actuales en los mercados actuales. Esto se consigue mediante por ejemplo:

- Aumento del consumo por los clientes/usuarios actuales.
- Captación de clientes de la competencia mediante la publicidad y la promoción
- Captación de no consumidores actuales.

Desarrollo del mercado. Pretende la venta de productos actuales en nuevos mercados. . Esto se consigue mediante por ejemplo:

- Apertura de mercados geográficos adicionales
- Atracción de otros sectores del mercado.

Desarrollo del producto: Pretende la venta de nuevos productos en los mercados actuales, normalmente explotando la situación comercial y la estructura de la compañía para obtener una mayor rentabilidad de su esfuerzo comercial.

- Desarrollo de nuevos valores del producto.
- Desarrollo de diferencias de calidad (nuevas gamas)
- Desarrollo de nuevos modelos y/o tamaños.

Diversificación. La compañía concentra sus esfuerzos en el desarrollo de nuevos productos en nuevos mercados.

Por otra lado el enfoque de la administración estratégica.²

Hogel y Shendel estudiaron la literatura existente y sugirieron un enfoque de “*administración estratégica*” que consta de cuatro aspectos claves. El primero es el “establecimiento de metas”, esto lleva a la “implantación de la estrategia”, lo sigue la “administración” que es el desempeño de las actividades para lograr las metas determinadas y al final, el “control estratégico” que proporciona a los administradores una retroalimentación sobre su progreso.

Michael Porter propuso tres estrategias generales, que son diferenciación, liderazgo en costos y enfoque (alta segmentación o micro-segmentación) se los conoce como genéricos porque se pueden aplicar a todo tipo de situaciones competitivas. El problema consiste en determinar cual se adapta mejor al perfil propio de las fuerzas y debilidades de la empresa frente a amenazas y oportunidades existentes en el ambiente competitivo³.

² James A. F. Stoner, R. Edward Freeman, “**Administración**”, página 208

³ Michael E. Partor. “**Ventaja competitiva**” (creación y sostenimiento de un desempeño superior. Editorial Rei Argentina, Buenos Aires, 1991. Capítulo 1

VENTAJA ESTRATEGICA

META	Industria en general	Diferenciación	Liderazgo en costos
ESTRATEGICA	Segmento particular solamente	Enfoque (alta segmentación)	

Una de las estrategias generales es la de competir produciendo y vendiendo bienes o servicios que no se diferencian de los de la competencia pero que cuestan menos. Los orígenes de las ventajas pueden ser variados y dependen de la estructura del sector industrial en el cual actúan.

Pueden incluir la obtención de economías de escala, tecnología propia, acceso preferencial a materias primas y diversos otros factores. Si una empresa puede lograr y mantener el liderazgo en costos será un claro dominador en su sector industrial siempre que pueda mantener la supremacía en precios bajos.

Esta es la matriz de estrategias genéricas más utilizada.

1. *Liderazgo en costos*: Consiste en mantenerse competitivo a través de aventajar a la competencia en materia de costos. La ventaja en costos puede ser reflejada en precios más bajos o puede ser aprovechada para reinvertir el ingreso adicional en el negocio.
2. *Diferenciación*: Esta es la estrategia más usual cuando se presenta la necesidad de diversificar la oferta de productos o servicios. Consiste en crear un valor sobre el producto ofrecido para que éste sea percibido en el mercado como único; puede tratarse de: diseño, imagen de marca, tecnología, servicio al cliente, etc.
3. *Enfoque*: En la actualidad, esta es la estrategia más frecuente para la creación de nuevos negocios. Reconoce que hay una gran cantidad de oportunidades en el mercado para una oferta de productos y servicios especializada. El desarrollo de

una estrategia de foco implica la identificación de un nicho de mercado que aun no ha sido explotado.

Indudablemente el análisis de los costos constituye en la actualidad una herramienta imprescindible para posicionar a la empresa en una de las ventajas estratégicas mencionadas anteriormente como es el liderazgo en costos.

La pregunta que surge en este punto es:

¿Cuál es la metodología más adecuada para llevar a cabo el análisis de costos que logre posicionar a la empresa en esta estrategia?

La respuesta se busca en el desarrollo de la siguiente hipótesis:

- A través de un Gerenciamiento Basado en Actividades se producen en las empresas mayores posibilidades para mejorar la productividad y eficacia en sus operaciones.

Muchas empresas determinan sus costos simplemente sin contar con un adecuado sistema que les muestre los verdaderos alcances y usos de los mismos.

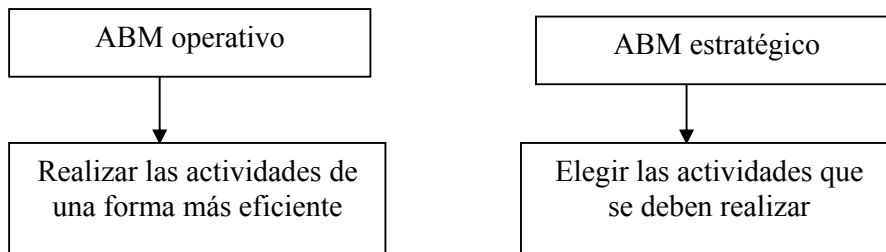
No se puede decir que existan recetas magistrales en cuanto a sistemas y procedimientos pero las empresas deben tomar conciencia de la importancia de contar con un sistema que les permita revisar permanentemente su accionar y proyectar acciones futuras, sin actuar inducidos por la inercia de acciones pasadas.

El gerenciamiento basado en actividades (ABM) “es una herramienta de gerenciamiento que permite mejorar las decisiones enfocando la atención en: qué tareas realiza la organización, cómo lo hace, por qué lo hace y cuánto cuesta hacerlo. El ABM utiliza el análisis de las actividades que se emplean para analizar los egresos, los costos y la *performance* de las actividades de la organización”.⁴

En este sentido en el desarrollo presentado por Cooper y Kaplan “El ABM permite a la organización alcanzar sus resultados con menos exigencias de recursos procedentes de la

⁴ Gimenez, Carlos y colaboradores. Gestión y Costos. Editorial Macchi. Buenos Aires Año 2001

organización.”... “El ABM alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios, el ABM *operativo* y el *estratégico*”⁵



La aparición del ABM, como metodología de administración, generó un cambio en la metodología de costeo pasando del costo por productos al costo basado en actividades, como mejor medición de la eficiencia de las mismas. También permite pero en menor medida evaluar la eficiencia de los procesos. Los sistemas de costos basados en actividades (ABC) surgen a mediados de los años ochenta, para mostrar que los costos indirectos y de estructura son recursos asignables primero a las actividades y procesos para luego ser asignados a los productos, clientes o servicios.

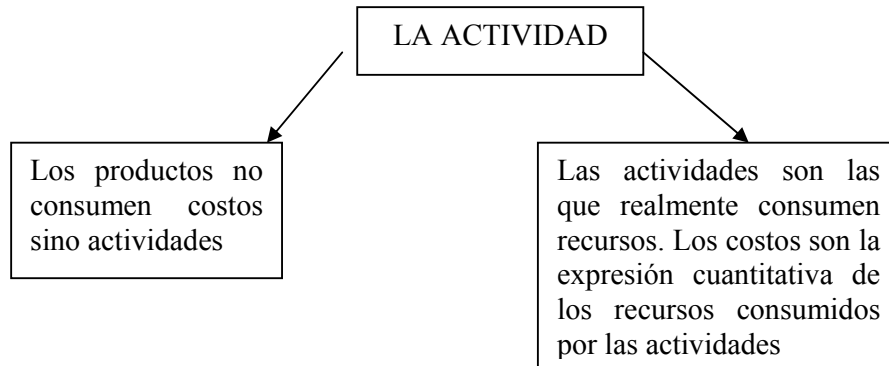
El enfoque de los analistas de costos sobre el ABC produce una serie de contradicciones al enfrentarlo con el llamado sistema tradicional o costo basado en funciones o centros de costos.

Tal controversia provoca la necesidad de profundizar realmente el comportamiento de dichas aplicaciones para analizar con claridad pero con objetividad los conceptos involucrados tanto en el ABC como el llamado sistema tradicional o por funciones.

Normalmente se considera en un esquema tradicional que el factor se relaciona directamente al producto, en cambio en el esquema propuesto por el ABC el factor se vincula con la actividad y luego se relacionan las actividades que tienen que ver con los productos. De esto surge la siguiente premisa en la cual se sustenta esta metodología del ABC:

⁵ Kaplan, R y Cooper R. Coste y efecto. Gestión 2000. Barcelona. Año 2000

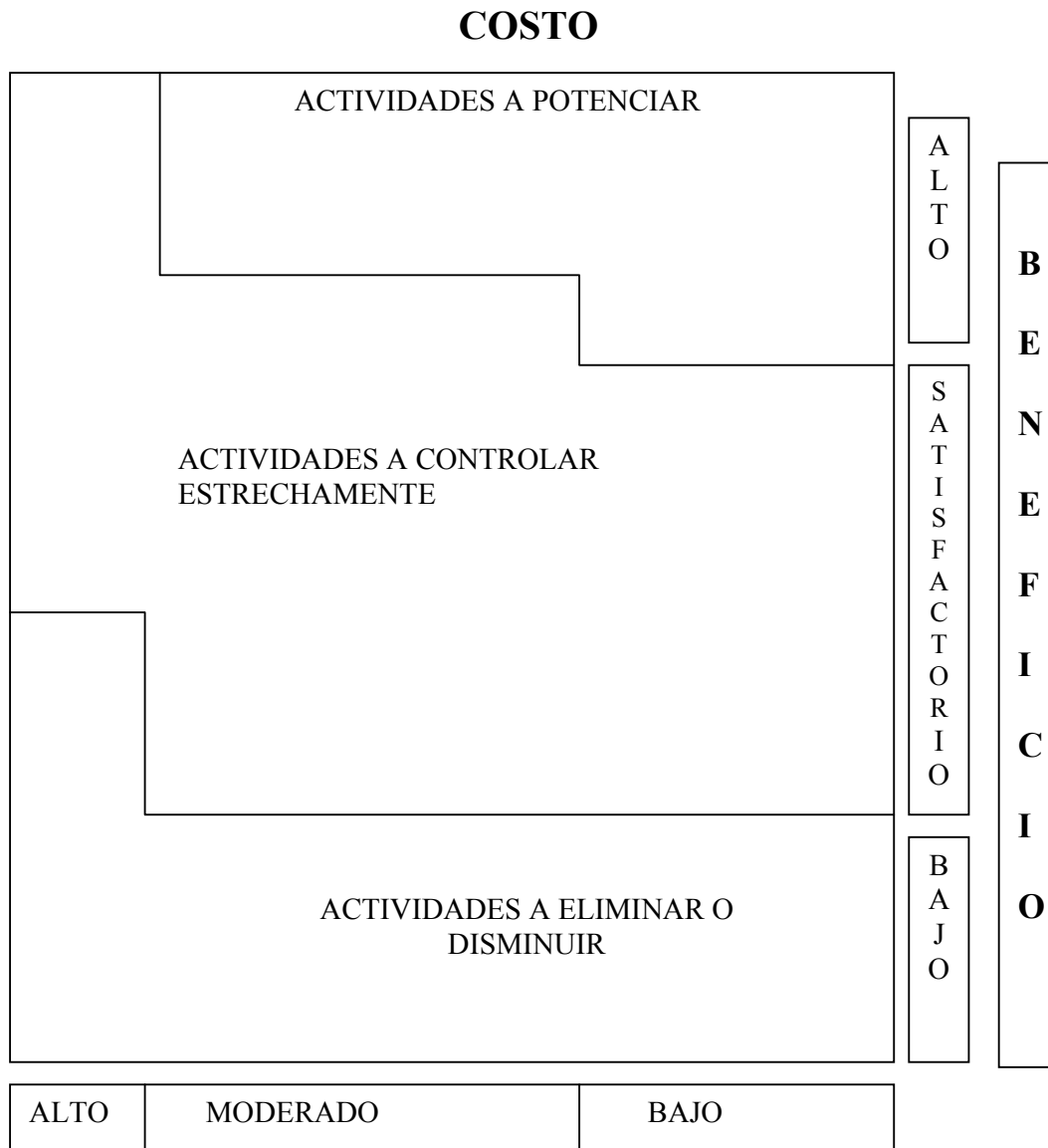
- a) Los productos no “consumen” factores
- b) Los productos solo consumen actividades
- c) Solo las actividades consumen factores



Al respecto cabe manifestar que en el sistema tradicional, para la asignación de los factores al producto, también se determinan las unidades de costeo a través de una departamentalización con concentración de tareas, acciones, actividades o funciones tomadas como necesarias en el proceso productivo; con la finalidad de medir el manejo de las mismas a través de la evaluación de la eficiencia.

Esta departamentalización, sustentada en los factores materiales y mano de obra directa cuando su utilización no fuera realizada con el máximo de eficiencia, provoca desvíos de un impacto económico importante, mientras que los desvíos de los otros elementos del costo (las cargas fabriles, o cargas de actividad) no tienen tanta importancia, y por lo tanto la asignación de los costos de características indirecta se hace a través de base de distribución genérica (m3, m2, horas hombre, horas máquina, etc.).

Al investigar las distintas oportunidades para mejorar la eficacia de la empresa y, a su vez, reducir costos se puede analizarlas a través de la siguiente matriz:



MATRIZ PARA EL ANALISIS DE LA RELACION COSTO/BENEFICIO DE LAS ACTIVIDADES DISCRECIONALES.

La matriz nos muestra como por ejemplo para aquellas actividades que ofrezcan un beneficio alto y un costo bajo o moderado deben potenciarse, mientras que aquellas con beneficio satisfactorio y costo moderado deben ser estrechamente controladas.

Ventajas del método ABC

- Permite la investigación sobre las causas que originan las actividades, y a su vez los costos
- Se puede implementar en cualquier tipo de organización
- Es compatible con el método de costos totales o método de costeo completo
- Permite su adaptación tanto a costos históricos como a costos Standard
- Facilita la eliminación de actividades que no agregan valor.
- Permite el cálculo a priori de actividades que se deseen incorporar, así como el impacto que las mismas producirían de llevarse a cabo.
- Facilita la toma de decisiones estratégicas ya que pone de manifiesto el nivel real de competitividad de la empresa, así como las posibilidades de éxito o fracaso frente a la competencia.

2) Sistema ABC tradicional versus el Time Driving ABC

▪ Las empresas argentinas poseen un gran campo de acción aunque no desarrollado adecuadamente para aplicar una gestión empresarial basada en actividades con el fin de mejorar su proceso para la toma de decisiones.

▪ El sistema de costos basado en actividades y el sistema tradicional de costos no son caminos antagónicos.

Del relevamiento bibliográfico efectuado sobre material actualizado proveniente de los últimos congresos y publicaciones internacionales, podemos plantear que la respuesta brindada a la metodología tradicional del costeo basado en actividades ha sido en la

mayoría de los casos la presencia de grandes obstáculos operativos en materia de implementación en especial en cuanto a la definición de las actividades a costear y sobre todo a la obtención de datos de parte de los empleados, su actualización y precisión de los mismos.

Creemos importante en nuestro informe tratar algunas pautas sobre la importancia de una adecuada implementación de todo sistema.

Muchas veces un nuevo sistema fracasa antes de comenzar.

Sistemas como el ABC requieren en sus primeros pasos esfuerzos que han hecho que muchas empresas lo desestimen sin siquiera haberlo intentado. Ningún sistema es por sí solo una “panacea”, cada empresa debe evaluar su utilización en base a sus necesidades y demandas pero para aceptarlo o descartarlo lo importante es conocerlo. Y más aun debe existir un fuerte compromiso de sus directivos y una cultura favorable a la gestión.

Para que el sistema funcione correctamente es importante tener en cuentas ciertos aspectos:

- La organización debe poseer una estructura interna que pueda sustentar el sistema en funcionamiento
- Se debe tratar de superar todo tipo de resistencia al cambio apoyando al responsable principalmente en el periodo de su instalación
- Todo el personal de la empresa debe participar activamente en la elaboración, puesta en marcha y revisión
- Se deben elaborar manuales de procedimiento que reflejen toda la operatividad del sistema y sus responsables.

Etapas para la implementación eficaz de un sistema de Costos.⁶

1. La primera etapa consiste en efectuar un relevamiento de los datos: esta incluye las entrevistas y recolección de datos de los distintos sectores o actividades. Es importante tener en cuenta la motivación, iniciativa y apoyo de la alta dirección y el área contable debe participar y comprometerse brindando información eficaz y oportuna.
2. En base al punto anterior se efectuará un primer reporte de la situación actual o el diagnóstico. Allí deberán suministrar la información por áreas o actividades y los

⁶ Giménez, C. Y colaboradores. Costos para empresarios. Ed. Macchi. Buenos Aires. 1995

costos actuales involucrados, como así también los procedimientos y manuales existentes.

3. A partir de ese diagnóstico se presentará el proyecto. El mismo debe indicar el nuevo esquema a instalar, las tareas a realizar y los recursos necesarios estimados para su funcionamiento. Hay que tener en cuenta la importancia de efectuar pruebas piloto. Estas deberían llevarse a cabo en aquellos sectores donde más fácilmente se puedan obtener los datos y sea posible visualizar la optimización de resultados y costos a corto plazo; así conocer cuanto antes el impacto y la factibilidad de cualquier nuevo sistema. Durante las pruebas piloto se deberían establecer los puntos fuertes y débiles, corrigiendo los posibles errores o fallas con menores impactos.
4. Instalación y puesta en marcha. Una vez superada la etapa anterior se debería aplicar el nuevo sistema al resto de la empresa. El plazo dependerá de cada tipo de actividad o sector.
5. Control de marcha y mantenimiento del nuevo sistema.

Si se puede instalar y poner en marcha adecuadamente un sistema de administración de costos basado en actividades se producen en las empresas mayores posibilidades para aprovechar oportunidades y medir resultados económicos de cada actividad concibiéndola como “unidades estratégicas de negocio”. Más allá de los planteos generales esbozados previamente las posibilidades de este sistema en particular se ven limitadas por diferentes obstáculos, tales como:

- El tiempo y el costo que demanda la creación de modelo ABC en especial para empresas de gran envergadura. Los problemas principales son las dificultades de definición de las actividades y la selección de los cost-drivers.
- El costo de la constante actualización, aun cuando el modelo esté efectivamente instalado a fin de maximizar los beneficios que ofrece, ya que las estimaciones que provee ABC sobre costos de procesos, productos y clientes rápidamente se vuelven obsoletas e imprecisas y con márgenes de error importantes.
- Importante inversión de tiempo en relevamientos al personal que derivan en apreciaciones o creencias subjetivas, en vez de dedicarse a analizar, estudiar y resolver las verdaderas deficiencias que el resultado ABC trata de demostrar:

- qué procesos son ineficientes,
 - qué UEN no es rentable,
 - qué capacidad ociosa existe.
- La subjetividad de los informantes redundaba en un informe erróneo o irreal, lo cual complica y desvirtúa la toma permanente de decisiones. Cuando los empleados estiman el tiempo destinado a realizar una actividad se suele tomar a la máxima capacidad laboral, casi nadie reporta tiempos ociosos, aspecto éste que resulta ficticio. Además cuando las tasas son tomadas en base a estos tiempos los costos se distorsionan considerablemente.
- El gran volumen de datos hizo que los sistemas de computación más comunes utilizados por las empresas exceden su capacidad de procesamiento. Tardando demasiado tiempo para procesar la Información mensual.

El nuevo ABC – Time Driving ABC

En el ranking sobre las herramientas del management más utilizadas, efectuado en el año 2003, por una prestigiosa consultora internacional, a 6.300 directivos de 700 empresas de todo el mundo, la utilización del ABC se ubicó en el puesto 22, cuando hacia 1995 tenía la posición 11. El siguiente cuadro muestra el grado de satisfacción, en una escala cuyo máximo es 5 puntos, como resultado de la encuesta efectuada a estas empresas respecto a las últimas herramientas de management.⁷

HERRAMIENTA	PUNTAJE
Código de ética corporativo	4.05
Planeamiento estratégico	4.04
Core competentes	4.01
Segmentación de clientes	4.01
Encuestas a clientes	3.99
Benchmarking	3.96
Remuneraciones variables al personal(por performance)	3.90
Balanced Scorecard.	3.88
Economic Value Analysis (EVA)	3.85
Tercerización	3.84
Equipo de integración en fusiones	3.83
Estrategia de crecimiento de market share	3.82
CRM (Gestión de relacionamiento con clientes)	3.81
Planeamiento Contingente	3.81
Programa de manejo de cambio organizacional	3.80
Cadena de abastecimiento integrada	3.80
Total Quality Management	3.80
Alianzas estratégicas	3.80
ABC y ABM	3.76
Reingeniería	3.75
Declaraciones de visión y misión	3.74
Stock buybacks	3.74
Knowledge Management	3.63

⁷ Smolje, A. El nuevo ABC o Time Driving ABC. Revista Costos y Gestión. ED. La Ley Año 14 Nro. 54 Diciembre 2004

Ante las dificultades planteadas previamente y la pérdida de prestigio de esta herramienta, Robert Kaplan, quien junto a Robin Cooper, fue quien impulsó el ABC en su momento; sugiere hacia fines del 2004 una actualización de su propuesta original. Esta actualización tiene como objetivo tratar de solucionar los inconvenientes del sistema ABC original o tradicional como lo llaman algunos. Estos cambios sobre el modelo tradicional hacen que el ABC sea más sencillo de aplicar y con menos personal administrativo.

La idea es lograr su simplificación, de esta forma los directivos estiman lo que demanda de recursos cada transacción, producto. Las estimaciones apuntan a sólo dos conceptos:

- El costo por unidad de tiempo del recurso
- La cantidad de unidades de tiempo que cada producto (unidad de costeo) consume.

Se omite de este modo el encuestar a los empleados y así los directivos estiman el nivel de actividad previsto en el uso de cada recurso (“practical capacity”). No se trata de buscar la precisión sino de trabajar con una estimación racional. De este modo es posible analizar la capacidad ociosa y buscar reducirla, dado que trabajando con el ABC tradicional esta ociosidad quedaba muchas veces oculta.

Como plantea Rubén Visconti⁸, la medición de la capacidad practica ha sido la preocupación de Kaplan y Cooper en su libro Costo y Efecto (1999). El criterio puede ser estudiar o profundizar el cálculo de este concepto y trabajarlo estimativamente con algo de arbitrariedad, que es lo que hacen algunas empresas cuando lo estiman con algún porcentaje como el 80% de la capacidad teórica.

Hay que tener en cuenta que el criterio que Kaplan plantea es el de utilizar un mismo nivel de actividad para todos los costos fijos, tanto los estructurales como los operativos. Esto no sería técnicamente correcto ya que el denominador de tales costos a los fines de la determinación de la tasa de aplicación debe ser diferente.⁹ Es decir no todos los recursos se comportan igual ante las variaciones en el nivel de actividad por ello sería un error conceptual englobar a todos bajo un mismo criterio. Si se quiere tomar adecuadas decisiones se debe diferenciar el costo de ociosidad y el costo unitario por generador de actividad.

⁸ Visconti, Rubén. Consejo Profesional de Ciencias Económicas. Provincia de Santa Fe. Año XVII. Mayo 2005

⁹ Osorio, Oscar. La capacidad de producción y los costos. Ediciones Macchi Buenos Aires 1987

Hansen y Mowen explican que “la capacidad de la actividad es el número de veces que ésta puede realizarse. Los impulsores de la actividad miden la capacidad de ésta”¹⁰.

Resumiendo este punto, el planteo efectuado a la fecha por diversos profesionales de la materia, que estaría en acuerdo con nuestra segunda hipótesis de este grupo 2, es que las modificaciones introducidas al ABC lo acercan más a un sistema de costos que habitualmente se llama tradicional pero tal vez un poco más eficientemente planeado y esbozado.

¹⁰ Hansen, D. Mowen, M. Administración de los costos. Contabilidad y Control. ED. Thomson. México. 2003. Pág. 565.

3) De la teoría a la práctica

▪ Estas herramientas deben adaptarse a las necesidades de cada tipo de organización, sin embargo se pueden establecer ciertos patrones comunes que faciliten la utilización de las mismas.

▪ El estudio comparativo con otras organizaciones del país o de otros países permite a las empresas argentinas que no estén entrenadas en el uso de estos instrumentos de gestión a emprender un proceso de aprendizaje con menores costos y esfuerzos (Benchmarking)

▪ En la actualidad existe una brecha entre los basamentos teóricos de las herramientas de gestión empresarial y su aplicación empírica en las organizaciones.

Las herramientas suministradas por el Gerenciamiento Basado en Actividades serán analizadas a través de una actividad agroindustrial usando la misma como referencia, a los fines del presente informe, con el objetivo de establecer patrones genéricos que puedan ser tomados por el management, pertenezcan sus empresas o no al mismo sector.

Nos proponemos encontrar los patrones comunes que puedan ser utilizados en distintos tipos de organización para lo cual recurrimos al relevamiento de datos en una empresa agroindustrial en la que se desarrollan cuatro Unidades Estratégicas de Negocios (UEN) interrelacionadas.

Más allá de las descripciones brindadas por la empresa analizada, creemos conveniente ilustrar al lector sobre la actividad de la misma en términos generales. Para ello entre otros se tomará el desarrollo del trabajo interdisciplinario presentado en el XXVII Congreso del Iapuco en la ciudad de Tandil (2004) por Enrique N.Cartier y Juan Cartier ¹¹

¹¹ Cartier, E. Cartier, J. Tambos: Análisis de sus procesos de producción con fines de costeo. Costos y Gestión. T. XIV. Nro. 54 Pág. 499 Diciembre 2004

Actividad Agroindustrial

El proceso productivo de la empresa tampera tiene relación con un mecanismo biológico, la generación de un bien pecuario responde la acción de la naturaleza. Productos intermedios y finales ven definidos su duración y desarrollo por la genética, el suelo, el clima, etc. La producción esta inmersa en este mecanismo biológico que es el ciclo vegetativo. La acción del productor debe consistir en la optimización del crecimiento vegetativo con fines económicos, dejando librado lo mínimo al orden natural.

Así entonces se recomienda implementar un sistema de información sobre costos, como herramienta de gestión, para control de los insumos o recursos productivos el que podrá tener distinto grado de apertura, según cada explotación o unidades de negocios. A su vez cada unidad de negocio podrá ser explosionada en múltiples actividades.

Cada unidad de negocio puede ser tratada como una unidad autónoma para poder determinar resultados independientes, para poder evaluar la importancia, su aumento o disminución de estructura y hasta incluso su eliminación.

El sistema de información sobre costos debe estructurarse de manera que permita costear a través de distintas unidades de costeo. Una vez definida la unidad de costeo, podemos clasificar a los costos por direccionabilidad y variabilidad. Por direccionabilidad se relacionan con su asignación a la unidad de costeo (intermedia o final): directos e indirectos. Por variabilidad por su relación con la producción: variables y fijos. Una evidente unidad de costeo (final) de la actividad agroindustrial – tambo es el producto **leche**.

Descripción del proceso productivo de la actividad tampera

La leche es producida naturalmente por la vacas para alimentar a los terneros (crías) en la etapa posterior al parto (lactancias). Este es un proceso productivo de características biológicas que consiste en inducir el “destete” de los terneros de manera prematura. De este modo se continúa con la extracción pero de manera artificial que se lo conoce como ordeño. Esto significa que la leche solo se puede obtener de un animal que previamente haya tenido cría.

Es decir que se trata de un tipo de producción múltiple ya que se generan dos tipos de “productos”: leche y terneros.

La forma en que una vaca pueda entrar en este circuito productivo es a través del servicio de un toro, de manera directa o bien por medio de inseminación artificial, método este mayormente utilizado en nuestros tambos.

Una vaca puede tener su primera cría cuando alcanza un peso equivalente al 65% del peso adulto, el peso depende de la raza del animal. En nuestros tambos la raza más utilizada es la Holando Argentino o Holstein, cuyo peso adulto es de aprox. 550 kg.

Al ciclo productivo biológico se lo divide en dos etapas:

1. Ciclo biológico de pre-producción: durante esta etapa se la cría artificialmente alimentándola con sustitutos lácteos que reemplazan a la leche de su madre. La alimentación es gradual hasta llegar a la pastura aproximadamente a los sesenta días de su nacimiento. A partir de allí comienza el proceso de recría de vaquillonas que consiste en: lograr su primera concepción, luego el parto y recién allí su etapa dos que es la siguiente:
2. Ciclo biológico de producción láctea. En esta etapa se cuenta con un periodo de lactancia y uno de secado.

El periodo de lactancia en el cual el animal es ordeñado generalmente por medios mecánicos presenta tres tramos. El primero donde se genera la mayor producción de leche diaria y además es el tramo donde debe darse una nueva preñez. El intervalo entre el parto y la concepción no es fijo, depende de cada animal, y es el que determina el tiempo del ciclo productivo.

En el tramo siguiente (segundo) la vaca esta “produciendo” los dos productos el ternero y la leche.

En el tercer tramo la producción de leche es la de menor volumen.

Sesenta días antes de la fecha probable de parto comienza el periodo denominado de secado. Así la vaca es separada del rodeo en ordeño y preparada para ser madre. Este tiempo no es un tiempo improductivo, ya que la eficiencia en el uso del mismo impactara en el próximo ciclo productivo.

La vida útil de una vaca lechera está relacionada con los ciclos productivos mencionados con anterioridad. El número que normalmente se considera es de cuatro ciclos productivos lácteos (CPL)

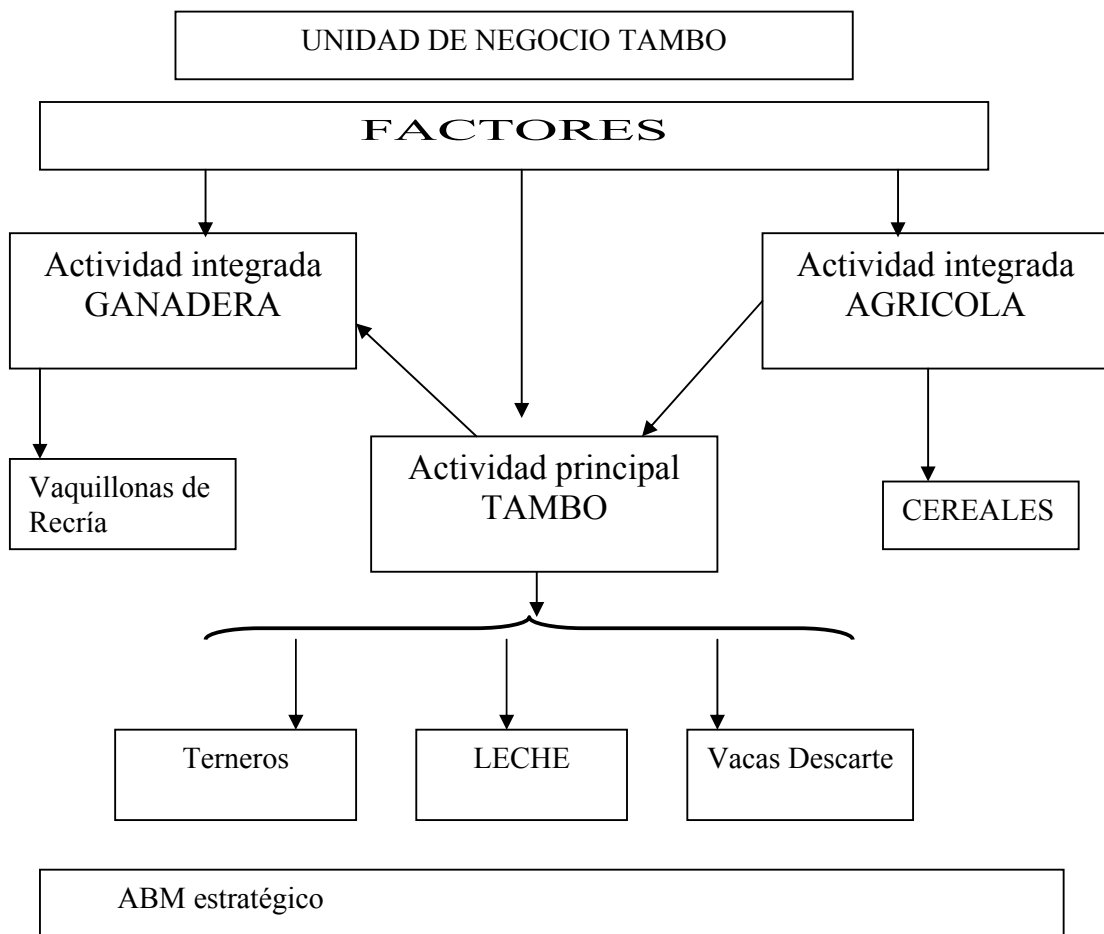
Finalizada esta vida útil las vacas son destinadas al “descarte”. Para que haya un equilibrio en los niveles productivos la misma cantidad de vacas destinadas al descarte deben ser compensadas con el ingreso de vaquillonas en su primera cría.

Para poder gestionar en cualquier tipo de actividad es necesario conocer las actividades comunes. En el caso de los tambos estas serían:

- Proceso de ordeño
 - En forma manual o a través de sistemas mecanizados.
 - Sistema de mantenimiento de la leche extraída (frío)
- Manejo del rodeo
 - Forma de concepción (servicio natural o inseminación artificial)
 - Planes y controles sanitarios.
- Alimentación
 - Diferentes tipos de alimentación en relación a la etapa dentro del ciclo productivo.
 - Manejo de granos, concentrados y reservas
- Forma de mantenimiento o reposición del nivel productivo
 - Recría de vaquillonas.
- Manejo de Recursos naturales
 - Tierra propia
 - Tierra arrendada

En el proceso de gestión, un aspecto operativo que se plantea es como manejar el proceso. Si bien como una unidad de negocio único o bien con una visión de múltiples unidades de negocio. La posición mas tomada es la primera, es decir considerar al tambo como una unidad de negocio única, esta es la forma que se plantea en el cuadro según sigue:¹²

¹² Cartier E. ob.cit. Pág. 506



Para el cálculo de los costos del producto principal que es la leche, el ingreso de los productos conexos (explotación de terneros, vacas de descarte y vaquillonas excedentes), se descuentan de los costos comunes, asignándose el remanente al producto principal.

Siguiendo el criterio de considerar a todas las actividades como una UEN única, los productos intermedios se transfieren a la actividad siguiente a su costo (en lugar de un precio de mercado existente, transparente y aceptable. Esto conlleva a la obtención de un único resultado.

Los productos intermedios comunes son:

- Granos: que se obtienen de la actividad agrícola necesarios para la alimentación del rodeo
- Vaquillonas: necesarias para reponer el plantel productivo
- Terneras: necesarias para la actividad ganadera.

El planteo que hacen los autores N.Cartier y J.Cartier es que ante esta posición el costo del tambo se aplica al producto principal leche, esto implica que la asignación de costo a los terneros es “costo cero” y por ende sería su valor de transferencia. Y así sucedería con los demás productos intermedios.

No es la intención de nuestro trabajo el seguir planteando importantes aspectos de esta actividad, pero lo que si consideramos interesante exponer es que cuanto mas abierta se presente la información para la gestión, mayor será la eficiencia y eficacia de los informes para la toma de decisiones.

Coincidimos con los autores mencionados en que el planteo de UEN única desaprovecha la oportunidad de identificar y medir resultados económicos de cada actividad, concibiéndolas como “unidad de negocio” autónomas.

La gestión de los costos basados en actividades se dirige no sólo a determinar el costo de los productos, adicionalmente a “conocer el costo de las actividades, la importancia que tienen para la organización y con qué eficiencia se realizan”¹³ permite determinar la causalidad de los costos en relación con las actividades y procesos en que se consumen. Una gestión orientada a los costos implica la planificación, iniciación y toma de decisiones, así como el seguimiento y control de las operaciones en el nivel operativo, nivel táctico de la política de gestión y establecimiento de la política estratégica.¹⁴

“La efectividad de una gestión de costos basados en actividades tiene que ver con una serie de elementos estratégicos (variables) que se denotan como eficiencia, eficacia, calidad, economía, competitividad y entornabilidad, los cuales varían en su concepción de acuerdo a diversos autores y enfoques.”¹⁵

La eficiencia se refiere a la optimización de procesos productivos, la eficacia a la rapidez en la ejecución de planes, programas y proyectos de la organización, la calidad expone dos direcciones que se complementan (endógena relativa al producto o servicio y la exógena relativa a la aprobación por parte del cliente), la economía la competitividad expresa los aspectos concernientes al desarrollo de ventajas frente a la competencia del sector (estructura de costos, participación, etc.), y la entornabilidad concibe tales como la equidad y responsabilidad.

¹³ Hansen,D y Mowen, Administración de costos. International, Thomson Editores, S.A., México DF., 1995 Pág. 267

¹⁴ Tanaka, M. Gestión moderna de costes. Díaz de Santos, Madrid, 1997, pág. 138

¹⁵ Machado Rivera Marco Antonio Tablero de control de la gestion basada en actividades. VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos. Punta del Este. Noviembre 2003

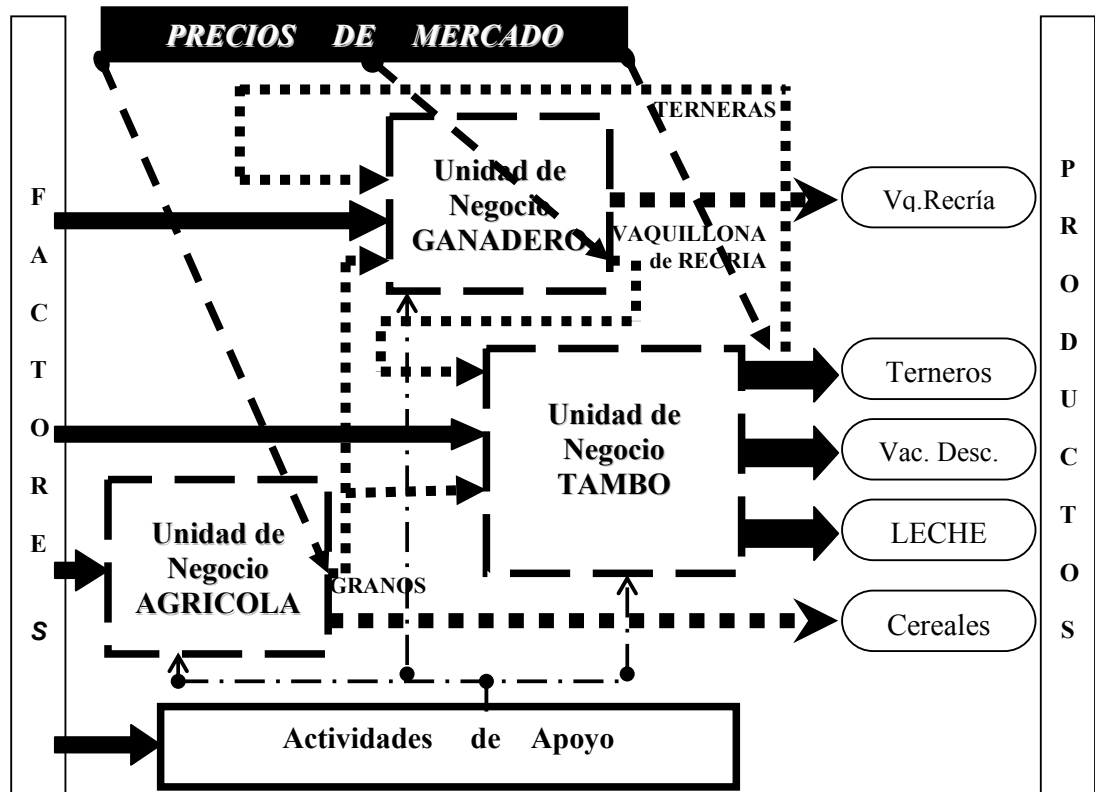
En base a estas diversas definiciones se plantea que con la presencia positiva de estas variables se logra Efectividad en las Actividades de la Organización (EAO), lo cual se representa en la siguiente ecuación:

$$\text{EAO} = f(\text{EFICIENCIA, EFICACIA, CALIDAD, ECONOMIA, COMPETIVIDAD, ENTORNABILIDAD})$$

Una buena gestión de los costos basados en actividades, exige la medición, análisis, evaluación, seguimiento y control de las variables definidas en torno al concepto de efectividad.

Para lograr un mejor análisis en la Efectividad en las Actividades de la Organización (EAO) creemos conveniente tomar en aquellas empresas, que como la actividad tambara, presenten distintas actividades integradas la propuesta esbozada por Cartier; es decir la visión de las múltiples unidades de negocio. Para este caso se muestra en el siguiente cuadro:¹⁶

¹⁶ Cartier, E. ob.cit... Pág. 506



Enfoque “Múltiples Unidades de Negocio”

Surgen así aspectos a tener en cuenta como la determinación del precio de transferencia entre las unidades y el detalle descriptivo de los componentes de cada UEN autónoma, necesario como costo para la etapa siguiente.

“Los precios de transferencia son aquellos que ese cobran por bienes que se producen en una división y se transfieren a otra....Como resultado, se afectan la rentabilidad, el rendimiento de la inversión y la evaluación del desempeño de ambas divisiones.”¹⁷

Las empresas pueden desarrollar algunas políticas en relación al precio de transferencia. Las tres políticas de uso común son los precios transferencia con base en el mercado, precios de transferencia negociados y precios de transferencia con base en el costo. En todos los casos convendría evaluarse de acuerdo con el enfoque de costo de oportunidad.

Para el caso de la actividad tampera , el precio de transferencia para los terneros generalmente se toma como el valor carne conocido en el mercado, sin embargo para la actividad tambo el valor que representan estos terneros esta más que nada medido por su

¹⁷ Hansen, D y Mowen, Administración de costos. International, Thomson Editores, S.A., México DF., 2003 Pág.373

“componente genético”. Este concepto apunta a medir la potencialidad de las terneras para convertirse en eficientes productoras de leche. Esto puede llegar a ser una dificultad pero es posible tomar algún criterio teniendo en cuenta la posibilidad de considerar el valor tiempo del dinero (tasa de interés y de riesgo) desde el precio de una vaca lechera retrotrayéndola al momento en que la misma es una ternera. (VAN), además de considerar el valor carne.

Administración estratégica de costos

Siguiendo con el análisis efectuado por Machado Rivero, el nivel de la efectividad de una organización (EO) puede ser establecido desde el enfoque ABM, para el desempeño de cada uno de los procesos en procura de su mejoramiento continuo; a partir de desglosar las actividades en secuencias o cadenas, se determinan los procesos que tienen mayor efectividad. Por ello a través de desglosar estas actividades como unidades de negocios podríamos analizar cual de ellas tiene mejor efectividad.

La efectividad de las actividades de la organización (EAO) debe ser analizada y evaluada en función de las actividades y de los procesos desarrollados.

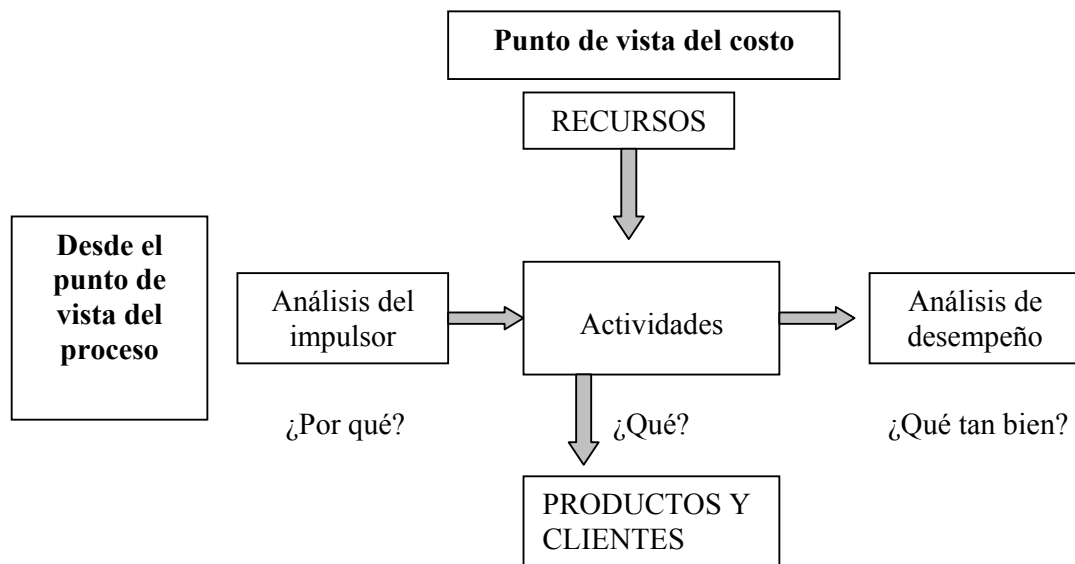
La concordancia entre la teoría y la práctica existente entre los cálculos, los indicadores y las variables, así como también entre las actividades y los procesos, en función con la efectividad de una organización, permitirá clasificar a las empresas en líderes o fracasadas en entornos competitivos, es decir, determinar su posición estratégica.

La propuesta del presente proyecto es dejar planteado y abierto a la discusión crítica lo formulado por autores como Hansen y Mowen en su último libro “los sistemas de información de costos con base en actividades han evolucionado en respuesta a cambios significativos en el ambiente competitivo que enfrentan las empresas, tanto de servicio como de manufactura. El objetivo global de un sistema de administración de costos basado en actividades es mejorar la calidad, contenido, relevancia y oportunidad en la información de los costos.”¹⁸ Este sistema puede cumplir más objetivos en materia de administración que el sistema con base funcional. Mientras que este último se centra en el manejo de los

¹⁸ Hansen, D Mowen, Op Cit Pág...46

costos, la administración con base ABC se enfoca en el manejo de las actividades con el objetivo de mejorar el valor recibido por el cliente y la utilidades que la empresa obtiene al suministrar ese valor. Este enfoque apunta a la rendición de cuentas de las actividades más que en los costos, y enfatiza la maximización del desempeño de todo el sistema en lugar del individual.

Las actividades atraviesan las líneas funcionales permitiendo un enfoque general del sistema y sirve como elemento importante para la gestión de control, a la cual se hace referencia como punto de vista del proceso.



Un sistema de administración de costos con base a actividades en comparación con un sistema de base funcional permite un costeo de productos amplio y flexible, Información detalla de las actividades, maximización del desempeño y uso de medidas financieras y no financieras de desempeño.

La toma de decisiones que afecta la posición competitiva de una empresa en el largo plazo debe considerar elementos estratégicos de una conducta a seguir. La *administración estratégica de los costos* consiste en utilizar la información de costos con el fin de desarrollar e identificar estrategias más adecuadas que producirán una ventaja competitiva sustancial. El trabajar con estos conceptos requiere que los administradores entiendan la cadena de valor industrial, “que es el conjunto de actividades que crean valor desde las materias más básicas hasta la utilización del producto terminado por los consumidores

finales.”¹⁹ Así se puede identificar y explotar los vínculos internos y externos, logrando un óptimo manejo de las relaciones con clientes y proveedores. Y para ello es fundamental efectuar distribuciones con base en actividades que proporcionan información con la exactitud necesaria.

¹⁹ Hansen, D. Mowen M. Op. Cit Pág. 491

CAPITULO II ESTUDIO DE MERCADO

PRODUCTOS LÁCTEOS

Situación actual y perspectivas

Entre 1991 y 1999 el sector lácteo tuvo una expansión extraordinaria dentro de la industria alimentaria argentina. En dicho período la producción primaria creció a una tasa media anual cercana al 7%, uno de los crecimientos más significativos dentro de los principales productores mundiales. También la producción industrial creció vertiginosamente hasta 1999.

La profunda recesión económica de los años del naciente S. XXI impactó con todo rigor en esta cadena que destinaba hasta entonces casi el 90% de su producción al mercado local.

Los números reflejan con rigor que esta nueva realidad: en los últimos años tanto el consumo per capita, como la producción primaria, y por ende la industrialización, cayeron alrededor de un 17%, lo que retorna a niveles comparables con los del inicio de los años 90.

Pero a pesar de la crisis, se mantiene casi intacta la capacidad de producción e innovación del sector primario e industrial. La magnitud de las inversiones realizadas principalmente entre 1993 y 1998 le han otorgado a la industria láctea argentina el potencial para cubrir con creces las necesidades de su importante mercado interno e incursionar en forma creciente y exitosa en un mercado internacional altamente distorsionado y caracterizado por una fuerte competencia. En 2002 y 2003 nuestras industrias han colocado sus productos en casi 100 mercados alrededor del mundo, lo que ubica a la Argentina como un importante exportador mundial de lácteos.

Producción primaria

Según datos de la FAO, en 2002 la Argentina ocupó el 16° lugar del ranking mundial de países productores de leche de vaca, con una participación del 1,7% en el total mundial.

En 2002 la producción primaria de leche alcanzó en nuestro país los 8.530 millones de litros, lo que representó una reducción del 10% respecto al año anterior.

En 2003, razones climáticas registradas en algunas de las principales cuencas lecheras (inundaciones en Santa Fe; sequía en Córdoba y Oeste de Buenos Aires), provocaron una merma –del orden del 7%- en la producción nacional de leche, cuyo volumen total puede estimarse en alrededor de 8.000 millones de litros.

A partir del último trimestre del año comenzó a insinuarse una leve mejoría, que se consolidó en los primeros cinco meses de 2004, período que arroja una variación positiva del orden del 19.9 % en términos de volumen total, con una fuerte recuperación a nivel de producción por tambo, superior al 25 % para el mismo período. Esta situación se explica fundamentalmente por los buenos niveles de alimentación registrados en el último año en los rodeos lecheros, alcanzados en el marco de condiciones de rentabilidad más que aceptables en función de los precios de la materia prima vigentes desde comienzos de 2003 (precio promedio de la leche en tranquera para 2003= \$ 0,46 por litro). Debido a estos resultados, es posible esperar para años venideros una recuperación de la producción nacional no menor al 10 %, con lo cual el sector dejaría atrás un período durante los cuales la producción se redujo más del 20%.

Producción industrial

Nuestro país fue en 2002 el 5° productor mundial de leche en polvo entera (con el 7,5% del total mundial), el 11° de quesos (con el 2,2%), el 19° de leche en polvo descremada y suero (con el 0,9%) y el 31° de manteca (con el 0,5%).

Entre 1992 y 1999, la elaboración nacional se orientó hacia productos de mayor valor agregado, habida cuenta del aumento del poder adquisitivo. Fue así que la relación litros destinados a productos lácteos / litros destinados a leches fluidas evolucionó desde 3,63 en 1992 hasta un máximo de 4,95 en 1999. Como consecuencia del deterioro de la capacidad de compra, el mencionado índice cayó a 4,36 en 2002.

Ese año en la Argentina se elaboraron 1.071.000 toneladas de productos lácteos y 1.436 millones de litros de leches fluidas, incluyendo las pasteurizadas, esterilizadas y chocolateadas.

Consumo interno

En el ranking emanado del Departamento de Agricultura de los Estados Unidos (que analiza una selección de países relevantes en el mercado mundial de lácteos), la Argentina ocupa el 6° lugar en el mundo de consumo per cápita de leche en polvo entera, el 8° en quesos, el 17° en manteca, el 19° en leche fluida y el 26° en leche en polvo descremada.

La Argentina manifiesta una larga tradición en el consumo de productos lácteos y niveles de ingesta por habitante comparables con los de países más desarrollados. Como dato de referencia puede citarse que en 2001, con un consumo aparente per capita de alrededor de 224 litros equivalentes/año (y un consumo real de 219 litros), la Argentina se ubicó en el puesto 20 del ranking mundial de consumo de leche y productos lácteos, según información de la FAO.

En 2002 el consumo per capita fue de unos 192 litros equivalentes/habitante/año, lo que significó una retracción del 12% contra 2001, mientras que en 2003 el consumo per capita ha rondado los 180 litros equivalentes.

Los niveles de recuperación de la actividad económica y de reducción de la tasa de desempleo registrados en 2003y 2004, tornan previsible una reversión del ciclo de caída del consumo de lácteos iniciado a principios de 2002, aunque las tasas esperables resulten moderadas.

Exportaciones

Según la FAO (Food and Agriculture Organization), en 2001 la Argentina ocupó el 14° lugar del ranking de exportadores en términos de leche fluida equivalente, que representa la sumatoria de todos los productos vendidos transformados en litros. Así, la participación de nuestro país sería del orden del 1,6% sobre el total de las exportaciones mundiales.

A nivel de productos, Argentina es el 10° exportador mundial de leche en polvo (el 7° en su variante entera), el 23° de quesos y el 29° en manteca. Solo en el caso de la leche en polvo entera la participación argentina adquiere cierta relevancia (5%).

A diferencia de lo ocurrido con la producción y el consumo interno, las exportaciones experimentaron una expansión luego de la devaluación de principios de 2002.

Durante ese año, nuestro país llegó a colocar en el mercado internacional un volumen equivalente al 20% de su producción primaria.

En 2002, se exportaron 213.000 toneladas, una cantidad similar al récord histórico logrado en 1999 y 42% superior al tonelaje transado el año anterior.

Los volúmenes exportados representaron un ingreso de U\$S 311 millones FOB en 2002, con una expansión del 7% con respecto al año 2001, una mejora pequeña si la comparamos con la obtenida en términos de volumen.

De esta manera las ventas al exterior representaron el 17% del valor bruto de la producción industrial (311 millones de U\$S exportados sobre un total de unos 1.807,9 millones de U\$S de valor bruto a salida de fábrica).

En cuanto a los destinatarios de las exportaciones, cabe destacar un interesante proceso de diversificación iniciado hacia 1998. El MERCOSUR ha sido en la década '93-'02 el principal comprador de nuestros productos, aunque en el bienio 2001-2002 su preeminencia se redujo 40 puntos porcentuales respecto del promedio del 82% que representaba en el período '93-'00. En 2002 acaparó el 44% del tonelaje comercializado.

En 2002, se exportaron lácteos a 98 países, aunque sólo 13 de ellos representaron individualmente compras superiores al 1% del total. Los tres primeros destinos, Brasil, Argelia y México sumaron el 60% del volumen total y el 59% del valor total de 2002.

Brasil, primero en el ranking, se llevó el 41% de nuestras ventas externas, lo que representa una caída de 23 puntos respecto del promedio de la década 93-02.

Si bien la oferta argentina se extendió a más de 20 categorías de productos lácteos en 2002, las exportaciones de leche en polvo y quesos concentraron el 87% del total en volumen y 92% en valor.

En 2003, la caída registrada en la producción nacional de leche, además de la mejora de los precios internos de algunos de los principales productos lácteos (quesos), se tradujo en una merma del orden del 20% en los volúmenes exportados, sumando unas 170.000 toneladas, equivalentes al 15 % de la producción argentina. La importante mejora producida en los precios internacionales de los lácteos a partir de fines de 2003 atenuó esta reducción.

El proceso de diversificación mencionado en párrafos anteriores se consolidó hacia el año 2004, período en el cual los principales destinos de nuestras exportaciones fueron – medidos en valor- Argelia (18%), Brasil (17%); México (11%), Chile (10%), EEUU (7%) y Venezuela (6%). La nueva reducción de los volúmenes exportados al Brasil, país que ha disminuido últimamente sus importaciones totales de lácteos, demuestra hasta que punto

las medidas proteccionistas brasileñas, sumadas al estancamiento de su consumo interno, fruto de la recesión padecida en 2003, han perjudicado a la Argentina. En efecto, la vigencia del acuerdo de precios mínimos para las exportaciones argentinas de lácteos a partir de Febrero de 2001, implicó una progresiva y sustancial pérdida del mercado brasileño. Tanto el sector privado como los negociadores del gobierno argentino han manifestado su terminante oposición a este avance proteccionista por parte del Brasil, trabajando sobre la hipótesis de un acuerdo sectorial nivelador que contemple los intereses de ambos países.

En función del aumento de producción, se prevé un aumento de las exportaciones que, de acuerdo con informantes calificados del sector industrial y los resultados observados en los últimos años podrían superar las 200.000 toneladas, por un valor superior a los 350 millones de dólares. En función de las perspectivas que se vislumbran en materia de comercio exterior de lácteos para los próximos ejercicios, algunas empresas lácteas están realizando inversiones destinadas a ampliar su capacidad de secado de leche.

Importaciones

La situación es de una relativa merma en la oferta de leche registrada fundamentalmente durante el primer semestre de 2003 trajo aparejada una revitalización de la corriente importadora desde países de la región. En efecto, y luego de un año 2002 en el cual prácticamente no se registraron importaciones de lácteos, a partir del otoño de 2003 comenzaron a registrarse ingresos de leche UAT desde Uruguay a instancias de distintas cadenas comerciales que operan en distintos puntos del país, así como importaciones de leche pasteurizada a granel adquirida por algunas empresas lácteas argentinas- en situación de alta capacidad ociosa en tambos uruguayos.

A pesar de la preocupación manifestada en algún momento por la dirigencia representativa de los tamberos ante estas operaciones de importación, lo cierto es que el volumen total ingresado al país – algo más de 70 millones de litros- representa menos del 1% de la producción nacional, por lo que su impacto en los niveles de oferta, en el mercado interno ha sido prácticamente nulo.

Perspectivas del mercado internacional y su incidencia sobre el futuro del sector en la Argentina

Producción

Según las “Proyecciones a plazo medio sobre la carne y productos lácteos hasta 2010” de la FAO , la producción mundial de leche experimentará un crecimiento anual medio del 1,5% hacia 2010, superior al ritmo de crecimiento anual del 1% alcanzado durante los años noventa. Se estima que si bien la producción lechera crecerá en cada una de las principales agrupaciones de países, el mayor aumento se prevé en los países en desarrollo.

Confirmando la tendencia establecida de los años noventa, las proyecciones indican que la producción crecerá principalmente en los mismos sectores que el consumo y en un número limitado de países que producen a menores costos y que pueden realizar exportaciones competitivas de productos lácteos sin necesidad de subvenciones.

Según los pronósticos, la producción aumentará en la región de América Latina y el Caribe aproximadamente un 33% hasta 2010, si bien ello supondrá un ritmo de crecimiento anual más lento que el experimentado en los años noventa.

La principal fuerza que impulsará el aumento de la producción nacional en esta región será el aumento de la demanda interna, especialmente en Brasil; sin embargo, en algunos países del Cono Sur que producen a bajo costo el aumento de la producción se destinará probablemente a la exportación.

Lo anteriormente dicho puede perfectamente hacer referencia a nuestro país, que con costos y productos competitivos puede mejorar su posicionamiento en el mercado latinoamericano y mundial.

Consumo

El mayor incremento en la demanda de leche y productos derivados se prevé que procederá de los países en desarrollo, donde, según las proyecciones, crecerá a un ritmo del 2,5% al año, prácticamente comparable con la tasa de crecimiento alcanzada durante los años noventa.

Entre los países en desarrollo, como sucedió en los años noventa, se prevé que el mayor crecimiento del consumo de leche y productos lácteos tendrá lugar en Asia, que representará el 52 % del incremento de la demanda mundial.

En lo que respecta a la región de América Latina y el Caribe, se espera un aumento significativo del consumo, de 18 millones de toneladas, es decir, el 18% del aumento previsto a escala mundial hasta 2010. En esta región, el aumento más importante del consumo tendrá lugar en el Brasil y México.

Comercio

La demanda de importación a nivel mundial de productos lácteos podría alcanzar los 51 millones de toneladas en 2010, con un aumento de 12 millones de toneladas con respecto al período de referencia (1999), representando un crecimiento del 30%, similar al experimentado en los años noventa.

Esto significaría que la proporción de los productos lácteos objeto de comercio (con exclusión del comercio interior de la UE) seguiría siendo baja, del 8% de la producción mundial.

Los pronósticos indican que el alrededor del 85 por ciento del aumento de la demanda de importación procederá de los países en desarrollo, confirmando una tendencia manifiesta de los años noventa. Aunque se prevé que también aumentarán las exportaciones de productos lácteos procedentes de estos países, las proyecciones del consumo y la producción indican que este grupo de países considerado en conjunto sufrirá un creciente déficit comercial de productos lácteos.

Si bien el crecimiento más significativo de la demanda de importación tendrá lugar en los países de Asia sud-oriental, se estima que las importaciones aumentarán en todas las regiones de países en desarrollo. Sin embargo, muy pocos países en desarrollo serán exportadores netos de productos lácteos en 2010; entre ellos estarán la Argentina, Chile, Uruguay y la India.

Dentro del futuro del marco internacional en materia de comercio de lácteos no pueden dejarse de considerar las implicancias que tendrán sobre el mismo el resultado de las negociaciones y acciones que se lleven adelante en los distintos foros de discusión. Al respecto, se debe tener presente que, a partir del vencimiento de la denominada “Cláusula de Paz”, establecida por el Artículo 13 del Acuerdo sobre la Agricultura, se abre una nueva

instancia para los países que, como Argentina, han sufrido y sufren las consecuencias de las medidas distorsivas del comercio que practican, sobre todo, los países de la Unión Europea. De la utilización de las herramientas disponibles a partir de esta nueva situación, y de los resultados que se alcancen a partir de ellas, dependerá, en buena medida, el futuro del comercio internacional de lácteos para los países que conforman la oferta competitiva, los cuales vienen bregando desde hace años por la liberalización de las reglas de juego en el mercado mundial.

El potencial del sector lácteo argentino en el mediano plazo

En virtud del panorama esbozado, no resulta descabellado pensar que la producción primaria argentina pueda retomar la senda del crecimiento que le permita, en algunos años alcanzar los niveles récord que ostentó en 1999 (10.350 millones de litros).

No obstante, y habida cuenta de los perjuicios producidos por más de tres años de condiciones económico-productivas particularmente desfavorables para el sector, no se espera que las tasas de crecimiento alcancen a las registradas durante la década de los noventa.

Si bien la situación del productor mejoró sustancialmente en 2003, en el corto plazo resulta improbable que el crecimiento de la producción provenga del aumento del rodeo lechero nacional, sino que será más bien el resultado del aprovechamiento de las mejoras potenciales en aspectos del manejo (en especial en el rubro alimentación), en cuestiones sanitario-reproductivas y en el progreso genético.

Sin embargo, la profunda crisis iniciada a fines de 1998, que tuvo una primera componente externa –crisis del mercado brasileño- y que se fue agudizando conforme aumentaba la recesión de nuestro importante mercado interno, ha hecho palpables las dificultades de la cadena láctea en su conjunto para manejar estratégicamente y en forma ordenada la expansión de los denominados “excedentes estructurales”, que resultaban de la fuerte expansión de la producción primaria.

La resolución de esta cuestión condiciona fuertemente el futuro de la cadena de productos lácteos y hace posible pensar en un crecimiento sostenible del sector. En tal sentido, en los últimos años han comenzado a darse algunos pasos significativos para el “ordenamiento” del sector. Tal como ha sucedido en los principales países lecheros del mundo, los representantes del sector privado han tomado conciencia de la importancia que reviste el

contar con un organización institucional sólida y profesional, capaz de gestar, en conjunto con el Estado, las políticas que necesita la Argentina en atención a la importancia del sector lácteo. En este sentido, la creación en agosto de 2002 del Programa Nacional de Política Lechera, en el ámbito de la SAGPyA, ha permitido articular acciones institucionales con el sector privado que derivaron en la creación formal, en mayo de 2003, de la Mesa Nacional de Política Lechera, donde se reúnen los representantes de la producción, la industria y los gobiernos provinciales y nacional. La transformación de la Mesa Nacional en Foro Nacional de Lechería a partir de mayo de 2004, apunta a fortalecer y jerarquizar el trabajo de la cadena láctea en su conjunto.

En este ámbito, por su parte, los productores tamberos han unificado su representatividad a partir de las cámaras o mesas provinciales organizadas progresivamente a partir de marzo de 2002, circunstancia que permite abrigar la esperanza de que este sector, cuyo accionar se veía permanentemente debilitado por su alta fragmentación en un gran número de entidades, logre plasmar a través de una gran organización tampera nacional, los objetivos estratégicos que ha perseguido durante años, generar presión en este importante eslabón de la cadena de valor.

Además el estado nacional y las provincias dieron un fuerte impulso al Comité Federal de Lechería, máximo organismo con que cuenta el sector público para el tratamiento de la problemática lechera en todos sus aspectos. La importante red institucional creada en los últimos tiempos se complementa con el aporte técnico de organismos como el INTA, el SENASA, y el CITIL, todos ellos activamente involucrados en diversos proyectos que llevan adelante la Secretaría de Agricultura y los ministerios provinciales.

Producción primaria de leche de vaca (en millones de litros)

	2.001	2.002	2.003	2004	Est. 2005	Var %
Enero a febrero	1.540	1.467	1.250	1.442	1.550	7,5
Marzo a diciembre	7.935	7.062	6.701	7.864	8.454	7,5
Total año	9.475	8.529	7.951	9.306	10.004	7,5

Algunos indicadores sobre el ciclo crítico sectorial del 2001 al 2004

El potencial productivo del sector lácteo argentino quedó evidenciado en la producción de 10.300 millones de litros que fueron procesados por la industria sin mayores inconvenientes en el año 1999. Si tomamos este valor y lo contrastamos con lo producido en los años siguientes podemos observar que durante el ciclo 2001 a 2004 el sector

primario dejó de producir unos 5.900 millones de litros perdiendo un ingreso potencial del orden de los 2.000 millones de pesos.

Pérdida de ingresos de la producción primaria de leche de vaca

		2001	2002	2003	2004	Total
Potencial	millones de lt	10.300	10.300	10.300	10.300	41.200
Estimada	millones de lt	9.475	8.529	7.951	9.306	35.261
Saldo	millones de lt	-825	-1.771	-2.349	-994	-5.939
Precio al tambo	\$/l promedio año	0,157	0,237	0,454	0,442	0,346
Pérdidas	millones de \$	-130	-420	-1.066	-439	-2.055

Fuente: Dirección de Ganadería (SAGPyA)

Observando algunos indicadores que expresan la condición de algunas variables en el momento de entrar en la crisis (diciembre 2001) con sus valores de fin del año pasado encontramos que dos de ellos, el precio al productor y el sache de leche al consumidor han perdido crecimiento durante el año 2004 y que el valor promedio de las leches exportadas creció 211 U\$\$/TN en el mismo período.

Precios promedios del mes de diciembre de cada año

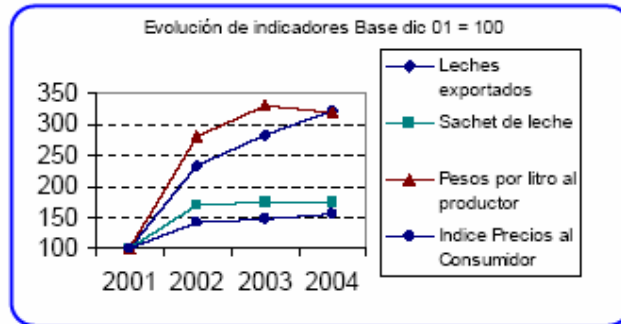
	2001	2002	2003	2004
Leches exportadas en U\$\$/ tn	1.925	1.322	1.870	2.081
Leches exportadas en pesos/ tn	1.925	4.480	5.480	6.180
Sachet de leche en pesos/litro	0,77	1,30	1,35	1,35
Pesos por litro al productor	0,135	0,380	0,447	0,430
Indice Precios al Consumidor	97,60	137,57	142,60	151,30

Fuente: Dir. De Ganadería en base a datos SAGPyA, SENASA e INDEC

Si los traducimos a un valor índice y los graficamos se observa un gran crecimiento relativo del valor de la leche exportada traducida a pesos cuya mejora se establece a partir de la salida de la convertibilidad aunque en los años 2002 y 2003 su valor en dólares a diciembre fuera por debajo del 2001.

El precio al productor también muestra un fuerte pendiente pero con la salvedad que parte de un piso histórico bajo. Se observa en la curva la caída de un 12,6 % de precio en diciembre 2004 respecto de diciembre 2003.

En cuanto al valor del sache de leche al consumidor (según INDEC) se ha mantenido todo el ciclo por encima del IPC llegando a diciembre del 2004 con una diferencia relativa del 20 % (75 % versus 55 %) respecto de diciembre 2001.



Los resultados de la crisis para la cadena de láctea

Si realizamos una matriz con la participación de cada sector de la cadena láctea podemos realizar el siguiente análisis:

Matriz de la cadena láctea

	Tambos	Industria láctea	Industria informal	Sector exportador
2001	En crisis	Alta industrialización	Presencia histórica	Leve caída en US\$
2002	En crisis grave	Capacidad ociosa	Mediana presencia	Récord de tn y US\$
2003	Inicio la recuperación	Fuerte puja por la leche	Fuerte presencia	Leve caída en US\$
2004	En estabilización	Alta industrialización	Presencia histórica	Nuevo récord de tn y US\$
Resultados	Se estima un cierre de mas de 1.000 tambos	Sector saneado y con nuevas inversiones	Fuerte participación durante la crisis	Sector fortalecido y se proyecta en crecimiento

Los tambos entran en crisis en el año 2001 que se agrava en los primeros meses del 2002 cuando los ingresos por la producción no compensan los costos. Esto lleva a una crisis estructural en medio de una fuerte competencia coyuntural de la agricultura (particularmente soja) en donde se cierran tambos y se liquidan rodeos. Se estima que se pierden más de 1.000 tambos, muchos de ellos de alta escala cuyos costos operativos son superiores frente a los de menor escala. La recuperación de los precios en el 2003 y la favorable relación producto/suplementos permite el inicio de una recomposición del rodeo que continúa en el 2004. Este año el precio deja de crecer y los tambos se estabilizan por aumento individual en la producción y no por un real crecimiento económico.

La industria entra en la crisis con un alto nivel de uso de su capacidad enfrentando una recesión de los mercados (interno y externo) y compromisos financieros externos derivados de las inversiones de los 90.

La devaluación afecta sus ingresos y su capacidad de pago. Se inicia una serie de reacomodamientos (ventas, asociaciones, default, etc.) con enfrentamientos con el sector primario y una fuerte competencia del sector informal. Finalmente se anuncian acuerdos con productores y acreedores y se llega al inicio del 2005 con proyección de nuevas inversiones. El sector no pierde ninguna empresa de importancia.

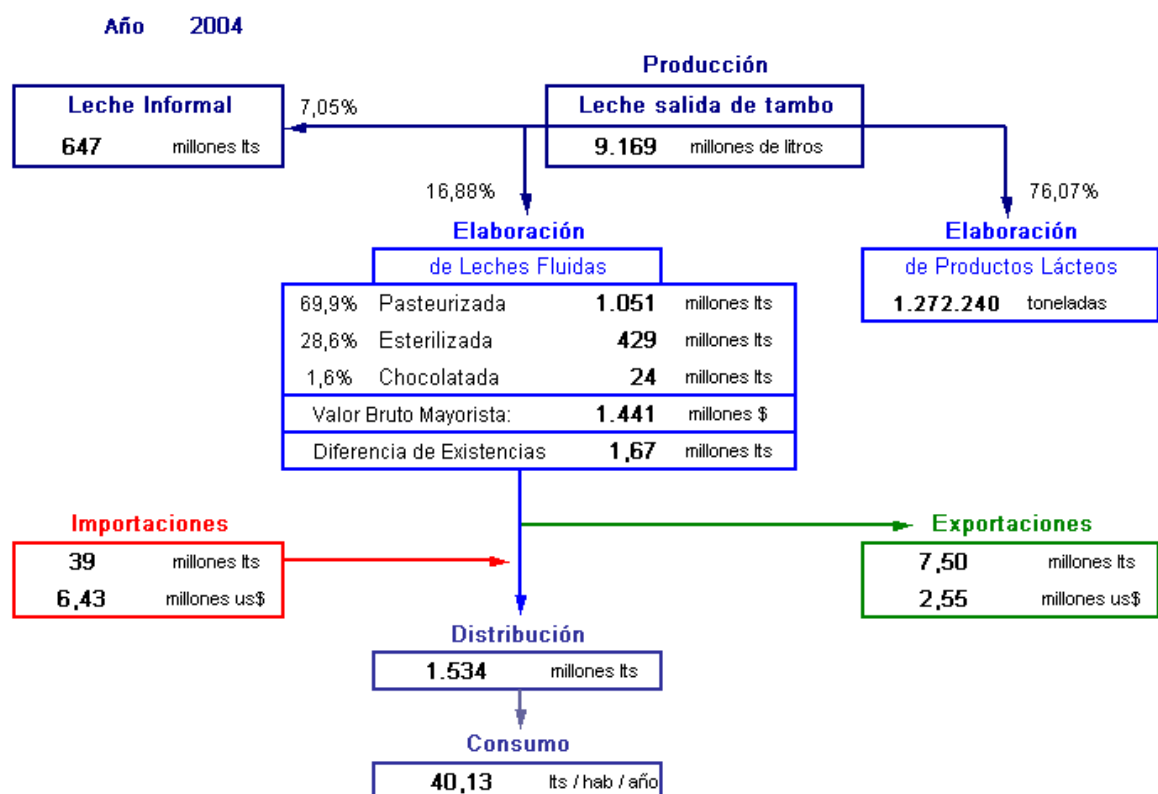
El sector de la leche informal se expresa durante el ciclo 2002 y 2003 comprando leche en los tambos y vendiendo productos de menor calidad en un mercado de bajo poder adquisitivo. Al recuperarse la demanda pierde competencia y vuelve a su participación histórica.

Las empresas exportadoras se encuentran con un mercado de fuerte demanda a partir del segundo semestre del 2003 que se afirma durante el 2004. Con precios internacionales particularmente altos y destinos diversificados por la pérdida de relatividad de Brasil (10 % del total exportado 2004) se proyecta como un sector en crecimiento.

Si bien proyectamos para el 2005 un nivel de producción cercano a los 10.000 millones de litros lo que significaría el fin productivo de la crisis, se debe reconocer que el sector primario ha soportado la mayor parte de la misma dado que durante el ciclo 2001/04 se perdieron productores, tambos, rodeos y tierras.

Estas condiciones deben tenerse bajo un continuo análisis para detectar cuales son las variables que podrían afectar el crecimiento que se proyecta y no caer en una nueva crisis.

Elaboración de leches fluidas



CAPITULO III: DESCRIPCION DE LA EMPRESA

AGROINDUSTRIAL- CASO TESTIGO

Ubicación geográfica

La misma se ubica en la zona de la Provincia de Buenos Aires.

Su ubicación permite un adecuado abastecimiento de la materia prima, minimizando los costos de traslado, y dada la cercanía con las grandes urbes, facilita la comercialización de los productos, ya sea desde el punto de vista de la accesibilidad como de los costos.

Descripción Geográfica de la Zona

La provincia de Buenos Aires se encuentra ubicada en la región pampeana de la República Argentina, con una superficie de 307.571 Km². Su población alcanza los 14 millones y su ciudad capital es La Plata (600.000 habitantes).

Limita al norte con las provincias de Santa Fe, Entre Ríos y Córdoba; al este con las aguas del Mar Argentino y el Río de la Plata; al sur con la provincia de Río Negro y el Mar Argentino, y al oeste con las provincias de Río Negro, La Pampa y Córdoba.

Por su altitud pertenece íntegramente a la zona pampeana, de clima templado. Esta zona puede ser subdividida geográficamente en cuatro áreas principales: la pampa deprimida, surcada por el río Salado, que se caracteriza por ser un área extremadamente chata; la pampa ondulada, ubicada al noreste del Salado, que toma su nombre de una serie de lomadas resultantes del modelamiento impreso a la zona por gran cantidad de ríos y arroyos de trazo zigzagueante; en contraposición, en el ángulo noroeste de la provincia, se localiza la pampa medanosa, planicie que aloja gran cantidad de lagunas y bañados alimentados por lluvias irregulares y cercados por médanos; por último, la pampa ínter serrana, integrada por las sierras y una planicie interpuesta. Al este de esta área se ubican las sierras del sistema de Tandilia y al oeste, las del sistema de Ventania, con relieves más elevados.

La provincia de Buenos Aires ha sido desde los orígenes de la Nación la de mayor gravitación como consecuencia de su emplazamiento, la fertilidad de sus suelos, su clima benigno, y por haberse constituido en el área más importante de circulación y de asentamiento humano.

Las características actuales son: grandes concentraciones en el área metropolitana y un menor poblamiento relativo de sus territorios interiores.

La población actual de la Provincia de Buenos Aires representa más de un tercio de la población del país. Desde el punto de vista económico se constituye en la jurisdicción de más peso relativo en cuanto al tamaño de su economía, siendo a su vez la que posee mayor grado de diversificación productiva. Debe también precisarse que, en el conurbano bonaerense, se presenta una gran concentración de población y de actividades industriales, comerciales y de servicios.

El conjunto de la provincia representa, respecto del país, más del 38% del área sembrada con cereales y alrededor del 40% de su producción. Se destacan principalmente los volúmenes de trigo, maíz, girasol y cebada. En cuanto a la ganadería, concentra alrededor del 37% de las existencias bovinas del país. Su actividad industrial representa algo menos de la mitad del valor de la producción del sector a nivel nacional, y concentra el 44% de su ocupación. Las actividades de mayor relevancia son la refinación de petróleo, sector automotriz, productos medicinales y farmacéuticos, auto-partes, productos lácteos e industria frigorífica.

En minería, la provincia adquiere relevancia nacional en la extracción de rocas de aplicación y en algunos minerales no metalíferos.

Esta provincia, cuya capital es la ciudad de La Plata, se divide en 128 partidos con poderes políticos y administrativos propios.

La tasa media anual de crecimiento es del 14% y la densidad de 41 habitantes por kilómetro cuadrado.

Unidad de Negocio Tambo

En la actualidad en el establecimiento presenta una unidad de negocio donde se lleva a cabo la actividad de producción lechera y cría y recria de terneros y terneras de propia producción. La producción láctea es para fines de industrialización y la producción animal es para comercializar los machos y para incremento del plantel las hembras, descartando las hembras adultas o vaquillonas que no respondan a los requerimientos mínimos de reproducción o producción.

Simultáneamente para aprovechar el suero de la industria se tiene un pequeño criadero de cerdos (lechones), actividad de no será relevada para acotar la tarea a la producción lechera.

La superficie ocupada para la producción tampera propia, sobre un total de 478 hectáreas, es de 221 hectáreas, 210 hectáreas son destinadas a pastaje y las 47 hectáreas restantes no son aprovechables para pastoreo.

La carga animal encontrada son 303 animales propios total sobre 221 has. equivalen a 1,37 an./ha. siendo el equivalente vaca sujeto a pastoreo 255 EV o sea una carga de 1,15 EV/ha. Respecto al plan sanitario se dan las vacunaciones requeridas para un buen planteo inmunológico y reproductivo, se desparasita todo el rodeo dos veces al año y se utilizan antibióticos y/o otros elementos necesarios.

Las pasturas son manejadas de acuerdo al sistema de Pastoreo Rotativo y reciben labores para su mantenimiento tales como desmalezado, resiembra de semillas forrajeras, periodicidad en los cortes para reservas forrajeras (rollos), etc.

Se cuenta con verdeos de invierno y verano, los cuales se ínter siembran a fin de no roturar el suelo y preservar el piso.

La inseminación artificial es una técnica que se lleva a cabo a fin de mejorar la genética del rodeo y evitar problemas sanitarios reproductivos.

De acuerdo al listado suministrado por la empresa en relación a los recursos necesarios para la actividad se encuentran los siguientes:

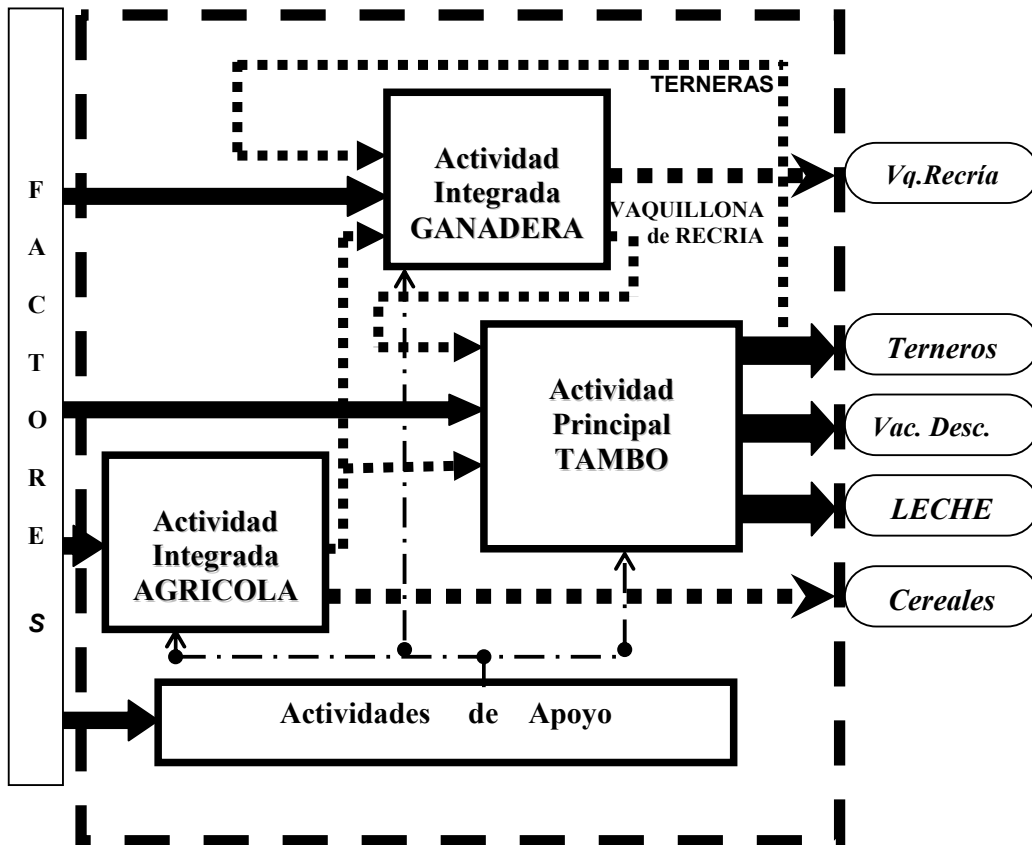
ACTIVIDAD PRODUCTIVA

Personal de explotación
Sanidad animal
Mantenimiento Pasturas
Verdeo Invierno
Verdeo Verano
Silos
Ración de alimentos
Rollos de pasto
Inseminación Artificial

GASTOS DE ESTRUCTURA

Movilidad
Administración
Asesoramiento Técnico
Gastos generales oficina
Impuestos y Tasas varias
Conservación y mejoras de la propiedad

La empresa bajo análisis presenta el siguiente esquema²⁰



²⁰ Esquema adaptado del trabajo de Cartier E. Cartier, E. Cartier, J. Tambos: Análisis de sus procesos de producción con fines de costeo. Costos y Gestión. T. XIV. Nro. 54 Diciembre 2004

CAPITULO IV ANALISIS FODA DEL SECTOR TAMBERO

Fortalezas

- Mercado interno muy desarrollado.
- Tendencia a la mejora continua de la calidad de la leche utilizada como materia prima
- Fuerte posicionamiento de las cooperativas.
- Posibilidad de vinculación con institutos nacionales de investigación y desarrollo.
- Fuertes inversiones en modernización e instalación de plantas con tecnología de punta.
- Mayor inserción de los lácteos argentinos en el mercado internacional.
- Esfuerzos en investigación y desarrollo.
- Adopción de sistemas de autogestión de la calidad.
- Adaptabilidad del producto a las nuevas tendencias del consumidor.
- Amplia posibilidad de diferenciación del producto (packaging, presentaciones, gustos, innovaciones).
- Posibilidad de elaboración de specialities (por ej. denominaciones de origen).

Debilidades

- Escasa coordinación entre los eslabones de la cadena.
- Intensificación de las diferencias de intereses de los integrantes.
- Relativamente bajo poder de negociación de la industria con la gran distribución.
- Márgenes muy elevados en la distribución minorista.
- Limitada diversificación de los mercados externos.
- Escasa diferenciación de productos exportados.
- Menor contenido de sólidos en leche que países competitivos.
- Escala promedio sub.-óptima y escasa automatización para competir en el mundo.

Oportunidades

- Disponibilidad de leche a precios competitivos internacionalmente.
- Gran potencial de crecimiento de la producción primaria.
- Perspectivas de expansión del consumo mundial.
- "Occidentalización" de los hábitos de consumo (fast food, comida italiana, etc.)
- Potencial crecimiento de consumo de productos y regiones del país.
- Elevados derechos de importación extrazona.
- Reintegros extrazona.
- Posibilidad de mayor colación de productos en el MERCOSUR.
- Posibilidad de establecer acuerdos bilaterales o entre bloques.
- Menor exposición a las típicas fluctuaciones de precios del mercado mundial.

Amenazas

- Continuidad de las fuertes distorsiones en el mercado internacional (subsidios, cuotas, barreras no-arancelarias, etc.).
- Tendencia a la baja de los precios internacionales de los productos lácteos.
- Excesivo fortalecimiento de las marcas de la distribución.
- Disminución del consumo de productos de alto tenor graso.
- Competencia de productos importados (por calidad y denominación de origen).
- Ingresos de nuevos competidores extranjeros en el mercado interno.
- Competencia con la industria informal.
- Dificultades en el acceso al crédito.
- Saturación del consumo en algunos países occidentales.
- Autoabastecimiento de los actuales importadores netos de Latinoamérica.
- Dificultades económicas, en especial en países emergentes.

CAPITULO V: LOS COSTOS ESTRATEGICOS Y LA ACTIVIDAD TAMBERA

De acuerdo al análisis efectuado en los puntos anteriores se puede observar ciertos aspectos o puntos a tener en cuenta que podrían resultar interesantes desarrollar dentro de un marco de gerenciamiento estratégico y estudio de las actividades de la cadena de valor de las empresas incluidas en el sector de la actividad en que se desarrolla la organización tomada como caso testigo:

Aumento del Rodeo Lechero Nacional

Si bien la situación del productor mejoró sustancialmente en 2003, en el corto plazo resulta improbable que el crecimiento de la producción provenga del aumento del rodeo lechero nacional, sino que será más bien el resultado del aprovechamiento de las mejoras potenciales en aspectos del manejo de una adecuada alimentación del ganado, de cuestiones sanitario-reproductivas y en el progreso genético:

Dentro de este punto se analizo con la empresa la posibilidad de mejorar su **Sistema de pastoreo**. El ecosistema con que se cuenta presenta un ambiente propicio para la producción lechera, el que se podría potenciar con un adecuado manejo de sus recursos naturales sin irrumpir en el ecosistema actual y ordenando cuidadosamente la utilización de cada uno de los recursos disponibles e insertando nuevos que permitan mantener la disponibilidad requerida de: forraje en un hábitat adecuado para afrontar las inclemencias climáticas a fin de permiten al ganado mantener las optimas condiciones que aseguran una producción de alta calidad y sanidad.

Las metas a lograrse están basadas en las técnicas de un sistema de manejo pastoril con un alto grado de eficiencia sostenible, como lo es el manejo **Ecológico** del ecosistema a través del sistema de **Pastoreo Racional Intensivo**.

Dadas las condiciones del suelo en la zona, donde las capas freáticas son muy superficiales, la falta de bioestructura y compactación dificultan el enraizamiento de las plantas, motivo este por el cual se hace necesario proceder a un manejo que

permita lograr la incorporación de materia orgánica a fin de dar los medios de desarrollo de micro y macro fauna. Se sugiere la implementación del sistema de Pastoreo Racional Intensivo siendo este una alta carga instantánea de animal, durante breve tiempo y en parcelas reducidas.

Desde el punto de vista económico se evidencia en el manejo actual ciertas pérdidas, producto de una degradación de las pasturas, que pierden su aporte nutricional y consecuentemente ocasionan trastornos en el ganado, tales como, bajos rendimientos, escaso incremento en el peso diario, inadecuado balanceo de los requerimientos de cada categoría, falta de estacionalidad de servicios y retención adecuada de los mismos, etc.

Las carencias nutricionales, problemas de atención en los servicios y partos, inadecuados aparcamientos, inadecuada distribución de las aguadas, falta de bahías de sombra y reparos apropiados, falta de eficiencia en el manejo de los rodeos y pastizales por parte del personal son las principales limitantes de los recursos disponibles y por lo tanto las generadoras de rendimientos poco satisfactorios por unidad y por superficie.

Ante esta situación, la empresa debería trabajar en el mejoramiento de estos rendimientos

La empresa obtendrá rendimientos técnicos y económicos de gran significancia, presentando sobre los métodos convencionales de producción las siguientes ventajas:

Acceso a otros mercados:

Al analizar la matriz de Ansoff se podría trabajar dentro del producto actual expandiéndose a nuevos mercados de acuerdo a lo observado en las oportunidades del sector y esta combinarla con un nuevo producto desarrollando las diferencias de calidad apuntando a la calidad biológica que se armoniza con el desarrollo de un más adecuado sistema de pastoreo. El objetivo principal es la producción de leche, de alta calidad biológica, principalmente basándose en pastizales naturales y mejorados, con una adecuada suplementación de granos, ración balanceada, heno y silaje logrados en el establecimiento.

Una posibilidad que tiene la empresa dentro de sus objetivos esta la producción de leche de alta calidad biológica a fin de disponer de un producto que interese a la industria fabril y permita a cambio lograr de esta una mejoría en el precio del producto tanto por la calidad como por el volumen.

Aumento de rendimientos:

Estimados en la disponibilidad de oferta forrajera en verde y recursos de reservas que permitirán un incremento sostenible en la carga animal y a posteriori en la producción por unidad animal., lo cual beneficiaria por volumen el precio de la unidad de comercialización.

Además este desarrollo le permitiría a la empresa considerar la posibilidad de colocar en el mercado cárnico un volumen interesante de novillitos y vacas adultas de descarte del tambo con categoría consumo.

Disminución de los gastos de estructura:

Como consecuencia del aumento del rodeo que permite el incremento de producción láctea a partir de un incremento en el número de vientres y de una mayor producción individual y consecuentemente un mayor número de terneros y terneras bajo un sistema pastoril intensivo, se producirá un incremento de la carga animal por hectárea diluyéndose los costos fijos y aumentando la relación producción por unidad de superficie, es decir la rentabilidad.

Especialización productiva

Producir leche de alta calidad y seguir una forma de explotación pastoril con fertilización orgánica para obtener con el tiempo la certificación pertinente que lo convierta en un producto diferencial que permita un mejor precio de la producción.

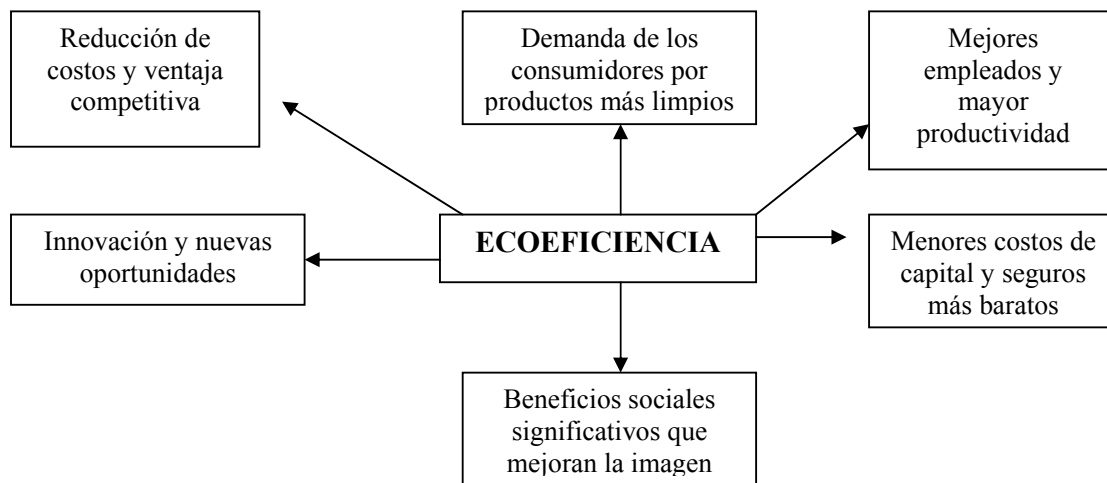
Mejoramiento del Sistema de gestión de calidad y cuidado del medio ambiente

Una de las fortalezas del sector plantea la autogestión de la calidad y el contar con este sistema permitiría a la empresa una mejor inserción tanto en el mercado local como en el internacional.

Al hablar de gestión de calidad surge otro aspecto relacionado con este dentro de dicha gestión como es el cuidado del medio ambiente. A partir del cual se plantean ciertos conceptos que en la actualidad han comenzado a desarrollarse y trabajarse de manera más proactiva como es la administración de costos ambientales. Este enfoque significa que el preocuparse por los aspectos medioambientales es un elemento importante en materia de competencia. Por ello el interés de plantearlo en el presente trabajo dentro del marco de los costos estratégicos.

Para ampliar esto es interesante plantear un concepto como es el de eco-eficiencia.

“La eco-eficiencia sostiene que las organizaciones pueden producir bienes y servicios mas útiles, al mismo tiempo que reducen impactos ambientales negativos, consumo de recursos y costos”²¹. Las causas e incentivos de la eco-eficiencia se pueden resumir según sigue:



Todas las operaciones desarrolladas por la empresa deben tender a cuidar el entorno ambiental, procurando siempre el mejoramiento continuo, a través de un Sistema de Gestión Ambiental.

²¹ Hansen D, Mowen, M. ob.cit. Pág. 666

Sistema De Gestión Ambiental:

Implica la compatibilidad entre la producción y el medio ambiente. El requisito principal es el cumplimiento con la legislación local pertinente. Existen modelos para generar el sistema de gestión ambiental, por ejemplo la norma ISO 14001, factor que se tendrá en cuenta para la política de la empresa. La norma ISO 14001 es una norma certificable, pero con la obtención de la certificación no ha terminado el proceso, también hay que:

- Llevar adelante la gestión ambiental.
- Aportar recursos para que la gestión ambiental pueda realizarse.
- Contar con la responsabilidad de toda la organización, y por ende con el compromiso de la alta dirección de la empresa.

La empresa debería contar con una política de funcionamiento la implementación de Sistemas globales de gestión, este involucra:

- Salud ocupacional
- Calidad
- Medio ambiente

En la provincia de Buenos Aires la Secretaría de Política Ambiental es la responsable de la legislación ambiental. Hay que tener en cuenta que si hay una legislación presente, la empresa debe cumplirla, independientemente de la verificación o el control que en definitiva se realice. La alta dirección de la empresa es la responsable de cumplir la legislación y de trabajar con toda la organización en la gestión ambiental. En la tabla siguiente se muestran las leyes medio-ambientales que la empresa debería tener en cuenta a la fecha del estudio.

RESIDUOS AMBITO	DOMICILIARIOS	PATOGENICOS	ESPECIALES	INDUSTRIALES
PROVINCIA DE BUENOS AIRES	DECRETO -LEY 6.769/58 DECRETO- LEY 9.111/78 LEY 11.720 LEY 11.723	LEY 11.347 DECRETO 450/94 LEY 11.720 LEY 11723	LEY 11.720 LEY 11723	LEY 11.459 DECRETO 1.741/96 LEY 11.720 LEY 11.723
NACIONAL	RATIFICADA POR NACION 9111/78	LEY 24.051 (PELIGROSOS) DECRETO 831/93 RESOLUCION 413/93	LEY 24.051 (PELIGROSOS) DECRETO 831/93 RESOLUCION 413/93 RESOLUCION 224/94 RESOLUCION 224/94 RESOLUCION 258/94 RESOLUCION 253/94 RESOLUCION 189/96 RESOLUCION 189/96 RESOLUCION 286/96	LEY 24.051 (PELIGROSOS) DECRETO 831/93 RESOLUCION 413/93 RESOLUCION 224/94 RESOLUCION 258/94 RESOLUCION 189/96 RESOLUCION 286/96 DECRETO 674/89 RESOLUCION 242/93
SECRETARIA DE SALUD DE LA NACION		RESOLUCION 349/94 (Biopatológicos)		

Gestión de Calidad:

Los alimentos no discriminan a ningún consumidor. En esta afirmación radica la importancia de producir alimentos sanos, nutritivos y agradables. Sin embargo, cada persona tiene gustos particulares.

Ante el proceso de globalización vivido actualmente la industria alimentaria se encuentra condicionada a modificar su actitud hacia el mercado. El hecho de contar con información disponible en todo momento y de diversos orígenes provoca un cambio en el proceso de toma de decisiones.

Por su parte la facilidad que brindan las comunicaciones hace más fluidos y ágiles los contactos y compromisos comerciales, aumentando la efectividad de los negocios. De esta manera, se ponen de manifiesto las condiciones de oferta y demanda de productos, permitiendo una ajustada respuesta a las necesidades de consumo.

En este ambiente surge la calidad como un elemento de distinción de los productos. La calidad de un producto alimenticio está determinada por:

- El cumplimiento de los requisitos legales y comerciales,
- La satisfacción del consumidor y
- La producción en un ciclo de mejora continúa.

En cuanto a las características requeridas por los consumidores, las mismas pueden agruparse en las directamente relacionadas con el producto y las atinentes a la transacción comercial. La inocuidad, el valor nutricional y los factores relacionados con el gusto del consumidor pertenecen a la primera categoría y pueden relacionarse con las propiedades implícitas del producto. En cambio, las características correspondientes al segundo grupo, como la genuinidad, el valor agregado al producto y la disponibilidad son las que estimulan el acto de compra por parte del consumidor.

La práctica de los conceptos de la calidad es de singular importancia para la obtención de un producto apto, competitivo y de excelentes condiciones sanitarias para los individuos que lo consuman.

Normativas y guías de acción

Como inicio en el concepto de la calidad se deberían observar la aplicación del concepto de POES y de Buenas Prácticas de Manufactura, además tener en cuenta desarrollos de HACCP y los aseguramientos de las normas pertinentes de calidad.

Procedimientos Operativos Estandarizados De Saneamiento (POES):

El mantenimiento de la higiene en la planta procesadora de alimentos es una condición esencial para asegurar la inocuidad de los productos que en esta se elaboren.

Una manera eficiente y segura de llevar a cabo las operaciones de saneamiento es la implementación de los Procedimientos Operativos Estandarizados de Saneamiento (POES).

Los POES está actualmente vigente dada su obligatoriedad como consecuencia de la Resolución N° 233/98 de SENASA que establece lo siguiente:

"Todos los establecimientos donde se faenen animales, elaboren, fraccionen y/o depositen alimentos están obligados a desarrollar Procedimientos Operativos Estandarizados de Saneamiento (POES) que describan los métodos de saneamiento diario a ser cumplidos por el establecimiento."

POES: procedimientos operativos estandarizados que describen las tareas de saneamiento. Se aplican antes, durante y después de las operaciones de elaboración.

En cada etapa de la cadena alimentaria desde la producción primaria hasta el consumo son necesarias prácticas higiénicas eficaces.

La aplicación de POES es un requerimiento fundamental para la implementación de sistemas que aseguren la calidad de los alimentos.

Para la implantación de los POES, al igual que en los sistemas de calidad, la selección y capacitación del personal responsable cobra suma importancia.

Para realizar la correcta puesta en marcha de los POES se tendrán en cuenta los cinco tópicos que consideran los POES, a saber:

PRIMERO

Cada establecimiento debe tener un plan escrito que describa los procedimientos diarios que se llevarán a cabo durante y entre las operaciones, así como las medidas correctivas

previstas y la frecuencia con la que se realizarán para prevenir la contaminación directa o adulteración de los productos.

Por lo tanto se deberá poner énfasis en la prevención de una posible contaminación directa o adulteración del producto. Para ello el establecimiento deberá diseñar un plan con sus detalles y especificaciones particulares.

El procedimiento desarrollado será aquel que pueda ser eficientemente realizado, teniendo en cuenta la política de la dirección, el tamaño del establecimiento, y la naturaleza de las operaciones que se desarrollan.

También se deberá prever un mecanismo de reacción inmediato frente a una contaminación.

Los encargados de la inspección del plan exigirán que el personal lleve a cabo aquellos procedimientos establecidos y actúe si se producen contaminaciones directas de los productos.

SEGUNDO

Cada POES debe estar firmado por una persona de la empresa con total autoridad in situ o por una persona de alta jerarquía en la planta. Debe ser firmado en el inicio del plan y cuando se realice cualquier modificación.

La planta determinará quien será la persona a cargo y tenga autoridad in situ.

La importancia de este punto radica en que la higiene constituye un reflejo de los conocimientos, actitudes, políticas de la dirección y los mandos medios. La mayoría de los problemas asociados con una higiene inadecuada podrían evitarse con la selección, formación activa, y motivación del equipo de limpieza.

TERCERO

Los POES deben identificar procedimientos de saneamiento pre operacionales y deben diferenciarse de las actividades de saneamiento que se realizarán durante las operaciones.

Los procedimientos pre-operacionales son aquellos que se llevan a cabo en los intervalos de producción y como mínimo deben incluir la limpieza de las superficies, de las instalaciones, y de los equipos y utensilios que están en contacto con alimentos. El resultado será una adecuada limpieza antes de empezar la producción.

La empresa deberá detallar minuciosamente la manera de limpiar y desinfectar cada equipo y sus piezas, en caso de desarmarlos. También se deberá describir la metodología para desarmar los equipos.

Los procedimientos sanitarios adicionales para el saneamiento pre-operacional incluyen la identificación de los productos de limpieza y desinfectantes, y la descripción del desarme y rearme del equipamiento antes y después de la limpieza. Se deberán detallar también las técnicas de limpieza utilizadas y la aplicación de desinfectantes a las superficies de contacto con los productos, después de la limpieza.

La efectividad de los procedimientos de saneamiento pre-operacionales se deberá determinar a través de la verificación y no a través de procedimientos de evaluación.

La comprobación o monitorización deberá estar basada en inspecciones para determinar que parece o huele a limpio y que se están llevando a cabo aquellas operaciones incluidas en el plan.

La confirmación o verificación requiere pruebas microbiológicas de áreas determinadas de las superficies donde se manipulan los productos o de los equipos. Se pueden realizar también pruebas del producto terminado o del diagrama de flujo, lo que implicaría sacar muestras del producto en elaboración en las distintas etapas del proceso y asociar el nivel de higiene de los equipos y del ambiente de producción con el nivel de contaminación del producto en dicha instancia.

Los procedimientos de saneamiento operacional, se deberán realizar durante las operaciones. Serán descriptos al igual que los procedimientos pre-operacionales y deben, además, hacer referencia a la higiene del personal en lo que hace al mantenimiento de las prendas de vestir externas (delantales, guantes, cobertores de cabello, etc.), al lavado de

manos, al estado de salud, etc. También se considerará que durante los intervalos en la producción, es necesario realizar la limpieza y desinfección de equipos y utensilios.

Los agentes de limpieza y desinfección que se manejen en las áreas de elaboración no serán un factor de contaminación para los productos.

Se deberá prever las contaminaciones cruzadas y se asegurará un ambiente apto.

CUARTO

La empresa debe identificar los individuos que son responsables de la implementación y del mantenimiento diario de las actividades de saneamiento que fueron descritas en el plan.

El personal designado será además el que realizará las correcciones del plan, cuando sea conveniente.

Según este punto la empresa no tiene necesidad de identificar a los empleados que llevarán a cabo las tareas de limpieza incluidas en el plan de saneamiento.

QUINTO

Los establecimientos deben tener registros diarios que demuestren que se están llevando a cabo los procedimientos de sanitización que fueron delineados en el plan de POES, incluyendo las acciones correctivas que fueron tomadas.

Los registros deberán ser mantenidos en diskette, PC y en papel o de cualquier otra manera que resulte accesible al personal que realiza las inspecciones.

Más allá de la obligatoriedad de los POES, es indispensable entender que la higiene determina un conjunto de operaciones, que deben ser consideradas como una parte integrante de los procesos de fabricación.

Una de las características invaluable de la aplicación de los POES, es la posibilidad de responder inmediatamente frente a fallas en la calidad de los productos, debidas a un problema de higiene. Sin olvidar que un buen procedimiento de saneamiento, tiende a minimizar la aparición de tales fallas.

Buenas Prácticas De Manufactura (BPM):

Las BPM se consideran en seis bloques temáticos conformados por los diferentes puntos del Reglamento Técnico MERCOSUR sobre las Condiciones Higiénico Sanitarias y de Buenas Prácticas de Elaboración para Establecimientos Elaboradores / Industrializadores de Alimentos.

Los bloques programados son:

- 1.- Contaminación por Personal
- 2.- Contaminación por Error de Manipulación
- 3.- Precauciones en las Instalaciones para Facilitar la Limpieza y Prevenir la Contaminación
- 4.- Contaminación por Materiales en Contacto con Alimentos
- 5.- Prevención de la Contaminación por Mal Manejo de Agua y Desechos
- 6.- Marco Adecuado de Producción.

Es de singular importancia para la aplicación de los bloques de trabajo antes mencionados la supervisión, la documentación y el registro de datos. Es importante supervisar que las operaciones se estén desarrollando en forma adecuada cumpliendo con las BPM, garantizando de esta manera la calidad del producto elaborado. También se documentará en forma apropiada los distintos procesos, las indicaciones para la elaboración, la recepción de materia prima y material de empaque, así como las anomalías y otros datos de interés.

El objetivo es poder conocer la historia de un lote producido.

Análisis De Peligros Y Puntos De Control (HACCP):

A lo largo de la cadena de producción pueden sumarse fallas que lleven a obtener un producto diferente al deseado por el consumidor y por la misma empresa. Las fallas pueden ocurrir durante:

- la producción de las materias primas,
- la recolección o faena,
- la transformación industrial,

- el transporte,
- la venta,
- el almacenamiento
- y el empleo final.

Para el caso de los alimentos las fallas más importantes son las relacionadas con la inocuidad. Estas fallas pueden evitarse realizando controles eficientes que permitan prevenirlas.

El control es un tema a tener muy en cuenta. El nuevo concepto de control considera todas las acciones que apuntan a prevenir la ocurrencia de errores en el proceso de producción de alimentos seguros.

Aquí surge como predominante la idea de la prevención desde la producción de materias primas, lo cual se relaciona directamente con la implementación de las Buenas Prácticas de Manufactura.

Entonces, al hablar de prevención se hace referencia a los riesgos que se corren en toda cadena de producción. Riesgo es la probabilidad de que un agente contaminante, presente en un determinado alimento, cause daño a la salud humana. Los contaminantes pueden ser de origen físico, químico o microbiológico y son identificados como peligros en las diferentes etapas como puede verse a continuación:

La dotación de contaminantes que la materia prima y los ingredientes incorporan al proceso puede representar un peligro. Por otra parte, las condiciones del establecimiento elaborador, así como las condiciones mismas de elaboración, también pueden introducir peligros. Y, finalmente, la contaminación externa puede ser una tercera fuente de peligros.

El sistema de prevención de peligros para la inocuidad de alimentos sugerido por Codex Alimentarius y aceptado internacionalmente como un parámetro de referencia es el denominado Análisis de Peligros y Puntos de Control Críticos (HACCP, sigla en inglés).

El sistema HACCP garantiza la inocuidad de los alimentos mediante la ejecución de una serie de acciones específicas.

Como primera medida es necesario conformar el equipo HACCP que será el responsable de adaptar el modelo conceptual a la realidad y de diseñar el plan para la implementación de este sistema. Dicho equipo puede estar conformado por personal de la empresa o externo a la misma. La única condición es que sea un grupo interdisciplinario con muchos conocimientos sobre la empresa y su forma de producción.

Entre sus funciones básicas se encuentran la descripción del producto y su forma de uso, la realización de un diagnóstico de las condiciones de distribución, y la identificación y caracterización de los consumidores del producto.

Por otra parte, el equipo HACCP es quien elabora el diagrama de flujo de la línea de producción sobre la que se observarán los puntos de control críticos. Esta actividad parece de menor importancia, pero de la correcta adecuación del diagrama a la realidad depende el desenvolvimiento exitoso del sistema HACCP.

Por lo antes enunciado se realizara en la planta productora de producto lácteo la aplicación del sistema HACCP de acuerdo a los 7 principios que este denota, a saber:

Principio 1°

Identificar los posibles peligros asociados con la producción de alimentos en todas las fases, desde la producción primaria hasta el punto de venta. Evaluar la probabilidad de que se produzcan peligros e identificar las medidas preventivas para su control.

Principio 2°

Determinar las fases operacionales que pueden controlarse para eliminar peligros o reducir al mínimo la probabilidad de que se produzcan.

Identificar Puntos de Control Críticos (PCC) en el proceso.

Principio 3°

Establecer los límites críticos de cada uno de los PCC que aseguren que están bajo control.

Principio 4°

Establecer un sistema de vigilancia para asegurar el control de los PCC mediante ensayos u observaciones programados.

Principio 5°

Establecer las medidas correctivas que habrán de adoptarse cuando la vigilancia o el monitoreo indiquen que un determinado PCC no está bajo control o que existe una desviación de un límite crítico establecido.

Principio 6°

Establecer procedimientos de verificación, incluidos ensayos y procedimientos complementarios, para comprobar que el sistema HACCP está trabajando adecuadamente.

Principio 7°

Establecer un sistema de documentación sobre todos los procedimientos y los registros apropiados a los principios HACCP y a su aplicación.

Los beneficios de la implementación de un sistema HACCP son consecuencia del aseguramiento de la inocuidad de los alimentos producidos. Un primer efecto se observa en la reducción de los costos por daños a los consumidores. En segundo término y desde el punto de vista comercial, se cuenta con una herramienta de marketing que puede utilizarse para mejorar el posicionamiento de la empresa en el mercado. Y en tercer lugar, se logra efectividad en el funcionamiento de la empresa.

Finalmente, tras la implementación de un sistema HACCP la empresa está en condiciones de brindar respuestas oportunas a los cambios en las necesidades de los consumidores. De esta manera, se logra acceder a un ciclo de mejora continua que ubica a la empresa en una posición de privilegio.

Normas ISO 9000:

Las ISO-9000 son normas internacionales relacionadas con la gestión y aseguramiento de la calidad. Constituyen una serie de estándares propuestos por la Organización Internacional de Estandarización (ISO).

Certifican el sistema de gestión de la calidad de los procesos productivos de bienes o servicios, para que la empresa logre satisfacer los requerimientos de sus clientes. Las ISO 9000 permiten estandarizar la gestión de cualquier tipo de proceso, pero no aseguran la calidad e inocuidad de los productos. Por ello, la empresa deberá incorporar en primer término, las Buenas Prácticas de Manufactura (BPM) o el Sistema de Análisis de Riesgo y Puntos Críticos de Control (HACCP) para, posteriormente, incluir normativas que permitan mejorar su capacidad organizacional.

Los sistemas de calidad constituyen una herramienta para la mejora continua y una inversión a largo plazo. El punto inicial para su implementación es documentar los procesos y gestiones que se realizan y luego tomar las medidas necesarias para optimizarlos. La certificación de las normas ISO 9000 permite a la empresa una notable reducción de los costos, una mayor productividad y un mejor control de la gestión interna y

externa. Todo ello incide favorablemente en el posicionamiento y la competitividad de los productos y servicios y en la aceptación y respeto por parte de sus clientes.

Si bien la adopción de las ISO 9000 es voluntaria, los países europeos, son muy exigentes con sus empresas respecto de este tipo de certificaciones.

Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, durante el futuro funcionamiento de la planta se deberá intentar certificar las normas ISO correspondientes, para lo cual se seguirá un esquema como el siguiente:

- 1.- El primer paso será implementar la norma que posteriormente será certificada.
- 2.- Empresas consultoras especializadas realizarán ésta tarea en la misma empresa.
- 3.- El listado de consultoras se puede obtendrá en la Dirección de Promoción de la Calidad de la SAGPyA o en la Subsecretaría de Acción de Gobierno de la Presidencia de la Nación.
- 4.- La implementación de la norma puede llevar de 6 a 12 meses de acuerdo a la cantidad de procesos y gestiones incluidas en la gestión de la firma que certificará las ISO 9000.
- 5.- La siguiente etapa será elegir la empresa certificadora de la norma, distinta de la que la implementó.
- 6.- La certificación será realizada por organizaciones acreditadas internacionalmente. El listado de las mismas se solicitará en los organismos e instituciones ya mencionados para las consultoras que implementan la norma.
- 7.- La misma empresa certificadora puede otorgar distintos certificados de acuerdo al mercado de destino de los productos o servicios a comercializar e instrumentar varios certificados para un mismo proceso.
- 8.- La certificadora realizará una pre-auditoria para evaluar los puntos de la norma que ya se cumplieron y los que aún no han alcanzado la meta propuesta. La empresa contará con 3 a 6 meses para corregir los errores o faltas detectadas.
- 9.- Una vez efectuada la rectificación, la certificadora emitirá el certificado de registro donde consta que el sistema de calidad de la empresa concuerda con los modelos definidos en las normas ISO.
- 10.- La certificación tiene una validez de 3 años y cada 6 meses la certificadora realizará una auditoria para asegurar que el sistema de calidad se desarrolle en forma adecuada.

Higiene y seguridad:

En el presente apartado se describen brevemente las medidas a tener en cuenta respecto a la Higiene y Seguridad de la planta de procesamiento del Producto lácteo. Para su confección se tuvo en cuenta la Ley N° 19.587 – Decreto Reglamentario 351/79.

Máquinas:

Todas las máquinas deberán tener protección en los elementos de transmisión, rotación y movimiento que puedan producir lesiones al trabajador.

Todas las máquinas alimentadas con energía eléctrica deberán tener sistema de puesta a tierra.

Espacios de trabajo:

Todas las áreas de trabajo (maquinarias, oficinas, depósitos, etc.) deberán estar en condiciones de orden y limpieza, acorde con las tareas que allí se realizan.

Deberán existir elementos para el depósito de residuos en cantidad suficiente para las tareas que se ejecutan. Los residuos se dispondrán en forma separada e identificados de acuerdo al destino que se les dé y a la compatibilidad de almacenamiento existente entre los mismos.

Todas las salientes de máquinas, equipos e instalaciones que puedan producir lesiones al trabajador en su espacio de trabajo estarán protegidas y señalizadas.

Protección contra incendios:

Deberán existir condiciones que permitan una evacuación segura de todos los puestos de trabajo ante una situación de emergencia. En planta se deberán instalar 2 salidas al exterior de 1,10 metros de ancho en el sector de maquinarias, y en administración habrá 1 salida externa de iguales dimensiones, además de las salidas externas que haya en las diferentes áreas individuales de trabajo.

Se contará con equipos de extinción portátiles (ABC) que cumplan con las siguientes condiciones de almacenamiento e instalación:

Un extintor cada 200 m² de superficie. Esto equivale a 8 extintores en planta y 2 en administración.

Señalización adecuada.

De fácil acceso.

Personal entrenado para su uso (al menos 2 personas en planta y 1 en administración).

Manutención preventiva anual.

No se deberá recorrer más de 20 m para llegar a un extintor.

Almacenaje:

Los sistemas de almacenaje serán tales que permitan una adecuada circulación.

Los sistemas de almacenaje permitirán la limpieza del sector y evitarán el desplazamiento de objetos con posibilidad de daños a los trabajadores.

En los almacenajes a granel, las estibas estarán limitadas con elementos de contención cuando pudieran producirse accidentes tales como caídas, cortes, golpes o aprisionamiento a los trabajadores.

Riesgo eléctrico:

Todos los cableados estarán contenidos adecuadamente en cañerías o bandejas porta cables; excepto aquellos conductores que cuenten con adecuada protección eléctrico/mecánica.

No habrá conectores eléctricos defectuosos.

Iluminación:

La iluminación en cada sector será adecuada de manera que cada trabajador pueda realizar sus tareas sin ninguna dificultad visual.

Provisión de agua:

Existirá provisión de agua potable para el consumo e higiene de los trabajadores.

Capacitación:

Los trabajadores estarán informados acerca de los riesgos específicos a los que se encontrarán expuestos en su puesto de trabajo y en las estrategias y medios disponibles en la empresa para la prevención de accidentes y enfermedades. Se llevará un registro de la información transmitida y firma del trabajador como constancia de su capacitación.

Primeros auxilios:

Existirán botiquines de primeros auxilios acorde a los riesgos existentes, los cuales contarán solamente con productos de venta libre; el personal será entrenado para su uso.

Mejoramiento de la cadena de valor integrada

Las dificultades de la cadena láctea en su conjunto para manejar estratégicamente y en forma ordenada la expansión de los denominados “excedentes estructurales”, que resultaban de la fuerte expansión de la producción primaria.

El abordaje y la resolución de esta cuestión central condicionan fuertemente el futuro de la cadena de productos lácteos y haría posible pensar en un crecimiento sostenible del sector. Si bien en los últimos años se ha comenzado a buscar un cierto reordenamiento en el sector con la idea de lograr contar con una organización institucional sólida y profesional, capaz de gestar, en conjunto con el Estado, las políticas que necesita la Argentina en atención a la importancia del sector lácteo y se crea así, como se comentara previamente, en Mayo de 2003 la Mesa Nacional de Política Lechera, donde se reúnen los representantes de la producción, la industria y los gobiernos provinciales y nacional.

Si bien este ha sido un importante avance, todavía se presenta ciertas debilidades del sector como la escasa coordinación entre los eslabones de la cadena, diferencias de intereses de los integrantes y de este modo un relativamente bajo poder de negociación de la industria con la gran distribución.

Ninguna empresa abarca la cadena de valor completa en la cual opera, siendo solo una parte del conjunto mayor de actividades en el proceso de la entrega al cliente.

Por otro lado la cadena de valores de una empresa esta inserta en un sistema mayor, que incluye las cadenas de valores de proveedores y clientes. Por lleva a pensar que la empresa puede mejorar su rentabilidad no solo teniendo en cuenta su propia cadena de valores sino también teniendo en cuenta y estudiando como sus actividades de valor se insertan con la de sus clientes y proveedores.

CAPITULO 6: CONCLUSIONES.

No hay dudas que el costeo de productos en base al volumen o con base funcional presenta muchas fallas en la mayoría de los sistemas de contabilidad para la toma de decisiones que hoy debe efectuar las empresas. Pero ello tampoco quiere sostener que el método ABC sea una panacea estratégica o que los sistemas de contabilidad de costos deban todos cambiarse. Si se lo debe mirar al ABC como una herramienta muy útil a los fines de tomar decisiones o gerenciar estratégicamente, y que se pueden lograr mayores beneficios como sistema de información si no se lo rutiniza como un sistema formal de contabilidad.

El ABM y el ABC son herramientas muy útiles dentro del análisis estratégico siempre y cuando no se los limite a lo meramente registrable.

La toma de decisiones que afecta la posición competitiva de una empresa en el largo plazo debe considerar elementos estratégicos de una conducta a seguir. La administración estratégica de los costos consiste en utilizar la información de costos con el fin de desarrollar e identificar estrategias más adecuadas que producirán una ventaja competitiva sustancial. El trabajar con estos conceptos requiere que los administradores entiendan la cadena de valor industrial y trabajen en ella.

Por otro lado para pensar en un crecimiento sostenido el sector de cualquier actividad debe trabajar en forma conjunta y organizada, y así la empresa podrá mejorar y entender mejor su propia cadena de valor estudiando y comprendiendo las cadenas de valores dentro del sector en la cual esta inserta.

Un gerenciamiento estratégico en materia de costos, sin lugar a dudas, permite a las empresas estar atentas a aprovechar mayores posibilidades para mejorar la productividad y la eficacia en sus operaciones.

BIBLIOGRAFIA

- Costo y Efecto. Como usar el ABC, ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad Robert S. Kaplan. David P. Norton gestión 2000. Barcelona. 1999
- Contabilidad y gestión de Costes. Oriol Amat Pilar Soldevila gestión 2000. Barcelona
- Contabilidad de Costos y Estrategia de gestión. Carlos Mallo. Robert Kaplan. Sylvia Meljem. Carlos Giménez Prentice Hall. España. 2000
- The Price Waterhouse guide to Activity Based costing for financial institutions. Julie Mabberley. Irwin. 1996 USA.
- Misurare la Performance nelle imprese di Servizi. Lin Fitzgerald. Robert Johnston. T.J. Brignall, Rhian Silvestro, Christopher Voss. SDA Bocconi. 1998
- Modern Cost Management & Analysis. Jae K. Shim, PhD. Joel G. Siegel, Ph.D. CPA Barron's Business Library New York. 2000
- Contabilidad de costos (3ra. edición) Polimeni Ralph S. y otros Mc Graw Gill 1995
- Administración de costos - contabilidad y control Hansen y Mowen International Thomson Editores 1996
- Gestión y costos - beneficio creciente - mejora continua Gimenez Carlos M., y otros Ediciones Macchi Buenos Aires 2000
- Contabilidad de costos y contabilidad de gestión (Vol. 1) Torrencilla Sàez AAngel y otros Mc Graw Gill 1994
- Contabilidad de costos y contabilidad de gestión (Vol. 2) Torrencilla Sàez AAngel y otros Mc Graw Gill 1994
- Costos (2da. edición corregida) Vázquez Juan Carlos Aguilar Buenos Aires 1993
- Contabilidad de costos un enfoque gerencial Horngren Charles T. y otros Prentice Hall 1996
- Contabilidad de costos un enfoque administrativo para la toma de desiciones Backer y otros Mc Graw Gill 1990
- Sistemas de costos Franco, Osvaldo El Coloquio Buenos Aires 1987
- Contabilidad de costos Moriariti S. y otros CECSA 1990

- Costos para empresarios Gimenez Carlos M., y otros Ediciones Macchi Buenos Aires 1998
- La capacidad de producción y los costos Osorio Oscar Ediciones Macchi Buenos Aires 1987
- Costos un caso integral de costeo de productos Sota, Aldo y otros El Graduado 1995
- Contabilidad y gestión de costes (2da. edición) Amat, Oriol y otros Gestión 2000 1998
- Costos especiales Dominguez, Luis Osmar D. Buyatti Buenos Aires 1998
- Contabilidad de costos análisis para la toma de decisiones Tores, aldo Mc Graw Gill 1996
- Manual de costos - componentes - método de evaluación - sistemas de costos Flores, Fernando Aplicación Tributaria S.A. Buenos Aires 1999
- Contabilidad de costos análisis y control Shillinglaw, Gordon BCE - El Ateneo 1981
- Costos en la industria de la carne Cascarini, Daniel Ediciones Macchi 1986
- Costo industrial y control presupuestario Singer Jonker, Guillermo Ediciones Macchi 1973
- La empresa y sus costos Conti Amadei, Felipe Ediciones Macchi 1970
- Análisis de costos un enfoque conceptual para el análisis y control de costos Billene, Ricardo Ediciones Jurídicas Cuyo 1999
- El proceso desicional y los costos Wajchman, Mauricio y otros Ediciones Macchi 1997
- Costos por procesos y estándares Dominguez, Luis Editorial Cangallo 1988
- Costos conceptos básicos - terminología - ejercicios prácticos Couceiro López, Edmundo AZ 1986
- Tratado de contabilidad de costos Gimenez Carlos M., y otros Ediciones Macchi 1984
- Metodologías de costeo 1 Couceiro Lopez, Edmundo Ediciones Macchi 1985
- Costos, rentabilidad y toma de decisiones para la producción agropecuaria Corradini, Eugenio y otros OGE 1984
- Contabilidad de costos segundo curso Reyes Perez, E. Limusa 1979

- Costos financieros Franco, Osvaldo El Coloquio 1986
- Control de coste de las operaciones de marketing National Association of Accountantas Ibérico Europea 1977
- Manual de costos de producción ganaderos Rhese, Carlos Selección Contable 1975
- Los costos y la realidad un enfoque práctico Ferrar J. A. y otros El Coloquio 1977
- Costos y resultados reales Cuyumgian, Eduardo El Coloquio 1992
- Costos de distribución Gimenez Carlos M. El Coloquio 1976
- Contabilidad de costos (tomo 1) NeunerUTHEA 1960
- Costos organización y contabilidad en la industria López de S. A. Selección Contable 1978
- Contabilidad de costos un enfoque administrativo y de gerencia Backer y otros Mc Graw Gill 1977
- estratégica Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. Michael E. Porter. ED. Rei CECSA 1992
- ABC/ABM e BSC. Como esas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisao das empresas, Luiz Guilherme Azevede Mauad y Edson de Oliveira Pamplona. VIII Congreso de Instituto Internacional de Costos. Uruguay 2003
- Apuracao de custos. O ABC como una metodologia estratégica. Dimitri Pinheiro de Sant'anna e otros. VIII Congreso de Instituto Internacional de Costos. Uruguay 2003