



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR

MAESTRÍA PROFESIONAL

TRABAJO FINAL DE MAESTRÍA

**Un sistema de información basado en costos
para la toma de decisiones sobre precios:
Caso aplicado a una empresa multiproductora
del sector gastronómico**

ANTONELA ESTEFANÍA PERATA

BAHÍA BLANCA, ARGENTINA

2016

PREFACIO

Este trabajo se presenta como parte de los requisitos para optar al grado de Magister en Administración de la Universidad Nacional del Sur y no ha sido presentada previamente para la obtención de otro título en esta Universidad u otra. La misma contiene los resultados obtenidos en actividades llevadas a cabo en el ámbito del Departamento de Ciencias de la Administración durante el período comprendido entre el 16/06/2015 y el del Trabajo Final de Maestría a la misma Secretaría, bajo la dirección del Dr. Henrique Freitas (UFRGS-UNINOVE) y la co-dirección de la Dra. Gabriela Pesce (UNS).



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SUR
Secretaría General de Posgrado y Educación Continua

La presente tesis ha sido aprobada el/...../....., mereciendo la calificación de (.....)

AGRADECIMIENTOS

Creo que si tuviera que poner el nombre de cada una de las personas que de alguna forma u otra colaboró durante este proceso de formación, las hojas de esta sección se extenderían más que las de la tesis.

Me gustaría iniciar agradeciendo a mi director, a quien quiero como a un padre, el Dr. Henrique Freitas, por ser mi orientador y con quien aprendí más allá de lo académico, también gracias a su familia, por hacerme sentir como en mi propia casa durante mis viajes de estudio. A mi co-directora y amiga, la Dra. Gabriela Pesce, por su paciencia, insistencia y sobretodo su confianza hacia mí, siempre con una palabra de aliento en el momento justo. A ustedes, gracias, por las incontables reuniones “iniciales” y el tiempo dedicado, estoy segura de que sin su apoyo, esto no hubiera sido posible.

En especial quisiera agradecerles a mis padres, por el apoyo incondicional y el esfuerzo realizado para que siga estudiando, gracias mamá y papá por ser mis guías y ejemplos a seguir en esta vida, por enseñarme la importancia del estudio y a nunca bajar los brazos. Gracias a mis hermanas Orne y Fiore, a Leo, a mis abuelos siempre presentes y a Fede que es mi apoyo incondicional.

Agradezco enormemente a mis amigas, las que me acompañan desde chica y las amistades construidas durante estos últimos años. A mi trabajo, el cual me dio la experiencia y el tiempo para viajar en más de una oportunidad y así terminar mis estudios. No puedo dejar de nombrar a la Universidad Nacional del Sur, y principalmente al Departamento de Ciencias de la Administración, por involucrarme en la vida académica, la cual disfruto cada día más.

Finalmente, agradezco a todos aquellos que si bien no nombro, quiero que sepan que reconozco el apoyo de cada uno de ustedes. ¡Gracias!

RESUMEN

La información es un recurso valioso en toda organización y el tratamiento eficiente que se le dé a la misma facilita la toma de decisiones en los diversos niveles organizacionales. El rubro gastronómico, al igual que la gran mayoría de los sectores de la economía, enfrenta grandes desafíos; el contexto inflacionario, la alta competencia y la complejidad de los costos exigen a las empresas contar con el apoyo de sistemas de información.

El presente trabajo se basa en un estudio de caso de una empresa gastronómica cuya principal necesidad radica en poder identificar y cuantificar los costos de cada uno de los productos vendidos, así como también mejorar la forma en la que se toman las decisiones en lo que respecta a los precios de venta de sus productos.

El desarrollo de la investigación sigue el método de investigación acción, el cual permite que el investigador intervenga en la organización bajo análisis, contemplando cuatro fases: de diagnóstico, de investigación profunda, de acción, y por último, de evaluación.

Como actividad inicial se realiza un mapeo de la situación actual de la empresa con respecto al sistema de información y la forma en que son tomadas las decisiones sobre precios. Se busca comprender su estructura de costos para definir y aplicar un método de costeo adaptado a su estructura. Se definen los principales productos que son utilizados como base para el análisis en el sistema para luego recopilar las recetas junto con los procedimientos de elaboración de cada uno de ellos.

Luego se propone un sistema de información, con base en costos, teniendo en cuenta los requisitos informacionales necesarios para su desarrollo. Los resultados del sistema se analizan mediante la comparación de los precios de venta arrojados por el sistema con dos precios de referencia: los fijados por el Director y Gerente antes del uso del sistema y los precios fijados por la competencia para productos similares.

Finalmente se lleva a cabo una evaluación preliminar acerca de la implementación y el uso del sistema durante un período de tiempo a través del análisis de las reacciones y percepciones de los usuarios finales. La empresa acepta e institucionaliza el sistema y considera que agiliza y facilita el proceso de decisión para fijar precios y tomar decisiones.

ABSTRACT

Information is a valuable resource in any company and needs to be organized efficiently in order to facilitate decision making process in every organizational level. Restaurant industry, like most sectors of the economy, faces major challenges such as inflationary context, high competition and complex structure costs that force companies to count on the right information systems.

In this research a case study is used to examine a restaurant and deli whose primary needs are to identify and quantify the cost structure of every menu item as well as enhance the quality of pricing decisions.

The investigation explores an action research method, which allow the researcher to get involved in the organization under analysis, taking into consideration four phases: diagnostic, deep research, action, and finally evaluation.

First of all, the current situation of the company is mapped in order to identify the information system and decision making process.

Additionally, it seeks to understand its cost structure to define and implement a cost method adapted to its structure. Menu items are identified, recipes are developed and elaboration process are checked.

An information system is then suggested, based on costs, taking into account the informational requirements. Once the system is developed, results are analyzed by comparing sales prices thrown by the system with two reference prices: prices fixed by the manager before the implementation of the system and prices fixed by the competition for similar menu items.

Finally, a preliminary evaluation about the implementation and uses of the system for a period of time is made, through the analysis of the reactions and perceptions of the users. The findings show that the system has been suggested by the managers as an appropriate tool for guiding and directing the process of making decisions in pricing.

Certificamos que fueron incluidos los cambios y correcciones sugeridas por los jurados.

Firma Director
Dr. Henrique Freitas

Firma Co directora
Dra. Gabriela Pesce

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Matriz de selección de productos	77
Tabla 2. Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Totales.....	79
Tabla 3. Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Restaurante	80
Tabla 4. Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Mostrador	80
Tabla 5. Cuadro de precios de las MP	86
Tabla 6. Desperdicios de los alimentos.....	89
Tabla 7. Costos directos: MP del plato: Lomo al champignon con papas españolas.....	91
Tabla 8. Costos directos: MP del producto pre elaborado: Salsa champignon.....	91
Tabla 9. Costos Directos: MP del producto pre elaborado: Mix de condimentos	91
Tabla 10. Cálculo MO Directa	95
Tabla 11. Costos Directos: MO del Plato: Lomo al Champignon con papas españolas.	95
Tabla 12. Cálculo de la MO Indirecta	97
Tabla 13. Detalle del total de costos indirectos mensuales y anuales	1020
Tabla 14. Costo total del Plato: Lomo al champignon con papas españolas	102
Tabla 15. Análisis de precios: sistema, competencia y actual; Error! Marcador no definido.	
Tabla 16. Bebidas de reventa: precio del sistema vs. actual	113
Tabla 17. Precio sistema vs. actual - Producto: Cerveza lt.....	113
Tabla 18. Productos de Heladería: precio sistema vs. actual	114
Tabla 19. Productos de Pastelería: precio del sistema vs. actual.....	115
Tabla 20. Comparación precios del producto: Alfajor	115
Tabla 21. Productos de panadería: precio del sistema vs. actual.....	116
Tabla 22. Platos gourmet y minutas: precio sistema vs. actual	117
Tabla 23. Ensaladas: precio sistema vs. actual.....	118
Tabla 24. Sandwiches y pizzas: precio sistema vs. actual	118
Tabla 25. Pastas: precio del sistema vs. actual.....	119
Tabla 26. Postres y Entradas: precio del sistema vs. actual.....	120
Tabla 27. Bebidas de Reventa: precio sistema vs. competencia.....	121
Tabla 28. Productos de Heladería: precio sistema vs. competencia	121
Tabla 29. Productos de cafetería: precio sistema vs. competencia	122
Tabla 30. Productos de Pastelería y Panadería: precio sistema vs. competencia.....	122
Tabla 31. Productos de Heladería: precio sistema vs. competencia	123
Tabla 32. Platos gourmet y minutas: precio sistema vs. competencia.....	124
Tabla 33. Ensaladas, sandwiches y pizzas: precio sistema vs. competencia.....	124

Tabla 34. Pastas frescas y de restaurante: precio sistema vs. competencia.....	125
Tabla 35. Postres y entradas: precio sistema vs. competencia	126
Tabla 36. Rotación y porcentaje de ventas por productos durante el año 2014	139
Tabla 37. Estimación riesgo sistemático por la naturaleza operativa de la empresa ...	167
Tabla 38. Rendimientos del índice Merval	167
Tabla 39. Subíndice de bonos argentinos de largo plazo en pesos.....	167

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Guía para la Entrevista.	53
Figura 2. Guía para la Observación..	56
Figura 3. Descripción de las fases del estudio.	60
Figura 4. Organigrama de la empresa.	64
Figura 5. Imagen del exterior negocio.	65
Figura 6. Imagen de la heladería vista desde el salón..	65
Figura 7. Vista general del salón.....	66
Figura 8. Resumen de la fase de diagnóstico	71
Figura 9. Descripción del sistema	72
Figura 10. Clasificación en familias y rubros, con ejemplos de productos.	74
Figura 11. Relación entre las ventas de restaurante y las de mostrador.	76
Figura 12. Relación rotación con respecto al porcentaje de ventas totales anuales.	76
Figura 13. Productos de reventa seleccionados luego de usar el segundo criterio.	81
Figura 14. Listado de Productos Seleccionados.	82
Figura 15. Listado de productos pre-elaborados	84
Figura 16. Identificación de los costos indirectos afrontados anualmente	99
Figura 17. Cédula de Costo Normalizado - Plato: Lomo al champ. con papas	104
Figura 18. Cédula de Costo Normalizado - Producto Pre Elaborado: s. champignon..	107
Figura 19. Clasificación por color de las variaciones en los precios.	109
Figura 20. Resumen de las conclusiones.....	129

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS.....	3
RESUMEN.....	4
ABSTRACT	5
LISTA DE TABLAS	6
LISTA DE FIGURAS.....	8
ÍNDICE	9
Capítulo I: Introducción	11
1.1 Definición y justificación del problema.....	11
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo general.....	14
1.2.2 Objetivos específicos	14
1.3 Estructura del trabajo.....	14
Capítulo II: Marco Teórico.....	15
2.1 Costos	15
2.1.1 Costos en general.....	15
2.1.2 Métodos de costeo.....	18
Costeo Completo	19
Variable	20
Costeo Basado en Actividades	21
Costeo ABC basado en el tiempo	24
2.2 Sistemas de información.....	25
2.2.1 Datos e información	25
2.2.2 Desarrollo del sistema.....	26
2.2.3 Requisitos informacionales	29
2.3 Sobre Sistemas de Información de Costos (SIC)	31
2.3.1 Definición de precios de venta	36
Capítulo III: Metodología	41
3.1 Método: Investigación acción.....	41
Fase de diagnóstico.....	46
Fase de investigación profunda	47
Fase de acción	48
Fase de evaluación.....	48
3.2 Recopilación de datos.....	49
Entrevistas.....	51
Observación con participación completa.....	53

Análisis de documentos	56
3.3 Análisis de datos.....	57
Capítulo IV: Resultados	61
4.1 Diagnóstico de la situación inicial.....	62
Caracterización de la empresa	62
Diagnóstico de la situación inicial	66
4.2 Desarrollo de un modelo conceptual (Investigación Profunda).....	71
Selección de los artículos críticos	73
Recopilación y verificación de las recetas.....	82
Relevamiento de los precios de las Materias Primas	85
Análisis de desperdicios / mermas.....	88
Estructura de Costos	89
Costo Directo: costo de la materia prima	90
Relevamiento de los tiempos de elaboración de las recetas.....	91
Prorrato de los costos indirectos.....	96
Relevamiento de los precios de la competencia	102
Relevamiento de los precios fijados por la empresa en el momento del estudio	102
Diseño de la planilla de Cedula de Costo Normalizado.....	103
Diseño de la planilla Cedula de Costo Normalizado de productos pre elaborados.....	106
4.3 Implementación de una herramienta como solución (Acción)	107
Análisis de precios sugeridos por el sistema vs. precios antes del sistema	112
Análisis de precios sugeridos por el sistema vs. precios competencia.....	120
4.4 Reflexión sobre la adopción de la solución (Evaluación).....	126
Capítulo V: Conclusiones.....	129
Limitaciones.....	131
Líneas de investigación futuras.....	131
Referencias Bibliográficas	133
APENDICE	139
APÉNDICE I - Rotación y porcentaje de ventas por producto – Año 2014	139
APÉNDICE II - Cálculo de la tasa de costo de capital	13966

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1 Definición y justificación del problema

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general

1.2.2 Objetivos específicos

1.3 Estructura del trabajo

1.1 Definición y justificación del problema

El nuevo escenario actual, no sólo obliga a las empresas a estar bien informadas, sino que ha vuelto a la información un recurso fundamental en todos los niveles organizacionales. Para asegurar su competitividad, cada negocio debe contar con la información adecuada en el momento oportuno que le permita tomar decisiones gerenciales.

Actualmente, al igual que la gran mayoría de los sectores de la economía, el rubro gastronómico enfrenta grandes desafíos, debido principalmente a la alta competencia, las diversas necesidades de los clientes y las dificultades económicas actuales. No ajeno a esta situación, los empresarios gastronómicos han ido lentamente entendiendo que es necesario contar con el apoyo de sistemas de información, que le permitan tomar decisiones frente a este contexto. Según Freitas (1993) el buen reconocimiento de un producto o servicio es el resultado de una organización e información eficaces, resultantes de una gestión confiable, que estimule las motivaciones y libere las energías e inteligencia de sus miembros.

Luego de algunos años trabajando en el sector gastronómico, se ha podido conocer en profundidad las necesidades a las cuales se enfrentan los empresarios de este sector. En el mismo se observa que aun existe cierta informalidad en cuanto a la forma en que las decisiones son tomadas, decisiones que normalmente se basan en la experiencia pero con escaso soporte de información que lo valide.

Una de las principales fallas radica en los sistemas de información que se utilizan. Si bien existen en el mercado varios sistemas especializados para el sector que permiten gestionar el negocio, la mayoría se enfoca en facturación, estadísticas de ventas y control del stock del negocio. Incluso muchos de ellos son sistemas enlatados que no permiten adecuarlo a las necesidades de cada negocio en particular y en ciertos lugares, aún existen reticencias por parte de los administradores para usarlos.

En el caso del negocio bajo análisis, se observó que uno de los principales desafíos a los que se enfrenta el empresario radica en la necesidad de poder identificar y cuantificar los costos de cada uno de los productos que se venden, así como también intentar mejorar la forma en la que se toman las decisiones en los precios de venta. La empresa en cuestión, no solo cuenta con una gran variedad de productos, sino que un mismo producto puede presentar más de un precio de venta dado que es vendido bajo distintas modalidades en función del lugar en donde se comercializa. La empresa tiene la dificultad de no contar con herramientas útiles que permitan asistir a la toma de decisiones, principalmente en lo que respecta a la fijación de los precios de venta.

La formación de los precios de venta de los productos y servicios es una tarea que enfrentan todos los administradores en las empresas. Para Assef (2011) es necesaria una correcta definición del precio para la sobrevivencia y crecimiento sustentable de toda la organización y es por ello que las empresas deben adoptar una política de precios eficiente para alcanzar sus objetivos de lucro, pero no se debe olvidar que también debe ser consistente con las necesidades y expectativas de los clientes. Bruni y Famá (2011) afirman que hablar de precio es, al mismo tiempo, analizar costos y estimar factores intrínsecos del mercado en el que el producto o servicio será ofrecido.

La literatura muestra que los gerentes de restaurantes deben “jugar” diversos roles que están interrelacionados (Ozdemir y Caliskan, 2014). En este sentido, el gerente debe convertirse en planificador, fijador de precios, diseñador del menú, operador y analista. Según Freitas (1993) el conocimiento es muy volátil. Generalmente los miembros de la empresa se encuentran realizando tareas que deben ser resueltas inmediatamente, no contando con el tiempo o las ganas de formalizar los frutos de sus experiencias. Por otro lado, el conocimiento es muy disperso, ya que cada miembro de la empresa acumula conocimiento a medida que resuelve los problemas, pero sólo una parte de los problemas de la organización. Ninguno tiene el conocimiento total de la organización. Es por ello que la empresa debe construir una “base de conocimiento”.

Es importante resaltar que el contexto inflacionario en el cual se encuentra la empresa, la gran competencia del sector, así como también los altos costos del negocio exigen contar con la presencia de un sistema de información que integre y que permita tomar decisiones en precios, cumpliendo con los requisitos informacionales de todo sistema. Los medios de apoyo para la toma de decisiones permiten que el responsable de la decisión evalúe con anticipación las consecuencias de sus acciones, lo que va a contribuir para la eficacia de las mismas, permitiendo realizar mejor su tarea y generando un beneficio para la organización (Freitas, 1993).

Un estudio conducido por Raab y Mayer (2003) muestra que si bien la mayoría de los gerentes de restaurantes son capaces de monitorear las necesidades de sus clientes, habitualmente no saben cuál es la ganancia que obtienen en varios de sus productos. Por otro lado, se destaca que si bien algunos de los gerentes aplican una porción de los costos indirectos a los productos del menú, el sector en general no asigna correctamente los costos a los ítems de los platos.

El interés en los sistemas de costos y en las prácticas gerenciales en la industria gastronómica ha ido en aumento. Pavesic (1985) ha iniciado las investigaciones en precios y costos para restaurantes, introduciendo el concepto de *profit factor* (factor de ganancia) en la ingeniería de menú. El definir los precios de venta de varios productos frente a un contexto de inflación, teniendo en cuenta la alta competencia en el sector, así como también los costos del negocio requiere contar con la presencia de un sistema de información que integre y que permita tomar decisiones en precios.

Para Freitas (1993) la información y el conocimiento son recursos esenciales para el éxito de adaptación de una empresa en un ambiente competitivo. Estos dos elementos deben ser utilizados como una ventaja competitiva, enseñando a la empresa a generar información y conocimiento para incorporarlo a los productos, los servicios y las decisiones.

Es por eso que se considera importante desarrollar una herramienta que sirva de apoyo a la toma de decisiones por parte del empresario. A través del sistema de información, la empresa podría conocer cuáles son los costos de cada uno de sus productos, así como también obtener un precio de venta sugerido por el sistema. Según Gil (1995), un problema puede ser comprobado científicamente cuando involucra variables que pueden ser observadas o manipuladas y el mismo será relevante científicamente en la medida en que conduzca a la obtención de nuevo conocimiento. La sistematización del uso de la información para la empresa bajo análisis se espera que permita al empresario facilitar la acción de decisión.

El problema que se pretende investigar es cómo sistematizar los datos y procesarlos de forma tal que la información brindada por ese sistema sea útil para la toma de decisiones por parte del empresario, en relación a la fijación de precios, basándose en la estructura de costos de una empresa del rubro gastronómico, situada en la ciudad de Bahía Blanca, Provincia de Buenos Aires, República Argentina.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo general

Desarrollar un sistema de información para la toma de decisiones sobre precios, con base en costos, para una empresa gastronómica multiproductora.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Mapear la situación actual de la empresa con respecto al sistema de información y la forma en que son tomadas las decisiones sobre los precios.
- b) Comprender la estructura de costos de la empresa. Definir y aplicar el método de costeo que mejor se adapte a su estructura.
- d) Proponer un sistema que integre la información permitiendo tomar decisiones sobre los precios.
- e) Evaluar de manera preliminar la implementación práctica y el uso del sistema.

1.3 Estructura del trabajo

En el presente trabajo se propone desarrollar e implementar un sistema que le permita al empresario facilitar la toma de decisiones en lo que respecta la fijación de precios para una empresa del sector gastronómico, es por ello que se realiza una revisión de la literatura sobre los principales temas y conceptos relacionados con el estudio. El referencial teórico sobre el cual se basa la investigación de la próxima sección (sección II) se divide en tres partes: (1) Costos, (2) Sistemas de información para luego confluir en el Sistema de información en costos (3).

En la sección III se describe el método utilizado para el desarrollo de la investigación, el cual se trata de una investigación acción, dado que permite que el investigador intervenga en la organización bajo análisis. El mismo fue planteado contemplando cuatro fases: de diagnóstico, de investigación profunda, de acción, y por último, de evaluación.

Luego en la sección IV, se presenta la parte aplicada de la investigación, en la cual se describen los resultados obtenidos durante el estudio. Este capítulo se divide en cuatro partes, cada una correspondiente a las fases arriba descritas.

Finalmente, en la sección V se presentan las conclusiones obtenidas del estudio, las limitaciones presentadas así como posibles líneas de investigación futuras.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 Costos

2.1.1 Costos en general

2.1.2 Métodos de costeo

2.2 Sistemas de información

2.2.1 Datos e información

2.2.2 Desarrollo del sistema

2.2.3 Requisitos informacionales

2.3 Sistemas de información de costos (SIC)

2.3.1 Definición de precios de venta

A lo largo de este capítulo será presentado el referencial teórico utilizado como base para la investigación y para las actividades de campo realizadas. Las referencias teóricas permitirán un entendimiento global sobre lo que se está tratando en la investigación. Para proporcionar una fundamentación teórica al trabajo, se debe relevar la bibliografía, analizar otras investigaciones y detectar problemas sin investigar.

La teoría se presenta en diversas secciones. Teniendo en cuenta los objetivos de la investigación, que se basan en el desarrollo de un sistema de información que permita la toma de decisiones para fijar precios basados en los costos de la organización, es que surge la necesidad de comprender temáticas específicas de métodos de costeo, políticas de fijación de precios, sistemas de información, su desarrollo y requisitos informacionales.

2.1 Costos

2.1.1 Costos en general

Para el desarrollo de la investigación, se utilizan conceptos teóricos sobre la teoría general de costos, métodos de costeo, sistema de información de costos, requisitos informacionales, teorías de fijación de precios y toma de decisiones.

Resulta importante definir qué se entiende por costo. Según Cascarini (1986), se puede definir al costo como el esfuerzo económico originado en el desarrollo de determinada actividad, a través de la cual se busca cumplir un objetivo dado. Esta definición, abarca

tanto el concepto de costo total, referido a la actividad global, como el de costo unitario, referido a cada una de sus unidades.

La primera preocupación de los contadores, auditores y financistas siempre fue la de hacer a la contabilidad de costos una forma de resolver sus problemas de medición monetaria de stock y resultados, pero no de hacerla un instrumento de administración, resultando su utilización escasa en el ámbito gerencial.

Las tecnologías de la información posibilitan soluciones satisfactorias, procesando simultáneamente las tres contabilidades (Financiera, de Costos y Gerencial) y conciliando las diferencias. En este nuevo campo, la contabilidad de costos tiene dos funciones relevantes: servir de ayuda para el control y la toma de decisiones. Con respecto a la primera, brindar datos para el establecimiento de padrones, presupuestos y otras formas de previsión y, acompañar lo ocurrido para comparar con valores anteriormente definidos. En cuanto a la decisión, su papel es muy importante pues consiste en la alimentación de información sobre valores relevantes que dicen respecto de las secuencias de corto y largo plazo sobre medidas de introducción o corte de producción, administración de precios de venta, opciones de compra para producción.

Es decir que la contabilidad de costos en el último tiempo pasó de ser una asistencia para la evaluación de stocks y resultados generales a ser un importante arma de control y decisión gerencial (Martins, 2009).

Según Bacic (2009), la gestión de costos posee un carácter amplio debido a que cubre a toda la empresa y a las relaciones que ésta establece a lo largo de la cadena de valor a través del compromiso con la racionalidad económica de las decisiones y con la generación de información necesaria para evaluar resultados o tomar decisiones. Resalta que la visión tradicionalmente endógena de la gestión de costos pasa a direccionar en el análisis de factores exógenos siendo una de las herramientas básicas de análisis.

Campa Planas (2004) afirma que el desarrollo de la contabilidad de gestión se ha producido al mismo ritmo que evolucionaba la gestión de las organizaciones y que no es posible entender la evolución de la contabilidad de costos al margen de la contabilidad financiera.

En cuanto a los principios rectores de la disciplina de costos, los cuales constituyen la Teoría General del Costo, se identifican según Cascarini (2006), los siguientes:

- Principio de causalidad, según el cual el costo debe determinarse en función de la relación causal que existe entre el consumo de factores y dicho objeto de costo. Existen dos vertientes de este principio:
 - direccionalidad, teniendo en cuenta que todo consumo de factores directamente relacionable unívocamente con un objeto de costo o medible con respecto a él debe ser adjudicado al mismo en forma específica,
 - variabilidad, referido a que todo consumo de factores debe analizarse según su comportamiento en relación al logro temporal del objeto, y finalmente:
- Principio de racionalidad, según el cual el consumo de factores en pos del objeto de costo debe ser racional y no cualquiera.

Los costos pueden ser clasificados de acuerdo a diversas categorías. Se destacan dos clasificaciones principales que son: en relación a la vinculación con el objeto de costos, se clasifican en costos directos e indirectos; y en relación a su comportamiento ante cambios en el volumen de actividad de la empresa, se distinguen costos fijos y variables.

Según el Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión de la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), se denominan costos directos a todos aquellos costos que pueden ser identificados clara e inequívocamente, y vincularse directamente, por tanto, al objeto de costo, por ejemplo: el producto, servicio, línea o actividad, y que se controlan económicamente en forma individualizada en el proceso de imputación a los objetos de costos.

Por el contrario, los indirectos no pueden ser relacionados en forma directa con productos, servicios, líneas o actividades, o no resulta económicamente ventajosa su medición para asignarlos de forma individualizada. Normalmente se trata de grupos de costos que requieren ser medidos y aplicados a la producción de manera estimada, muchas veces en forma arbitraria.

La otra clasificación de costos es en relación al nivel de actividad y capacidad de producción en una unidad de tiempo. Son variables aquellos que sufren aumentos o disminuciones de acuerdo al volumen de producción y comercialización. Estos costos varían de manera más o menos proporcional con el volumen de actividad o de producción alcanzado, o en función de otra unidad de actividad. Por tanto, este tipo de costos pueden relacionarse con el nivel de *output* obtenido en el proceso de producción,

o bien en función de cualquier medida de actividad alternativa como: horas-hombre; horas-máquina; número de pedidos u órdenes de fabricación; kilos de materia prima, entre otros

Por otro lado, son fijos aquellos cuya magnitud no se encuentra influenciada por las variaciones en el nivel de actividad de una unidad empresarial y no varían, por tanto, ante cambios en los niveles de actividad que se originan dentro de un rango relevante, constituyendo ésta su característica definitoria.

Como destaca Martins (2009) es importante notar que en la clasificación se considera la unidad de tiempo, el valor total del costo en esa unidad de tiempo y el volumen de actividad. Por otro lado, no se trata como en el caso de la clasificación de costos directos e indirectos en una relación con las unidades producidas. Tampoco se está comparando un período con otro (costos recurrentes).

Cabe aclarar que los costos fijos no son eternamente de un mismo valor. Siempre existen causas para su modificación a saber: cambios en función de la variación de precios, expansión de la empresa o cambios en la tecnología. Siguen siendo costos fijos porque no varían según el volumen de producción. Inclusive, algunos tienen doble naturaleza: la energía eléctrica por ejemplo tiene una parcela que es fija y otra variable, una independiente del volumen de producción que es según el potencial de consumo instalado y otra que depende directamente del consumo efectivo.

2.1.2 Métodos de costeo

Una de las principales tareas de la Contabilidad de Costos es la determinación de los costos unitarios de productos y servicios, que permite generar información para la toma de decisiones. Los métodos de costeo tienen la función de determinar el modo en que será atribuido el costo a los productos (Martins, 2010).

La elección del método de costeo a utilizar por cada empresa y que permita alcanzar los mejores resultados es un tema que puede generar un gran debate. Según Kaplan (1998), no existe un modelo capaz de ser aplicado en todas las empresas de la misma forma. Para Martins (2010), es una necesidad gerencial, para lo cual es necesario realizar un análisis de las necesidades específicas de la empresa y de sus características principales, en términos de estructura y costos.

Los métodos de costeo no deben ser vistos solamente desde su perspectiva contable sino, más ampliamente, como mecanismos de coordinación de la actuación de las empresas (Bacic, 2013).

Algunos de los principales métodos de costeo que son los analizados a continuación son: el modelo de costeo completo, costeo variable, ABC y TDABC.

Costeo Completo

El modelo de Costeo Completo tiene como principal objetivo calcular el costo de los productos fabricados y vendidos. Por esta razón, está subordinado a los procedimientos contables de valoración de inventarios y determinación de resultados del período. Para aplicar el modelo de costeo completo, se usa convencionalmente el método de costeo por absorción. Este modelo asigna todos los costos de producción (variables y fijos) a cada unidad de producto o servicio (Bacic, 2013).

Los costos indirectos, al no estar relacionados con el nivel de actividad, son normalmente distribuidos a prorrata, que contienen en mayor o menor grado, arbitrariedad. La mayor parte de las apropiaciones es hecha en función de factores de influencia que, en verdad, no vinculan efectivamente cada costo a un producto, porque esa vinculación puede llegar a ser más forzada de lo que se acostumbra pensar. Por eso, las decisiones tomadas en base al lucro pueden no ser las más correctas.

Yardín (2003) afirma que el método de costeo por absorción considera como costos solo aquellos relativos al sector de producción, dejando fuera a otros costos igualmente necesarios como son los administrativos y otros. En función de tal hecho, Yardín sugiere distinguir dentro del modelo de costeo completo al “costeo de absorción parcial” del “costeo de plena absorción”.

Yardín (2013) opina que el costeo completo, tal como es aplicado por el método de costeo por absorción, tiene menor utilidad para la toma de decisiones dado que el concepto de que la actividad absorbe costos fijos y que es posible sub o sobre absorber estos costos es menos clara que la noción del costeo variable, donde la actividad cubre los costos fijos. Para analizarlos hay que mirar las razones por las cuales los costos fijos reales se apartaron de los niveles presupuestados.

Los métodos de determinación de costo total unitario por medio de tasas sobre costos directos o variables son disfuncionales en los casos de empresas con procesos productivos complejos y es necesario usar un método como el costeo por absorción para coordinar la recuperación del costo total entre los competidores. Este método debe ser seguido por la aplicación de tasas para asignar los costos administrativos y comerciales u otros para llegar al costo unitario total. El problema del costeo total es encontrar una forma de aplicar los costos indirectos (indirectos de fabricación, administrativos y comerciales) a cada unidad de producto (Bacic, 2013).

Variable

Cuando Yardín (2003) se refiere al costeo variable, afirma por consiguiente, que los costos fijos no son costos de la actividad y, por ello, no son costos de las cosas (bienes o servicios) generadas por esa actividad. El objetivo de la actividad económica consiste en generar “contribuciones marginales”, con la finalidad de cubrir los costos fijos que sea necesario afrontar para mantener dicha actividad en marcha y, una vez cubiertos, dar lugar al beneficio. La contribución marginal unitaria se conoce como la diferencia existente entre el precio de venta y el costo variable (Ripoll, 1994).

El total de los costos fijos dividido por la contribución marginal unitaria nos indicará la cantidad de unidades necesarias que deben venderse para conseguir el punto de equilibrio.

Santos (2008) define al costeo variable como el método a través del cual los costos de naturaleza variable se asignan a los productos y considera que es un procedimiento que permite de forma objetiva, conocer la contribución marginal de cada producto vendido por la empresa. La contribución marginal tiene la facultad de volver más visible la potencialidad de cada producto mostrando cómo cada uno contribuye para, primeramente cubrir los costos fijos y después formar el lucro propiamente dicho.

Los autores a favor del costeo variable, como Yardín (2003) afirman que alterar un procedimiento de distribución de costos fijos, puede hacer que un producto rentable no lo parezca, o viceversa. Y no hay lógica en alterar el grado de rentabilidad de un producto en función de modificaciones en las formas de prorrateo.

El margen de contribución puede ser usado para evaluar alternativas con respecto a reducciones de precios, descuentos especiales, campañas publicitarias específicas para aumentar el volumen de ventas (Santos, 2008). Estas decisiones son determinadas al comparar los costos adicionales, verificando el aumento en la fórmula de ventas. Es decir, generalmente, cuanto mayor sea el índice de contribución marginal, mejor es la oportunidad para promover ventas y cuanto más bajo, mayor será el aumento del volumen de ventas necesario para recuperar los compromisos de promover ventas adicionales.

Una de las ventajas que resaltan los autores a favor de este método es que, así como los precios máximos son establecidos por la demanda del consumidor, los precios mínimos a corto plazo son definidos por los gastos variables para producir y vender. El método permite a los empresarios entender la relación entre costos, volumen, precios y ganancias (Santos, 2008).

En las empresas, los costos indirectos han ido aumentando considerablemente, tanto en valores absolutos como en términos relativos, en relación a los costos directos, principalmente a raíz de los avances tecnológicos, la creciente complejidad de los sistemas de producción y la gran diversidad de productos (Martins, 2009). Si bien se presume que los costos variables son habitualmente directos por naturaleza, en ciertos casos su seguimiento y medición individual por producto resulta costoso en términos monetarios y de tiempo y es por eso que en ciertos casos, algunos costos son tratados como indirectos en la práctica. Dependiendo del tipo de empresa, la energía eléctrica o el agua corriente podrían estar dentro de esta categoría.

Costeo Basado en Actividades

El método de Costeo Basado en Actividades, más conocido como ABC (*Activity-Based Costing*) pretende reducir sensiblemente las distorsiones provocadas por el prorrateo arbitrario de los costos indirectos (Martins, 2009).

Kaplan y Cooper (1998) afirmaban que los productos no consumen directamente recursos, sino actividades. En el costeo ABC, los costos indirectos de fabricación se asignan a las actividades consumidoras de los recursos. Para ello, es importante identificar cuáles son las actividades relevantes.

El método ABC rastrea los costos mediante generadores de costos por actividad que revela funciones y objetos en los patrones de consumo en las bases de una relación causa- efecto. En el modelo ABC, los factores de costo son usados para establecer un mapa de transición entre recursos, actividades y objetos de costo.

Para Kaplan y Cooper (1998), una actividad es una acción que utiliza recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros para producir bienes o servicios. Está compuesta por un conjunto de tareas necesarias para el desempeño. Las actividades son necesarias para concretar un proceso, que es una cadena de actividades interrelacionadas.

Posteriormente se asignan los costos de las actividades a los productos, en proporción al consumo que éstos hacen de las actividades, para lo cual se debe buscar los conductores de costos adecuados (*cost-driver*). Los factores de costo son usados para establecer un mapa de relación entre recursos, actividades y objetos de costo (Kaplan y Cooper, 1998).

Asignación de costos a las actividades → Identificación y selección de los conductores de costos → Asignación de los costos de las actividades a los productos

Contrariamente a los métodos tradicionales de costeo, que utilizan departamentos o centros de costo para acumular y redistribuir los costos, el método de ABC utiliza actividades para este propósito. El mismo puede ser aplicado también a los costos directos, principalmente a la mano de obra directa e incluso es recomendable que así sea. De todos modos, no existirían diferencias significativas en relación con los otros sistemas tradicionales. La diferencia fundamental está en el tratamiento que se le da a los costos indirectos (Martins, 2009).

La identificación y selección apropiada y específica de los objetos de costo es una de las tareas más difíciles del modelo (Martins, 2009). Pero una vez superada esa dificultad, la utilidad del ABC no se limita al costeo de productos, sobretodo es una poderosa herramienta para ser utilizada en la gestión de costos puesto que le permite a la empresa conocer el costo de cada una de sus actividades. A partir de esa información, la empresa podría eliminar actividades que no agregan valor y mejorar la ejecución de sus actividades.

Kaplan y Cooper (1998) sugieren que las empresas de servicios son los candidatos ideales para la aplicación de este método, principalmente porque un gran porcentaje de los costos de este tipo de negocios está constituido por el costo laboral y los procesos son altamente variables.

Estudios sobre métodos de costeo ABC en el sector gastronómico fueron llevados a cabo por diversos autores en donde se subrayan sus beneficios potenciales en el uso del método en sus operaciones, como puede observarse en el trabajo desarrollado por Kostakis, Boskou y Palisidis (2011), en donde se aplicó el método a una cadena de restaurantes griega.

Por otro lado, un estudio conducido por Raab *et al.* (2009) combina la ingeniería de menú basada en el margen de contribución con el método ABC, usando la observación directa para calcular el porcentaje de tiempo que cada individuo emplea en sus respectivas actividades.

El método de costeo ABC permite trabajar adecuadamente en escenarios limitados. Pero el tiempo y costo que implica mantener el sistema actualizado es una de las mayores barreras para su adopción.

Sus altos costos de actualización constante implican que muchos sistemas quedan desactualizados, volviendo el método poco preciso y con estimaciones inadecuadas. La exactitud de los conductores de costos es cuestionada, dado que los mismos derivan de estimaciones subjetivas de los individuos. Y por último, el modelo tradicional de ABC es

difícil de replicarlo a escala. Al agregar nuevas actividades al modelo se debe expandir y por lo tanto aumenta su complejidad.

Costeo ABC basado en el tiempo

Kaplan, Anderson (2003) afirman que utilizando un modelo de costeo como el *Time-driven activity-based costing* (TDABC) permite que los conductores de costos se basen en la capacidad práctica de los recursos.

Al modelo de ABC tradicional se le agrega un nuevo elemento que es el tiempo requerido para realizar una actividad. Se utiliza una estimación del tiempo requerido cada vez que se realiza la actividad. Esta unidad de tiempo reemplaza el proceso de entrevistar empleados para aprender el porcentaje de su tiempo que es dedicado a cada actividad identificada como de valor. Es decir que el tiempo de realización de una actividad es estimado para cada caso concreto de un proceso, teniendo en cuenta la capacidad práctica, es decir la cantidad de recursos (personas y equipamientos) que realmente ejecutan la tarea.

Las técnicas más comunes para identificar las actividades y seleccionar los conductores de costos incluyen: entrevistas con los jefes de cada sector o departamento, encuestas a los empleados, observación directa, órdenes de trabajo y descripciones de puestos. Otros métodos más complejos pueden ser los sistemas de tiempos y reportes de gestión laboral (Kaplan y Cooper, 1998).

El TDABC ignora la fase de definición de las actividades, por lo tanto elimina la necesidad de colocar los costos de los departamentos entre las varias actividades por ellos ejecutadas. Utiliza el tiempo para direccionar los costos de los recursos directamente a los objetos de costo, como transacciones, pedidos, productos, servicios y clientes.

El enfoque TDABC identifica los diferentes grupos de recursos o departamentos, sus costos y su capacidad normal. Por ejemplo, para analizar la capacidad normal del sector de fabricación de pastas, se calcula multiplicando el número de empleados que trabajan en dicho departamento por su jornada laboral mensual, restándole, a continuación, a dicho producto el tiempo no productivo o de descansos. A continuación, se divide el coste total de dicho departamento entre la capacidad normal y se obtiene el coste por unidad de tiempo (generalmente, costo por minuto u hora).

Con este sistema, se supone que los administradores actualizan más rápidamente las actividades que generan costos. Dos factores causan el cambio en una *activity cost driver rates*: un cambio en el precio de los recursos (por ejemplo, un aumento de sueldo, o la adición de nuevas máquinas al proceso) o un cambio en la eficiencia de la

actividad. Tal es así que el modelo puede actualizarse siguiendo los eventos y no por calendario (Kaplan y Anderson, 2003).

La clave para el TDABC es estimar la capacidad práctica de cada recurso y su costo para luego estimar la unidad de tiempo que implica cada actividad del proceso (Kaplan y Anderson, 2003).

En Dalci, Tanis y Kosan (2010) sus resultados demuestran que en ciertos casos, el uso del método de costeo ABC para ciertas situaciones puede derivar en afirmar que un determinado producto es poco rentable, cuando utilizando el TDABC no lo es. Así como también que es de mayor utilidad pues incorpora actividades, costo de los recursos utilizados para las actividades, capacidad práctica de los recursos en las actividades y la unidad de tiempo gastada en las mismas. Otro beneficio es el conocimiento que genera sobre las eficiencias, unidad de costo y unidad de tiempo de cada proceso crítico. Las compañías han observado grandes e inmediatos beneficios al focalizar sus esfuerzos en procesos que implican altos costos y que son ineficientes.

2.2 Sistemas de información

2.2.1 Datos e información

La importancia de la información dentro de las organizaciones aumenta de acuerdo con el crecimiento de la complejidad de la sociedad y las organizaciones. En todos los niveles organizacionales (operacional, táctico y estratégico), la información es un recurso fundamental.

Tal como indica Campa Planas (2004), existen numerosos estudios, tanto académicos como profesionales, que ponen de manifiesto la importancia de las tecnologías de la información para la gestión de la empresa, así como el impacto que han tenido en las mismas. Como consecuencia de ellas se han visto modificadas las variables estratégicas de las empresas: la propia estructura de la industria, la estructura de costes, la aparición de nuevas economías de escala e incluso se han modificado las relaciones entre compradores y proveedores.

La eficacia en el tratamiento de la información depende en gran parte, de la forma con la que la misma es administrada y del buen entendimiento de ciertos conceptos y relaciones. No es concebible que un importante y caro recurso no sea tratado con un grado de seriedad y competencia que asegure a la organización, en la figura de usuario, un buen soporte informacional (Freitas y Becker, 1997).

En ciertas ocasiones, datos e información son tratados como conceptos similares, cuando en realidad no lo son. Los datos son el material bruto que aún precisa ser

manipulado para volverse útil (Burch y Strater, 1974). Las organizaciones deben contar con sistemas de información que permitan transformar esos datos en información útil que facilite el proceso de toma de decisión. Se puede afirmar que la información es un dato que ya fue procesado de una forma significativa para el receptor y que su valor es real o percibido en el momento, o en acciones prospectivas en las decisiones. Los responsables de las empresas deben entender que el poseer abundancia de datos por sí solo no contribuye a una mejor toma de decisiones, sino que la utilización de un sistema es la que producirá la información relevante y oportuna para el proceso decisorio del usuario.

En las organizaciones, la información ya es considerada un recurso básico y esencial. Algunos autores comentan que los responsables en la toma de decisiones comienzan a considerar que la información ya no es un producto exclusivamente colateral de las operaciones de la empresa sino que es uno de los promotores de la misma (Freitas y Becker, 1997). Los autores indican que el tratamiento de la información por parte de la organización podría ser catalogado como la función informacional de la empresa, siendo ese proceso cada vez más vital para la misma y debe ser controlado como los otros sectores.

En cuanto al nivel de formalización de la información, la misma puede clasificarse en formal e informal. La primera es transmitida por los canales convencionales de la organización, siendo generada por ella misma o por el medioambiente (Murdick y Munson, 1988). La segunda no posee carácter oficial y tiende a ser descontracturada. En el sistema de información, la información formal, ya sea externa o interna podrá ser integrada al sistema, mientras que la informal no lo permite debido a que existe poca garantía en lo que respecta a su identidad (Freitas, Becker, 1997).

2.2.2 Desarrollo del sistema

Una vez definido el objetivo o problema, el individuo tiene la necesidad de ser bien informado: esto posibilita, además de una definición más precisa de la situación, una buena elaboración de las acciones posibles, así como su evaluación satisfactoria (Freitas, 1993). Simons (1957) prevé tres fases distintas y secuenciales en el proceso de decisión, a saber: identificar la situación (inteligencia) para modelar diversas soluciones posibles (concepción) y luego elegir la más satisfactoria a ser aplicada (elección). Unos años más tarde, se agrega una cuarta fase que es la de evaluación. El principio sistémico permite volver a las fases anteriores para “afinar” la decisión, esta conexión entre fases se llama “conexión información – decisión”.

En la fase de inteligencia, los componentes esenciales del problema se ponen en evidencia. En esa fase se identifican las variables relacionadas con la situación actual y la información que alimenta el proceso es seleccionada. Las siguientes fases del proceso se destinan a verificar los posibles escenarios y a seleccionar uno de ellos.

Las dificultades encontradas al momento de la decisión son llamadas factores restrictivos, que pueden contribuir para que el resultado final del proceso sea perjudicial. Estas dificultades se presentan en las tres fases. En la de investigación, las dificultades para identificar el problema así como para definirlo o también para categorizarlo, en el sentido de identificar la prioridad del mismo.

En la fase de diseño o concepción, existen dificultades para generar alternativas, para cuantificar o describir opciones o establecer criterios de desempeño. Finalmente, en la fase de elección se presentan dificultades para identificar el método de selección de la alternativa, dificultades para organizar y presentar la información y luego para seleccionar alternativas.

Se debe reflexionar en qué nivel se interviene, si se ayuda al usuario que toma las decisiones en el estudio o en la resolución de su problema, y contribuir dando una respuesta e indicando dónde y cómo intervenir, mejorando las condiciones del proceso individual de decisión (Freitas, 1993). Basado en una perspectiva de apoyo a la toma de decisiones, la diversidad de las situaciones concretas conduce a actuar en la primera fase del proceso de decisión, dejando al usuario las fases de modelar y elegir. Esta intervención será realizada utilizando la información como elemento necesario para concebir la mejor solución a un problema.

Apoyar al tomador de decisión en su proceso consiste en ofrecerle un soporte adecuado a las diferentes fases del proceso decisorio, posibilitando la especificación de resultados numéricos y el establecimiento de relaciones entre elementos juzgados como importantes.

La incertidumbre aumenta la necesidad de tratar un volumen significativo de información. Por lo tanto se deben definir e implementar tareas más estructuradas en un sistema abierto e interactivo, para ayudar al decisor en sus problemas menos estructurados, en los cuales recurre no solo a la herramienta propuesta sino también a otras fuentes de información (Freitas, 1997).

Para autores como Le Moigne (1974 en Freitas, 1997) cuanta mayor incertidumbre se tiene, mayor es la necesidad de tratar un volumen significativo de información y por ello resulta interesante identificar lo que el autor llama “reductores” de la incertidumbre. Por

otro lado, el mismo sistema de información debe ser transparente a todo usuario final que pueda usar la herramienta propuesta sin percibir su complejidad.

Según Freitas (1997), un sistema es un conjunto de partes ordenadas que compiten para la realización de un grupo de objetivos. Básicamente se presenta como entradas que luego de un determinado procesamiento generan salidas. Los sistemas de información funcionan como sistemas abiertos, interactuando con el ambiente y adaptándose de acuerdo con los múltiples cambios del mismo, siendo utilizados para que los usuarios alcancen sus objetivos (Freitas, 1997). El sistema proporciona información, incluyendo su procesamiento, para cualquier uso que se le dé. La forma de tratar los datos es una de las funciones del sistema de información, el cual puede llegar a ser capaz de efectuar análisis, planificaciones o apoyar al proceso de toma de decisiones.

Los sistemas de información son los conductores de la información y buscan facilitar, agilizar y optimizar el proceso decisorio. Su función es recabar, guardar y distribuir información para asistir a las funciones de la organización (Murdick y Munson, 1988).

Los elementos del sistema con el momento de decisión son:

- el tomador de decisión
- el contexto organizacional
- el objetivo del proceso decisorio
- la forma en que la información es presentada

El objeto del sistema está centrado en la aplicación efectiva de las bases conceptuales siempre propuestas para apoyar al decisor, brindándole buenas condiciones con respecto a la exploración, selección y presentación de los datos a distancia y en tiempo real de forma que pueda razonar libremente.

Para Freitas y Becker (1997), la política de información debe ser concordante con la estrategia general de la organización. Es necesario que exista un sincronismo entre ambas y que el planeamiento del sistema de información esté contenido en el propio planeamiento estratégico de la organización. Tal como sugieren Mc Green y Prusak (1994 en Freitas y Becker, 1997) la información se puede estructurar en tres aspectos principales en donde se hace importante:

- *Información y definición de la estrategia:* la información actual y precisa sobre el ambiente de mercado permite identificar oportunidades y amenazas para la empresa, trazando así una estrategia eficaz.

- *Información y ejecución de la estrategia:* brinda nuevas alternativas para la elaboración de procesos que puedan crear y ofrecer productos y servicios diferenciados.
- *Información e integración:* la empresa consigue crear a través de un *feedback* un ambiente de aprendizaje constante y una estructura flexible que logra adaptarse a los objetivos.

Siguiendo lo dicho por Freitas y Becker (1997), un sistema de apoyo para las decisiones tiene su énfasis en el soporte y no en la automatización de las decisiones, es decir que el objetivo no es mecanizar un proceso sino que se pretende dar una ayuda concreta que le permita a los gestores decidir cómo van a actuar. La información debe ser actual y pertinente de forma tal que permita tomar decisiones de un modo adecuado en un contexto determinado.

Para el desarrollo del sistema, es necesario de un método para identificar y evaluar el proceso a través del cual los empresarios toman sus decisiones. El proceso de decisión tiene múltiples dimensiones y objetivos, y las tareas (parcialmente definidas) no pueden ser automatizadas, entretanto el apoyo, puede tener un impacto satisfactorio sobre la manera en cómo razona y opera el empresario. Por último, la concientización del empresario, así como un vocabulario accesible y familiar, deben ser observados en la concepción, desarrollo e implementación del sistema.

Los pasos para el desarrollo de un sistema de información se pueden resumir en (Freitas y Becker, 1997):

- Identificar y definir el problema, situación u oportunidad, fijando los objetivos.
- Concebir el sistema: definir los datos y revisar la concepción de la base de datos, especificar requisitos, flujos y fuentes de información.
- Estudiar su viabilidad: buscar la mejor alternativa con la tecnología y recursos disponibles, analizando las necesidades del sistema.
- Desarrollar el sistema con interacción del usuario-analista.
- Probar el sistema e implantarlo.
- Documentar a lo largo del proceso y al final.

2.2.3 Requisitos informacionales

Es importante identificar cuáles son los requisitos de la información en la etapa de planificación del sistema. La definición de estos requisitos puede ser caracterizada

como un proceso de intensa comunicación e interacción entre el usuario y el analista. El mismo se origina a partir de un diagnóstico actual de la organización en cuestión a través del análisis de documentos, manuales y entrevistas directas con los usuarios (Alvarez y Urla, 2002). Es decir que la tarea de identificar los requisitos debe ser definida también por el usuario, el cual informará cuáles serán sus deseos y lo que espera de la herramienta.

Los requisitos informacionales varían de acuerdo con el nivel administrativo en que la decisión ocurre. Cada nivel de la organización ya sea el gerencial, operacional, táctico o estratégico, necesita de sistemas de información con diferentes características (Freitas y Becker, 1997).

De forma general, Shi *et al.* (1996) describen el proceso de definición de los requisitos informacionales como: (1) definir las propiedades del sistema existente; (2) recolectar datos para identificar los requisitos informacionales del nuevo sistema; (3) seleccionar un conjunto de los requisitos más apropiados.

Murdick y Munson (1988) y Davis y Olson (1987) enumeran los siguientes atributos esenciales que debe cumplir la información y que no puede dejar de brindar cualquier sistema para que la misma sea significativa al momento de tomar decisiones:

- Debe tener una finalidad específica cuando es transmitida,
- El modo y la forma en que los sistemas reciben o proveen la información es importante para la realización de los objetivos,
- Redundante para garantizarse contra los errores de comunicación y eficiente en el lenguaje de los datos,
- Velocidad en la recepción o transmisión de la información,
- Frecuencia con que se recibe o transmite (una alta frecuencia puede sobrecargar al receptor),
- Probabilística que admita un conjunto de resultados posibles con su correspondiente probabilidad o determinística que admite un resultado,
- Relación adecuada entre el costo de la información y su valor,
- Debe ser confiable y precisa.

Recordando lo dicho por Porter (1985), existen cinco fuerzas que influyen en la competitividad de la empresa: la rivalidad con la competencia, la amenaza de nuevos competidores, el poder de negociación de los compradores, el poder de negociación de

los proveedores, y la amenaza de entrada de nuevos productos o servicios. Para que las empresas sobrevivan y prosperen en este ambiente la información es uno de los elementos cruciales y para eso precisan tener como soporte una adecuada tecnología de información (Freitas y Becker, 1997). En todas las organizaciones la tecnología de la información se caracteriza como una ventaja competitiva, tanto cuando se refiere al costo como a la diferenciación del producto o del servicio.

La importancia de la toma de decisiones en la organización es bastante clara y puede ser percibida empíricamente en cualquier análisis organizacional. Esta relación es tan estrecha que no es posible pensar a la organización sin considerar que ocurra el proceso decisorio. Las actividades realizadas en las empresas, en sus diversos niveles jerárquicos son esencialmente actividades de toma de decisión y de resolución de problemas (Freitas y Becker, 1997). El proceso de decisión comprende cuestionamientos y definiciones de acciones concretas. Dentro de los elementos que componen el proceso decisorio cabe destacar: la información, que apunta a cuestionamientos y definición de acciones alternativas y al tomador de decisión, que concretiza las actitudes.

Retomando lo dicho por Freitas (1993) y para concluir, el investigador o analista actuará interviniendo en la información. Y como bien dice el autor, la materia prima de la decisión es la información, la cual debe estar disponible a través de una herramienta, facilitando la circulación, la consulta y la actualización de la misma.

2.3 Sobre Sistemas de Información de Costos (SIC)

Según Cascarini (2006), todo sistema de costos es el resultado de tres aspectos que lo caracterizan: la concepción de costeo que aplica, la base de datos que utiliza y los mecanismos de costeo que requiere:

- concepción de costeo, se refiere a la adjudicación de costos a las unidades de objetivo alcanzadas, su caracterización en variables o fijos, como se describe en el apartado anterior.
- base de datos, se identifican dos fuentes alternativas: la primera, la histórica mientras que la segunda, predeterminada, corresponde al proceso inductivo, basad en estimaciones, pruebas, especificaciones técnicas, proyección de consumos y precios de los factores, los cuales establecen por anticipado cual será el costo de los objetivos buscados.
- mecanismos de costeo se entienden como el conjunto de pasos y criterios a seguir para la determinación, registro y análisis de los costos en atención a la

índole de la actividad desarrollada en pos del objetivo del entre y las características que de ella se derivan.

Debido a las necesidades de datos que enfrentan las empresas para poder tomar decisiones, es común encontrar organizaciones que adoptan sistemas de costos repentinamente, buscando resultados inmediatos. Es importante tener en mente que no existe el sistema perfecto, capaz de resolver todos los problemas y además, tener la capacidad de funcionar como instrumento en la toma de decisiones; es fundamental su desarrollo paulatino y su puesta en marcha.

Se sabe que los sistemas de información no son sólo un conjunto de normas, flujos, papeles y rutinas, sino también, que existe un conjunto de **personas** involucradas (Martins, 2010). Los sistemas de información de costos no son la excepción y dependen principalmente de estas últimas. El éxito de un sistema de información dependerá del personal que lo alimenta y lo hace funcionar.

El sistema representa un conducto que recoge datos en diversos puntos, los procesa y los expresa. No se debe perder de vista que los datos iniciales casi siempre dependen de personas, y si existen fallas o falta de colaboración por parte de las mismas, todo el sistema acabará fallando. En ciertos casos, el éxito o fracaso en la implementación de un sistema, radica en la calificación y competencia del personal involucrado en las fases iniciales del proceso.

La implementación debe realizarse de forma progresiva. Debe iniciarse por motivar al personal. Se debe mostrar la importancia y el impacto que un pequeño dato incorporado por una persona tendrá en el funcionamiento del sistema y que es necesario prestar la debida atención. Es importante considerar el hecho de que se debe capacitar al personal en el uso del mismo. Se debe comenzar con rutinas y entrenamientos para conseguir gradualmente que mejore la calidad de la información obtenida.

Una necesidad básica para un sistema de costos es la existencia de **cuantificaciones** físicas para cada valor monetario. Uno de los beneficios de estos sistemas es exactamente la sistematización creada para el registro de los volúmenes físicos ya sea consumidos y/o producidos.

Cualquiera sea el sistema adoptado, o el número de datos necesarios para su alimentación o la finalidad de su implantación, siempre existirá resistencia por parte de las personas. Principalmente cuando se solicitan datos por primera vez. La primera reacción del personal es sentirse más controlada.

Cada información genera un gasto y puede traer un beneficio. La relación costo – beneficio debe ser bien evaluada a la hora de implementar un sistema, asimismo luego, durante su funcionamiento.

Al implementar un sistema, se debe pensar en las condiciones necesarias para que, con el fin de informar a la gerencia, se tenga la capacidad de adaptar los números para que se trabaje con el concepto de valor presente y moneda constante.

En **contextos inflacionarios** con grandes variaciones de precios, al momento de la implementación del sistema se debe prestar especial atención a la moneda base utilizada para registrar. No tendría sentido adoptar un sistema en donde se mezclen fechas diferentes, lo cual implica precios deferentes. Todos los valores deben estar debidamente corregidos. Si la contabilidad está usando datos históricos, es necesario corregirlos para que se pueda tener un valor total que tenga en cuenta la inflación.

Los valores de mano de obra, energía eléctrica, alquileres, entre otros, deben ser corregidos por los índices relativos a la inflación observada entre las fechas en las que ocurrieron y la fecha base elegida.

Debe existir una relación entre el sistema de costos y el proceso de gestión de la empresa como un todo. Esta integración es necesaria para que las empresas puedan sobrevivir en un ambiente de negocios globalizado y competitivo. Martins (2010) define algunos principios que debe seguir el sistema de información en costos:

- Los costos relevantes deben ser atribuidos, preferentemente, directamente a los objetos que se pretenden costear.
- Se deben identificar las bases de asignación que reflejan, adecuadamente, las relaciones de causa y efecto entre los recursos consumidos y las actividades, y entre estas y los objetos que se pretenden costear.
- El costo real debe confrontarse con el costo meta, si existe.
- Se requiere establecer centros de costos con bases en grupos homogéneos de actividades.
- En caso de utilizar el método de costeo ABC, el mismo debe mejorar el proceso de apropiación de costos.
- Las unidades de medida deben ser definidas para medir el desempeño en las actividades relevantes.

- Las medidas deben ser consistentes con los objetivos de la empresa y cuando son utilizadas, deben mejorar la visibilidad de los conductores de costos.

Kaplan y Cooper (1998) resaltan tres objetivos que debe cumplir un sistema de información de costos, entendido como el conjunto de procedimientos técnicos, administrativos y contables empleados por la organización. En primer lugar, el sistema de información de costos debe proveer de informes que permitan a la empresa contar con información útil visto que la información en costos es en general, relevante para la toma de decisiones de los gerentes en el nivel empresarial, ellos se valen de esta información para obtener alguna ventaja competitiva en el mercado. Por otro lado, el sistema debe ser dinámico, debe brindar respuestas rápidas y siguiendo el ciclo operacional que se desea controlar. Y finalmente, el sistema debe individualizar los costos de cada unidad de producto.

El sistema de información de costos se encuentra interrelacionado con todos los otros elementos de la empresa, materiales, recursos humanos, financieros, producción, contabilidad, etc. Todos deben estar articulados en torno a datos que nutren al sistema de costos de forma sistematizada y organizada. La información producida como se dijo previamente, constituye un elemento del sistema de información gerencial, representa el resultado de un trabajo de procesamiento y sistematización de un modelo diseñado y elaborado para tomar decisiones.

Con respecto al sistema de información de costos es importante que el mismo produzca información útil y consistente con la filosofía de la empresa, particularmente con su política de precios. Sobre este contexto, contar con un sistema de información de costos se ha vuelto fundamental para la sostener la competencia de la empresa en el mercado. Es lo que Kaplan y Cooper (1998) afirman sobre competitividad con sustentabilidad a través de la información.

La competitividad del mercado ha creado en las empresas la necesidad de gestión, en la cual una empresa del contexto debe conocer profundamente sus procesos, sean internos o externos, entendiendo como ocurren los gastos, con el fin de eliminar desperdicios y actividades que no agregan valor al producto y por consiguiente al cliente.

Como parte de un sistema de información, la contabilidad de costos es desarrollada a través de la recolección y procesamiento de los datos que culmina con la distribución de la información en forma de informes. Estos **informes** deben garantizar un flujo continuo de información, permitiendo evaluar la situación inicial y su comparación con el planeamiento, para identificar y controlar los desvíos, así como sus causas.

El proceso de implementación de un sistema de costos, puede dividirse en tres etapas, según lo descrito en Cascarini (2006): las etapas previas, luego su puesta en marcha y fijación de tareas y responsabilidades de quienes deban ejecutarlo, abastecerlo e interpretarlo.

A continuación se describen las etapas según lo descrito por Cascarini (2006):

- ✓ Etapa de análisis
 - Relevamiento de la organización: en donde la índole de los productos que el ente opera indicará los mecanismos de costeo a aplicar y las vías de comercialización de los productos definirán las características de la unidad final de costo.
 - Relevamiento operativo, el cual apunta al conocimiento de los parámetros físicos de la operación (definición de los centros de costo, análisis de la capacidad operativa, dotaciones de mano de obra, etc.).
- ✓ Etapa de diseño
 - Definición de las necesidades de información sobre costos y resultados, es decir, brindando información a los fines de valuación de productos, del control operativo y de la toma de decisiones.
 - Definición de la inserción del sistema en el esquema contable de la empresa, es decir, si se pretende efectuar un análisis extracontable o si bien si se piensa en un sistema integrado de costos y resultados.
- ✓ Etapa de puesta en marcha
 - Requiere la participación activa de todos los sectores de la organización.
 - El sector de costos será el encargado de hacer de nexo entre los proveedores de datos y los usuarios de la información.
 - Lo ideal es que todo lo atinente al sistema de costos se vuelque en un manual de procedimientos que sirva de guía.

Los empresarios necesitan de información sensible, tanto para **tomar decisiones** relativas al producto para precios y rentabilidad, así como también para la reducción de costos. Es generalizada la idea de que la contabilidad de costos es útil para fijar el **precio de venta**. No hay dudas de que para administrar los precios de venta es necesario conocer el costo del producto (Martins, 2010).

2.3.1 Definición de precios de venta

El precio puede ser conceptualizado como la cantidad recibida por las organizaciones en virtud de la oferta de sus bienes y/o servicios, siendo estipulada por un valor satisfactorio que permita cubrir los costos y la rentabilidad (Bruni y Famá, 2011). Ambos autores afirman que hablar de precios es, al mismo tiempo, analizar costos y estimar factores intrínsecos del mercado en que el producto será ofrecido.

Los precios históricamente se formaban adicionando el margen de ganancia a los costos o el precio era determinado por el mercado. Actualmente, estas dos visiones de la determinación del precio conviven (Cogan, 2002).

Para Assef (2011) las empresas deben adoptar una política de precios eficientes, dado que sólo así conseguirán alcanzar sus objetivos de lucro, desarrollarse a largo plazo, aumentar la cantidad de empleados, ofrecer atención calificada a sus clientes, entre otras. La empresa debe definir cuál es el método de formación de precios que utilizará:

- *Precios basados en la competencia:* también conocido como precio de mercado. Según Kotler (2003) es una solución cuando los costos son difíciles de cuantificar o las respuestas de la competencia son inciertas, ya que refleja el conocimiento colectivo del sector a medida que proporciona un retorno justo y no perjudica la armonía de las empresas.
- *Precios basados en el valor percibido:* para Bruni y Famá (2011) las empresas emplean las percepciones que los consumidores poseen del valor del producto, no de los costos de producción. Este método exige pleno conocimiento del mercado del cual forma parte la empresa, el que permitirá al administrador decidir si venderá su producto a un precio más alto o más bajo.
- *Precios basados en costo:* este método es el más aplicado por las empresas. Los métodos de costeo no deben ser vistos solamente desde su perspectiva contable sino, más ampliamente, como mecanismos de coordinación de la actuación de las empresas (Bacic, 2013).

Santos (2008) incorpora un cuarto método que llama de *método mixto*, en el cual se combinan: los costos de la empresa, las decisiones de los competidores y las características del mercado, pues considera que la empresa no podría establecer precios en forma acertada sin la combinación de estos tres factores. La formación de precios está relacionada a las condiciones de mercado, las exigencias gubernamentales, a los costos, a los niveles de actividad, al retorno sobre la inversión y a la estrategia de la empresa.

En la mayoría, existe una fuerte tradición referida a que los precios se basan en los costos, y que el precio tiende a igualar el costeo completo (Hall y Hitch, 1939). Decidir sobre precio no significa solamente cambiar un precio como la mejor solución. La decisión no será correcta si se basa sólo en la observación de una única variable, costo, cliente, estrategia competitiva o las implicancias financieras (Nagle y Hogan 2006).

Los métodos que hacen práctica de fijación de precios con base en costos más margen de utilidad (*cost plus*), en su concepto de costo son amplios e incluyen además de los costos de producción todos los demás gastos (administrativos, comerciales, etc.) los que deben ser recuperados a partir de la venta de los productos. Hay un problema con los resultados de esta práctica: como el costo aplicado depende del método, puede haber diferencias importantes entre los costos finales unitarios de cada producto determinados por las empresas, lo que puede llevar a conflictos de precios de corto plazo en el mercado dificultando el proceso de recuperación de los costos totales a partir de la venta de cada unidad de producto.

En la óptica del costeo pleno, se espera que los precios cubran el total de los costos, incluso los fijos. En el método con base en el costo marginal, cualquier contribución positiva es buena considerando a la formación de precios como más flexible (Santos, 2008). El objetivo consiste en definir las combinaciones de precios y de volumen que maximizan las ganancias, siempre que los precios sean mayores que los costos variables.

La teoría microeconómica convencional afirma que los precios son determinados a partir de la igualación del ingreso marginal con el costo marginal (Bacic, 2013). Al tomar como base el costo marginal, siempre que el precio sea superior a los costos variables, va a representar una contribución marginal que servirá para ayudar a cubrir los costos fijos y generar la ganancia. Obviamente se deberá tener en cuenta la cantidad a vender para cubrir los costos fijos.

Para Santos (2008), si bien existen varias ventajas sobre esta base, puede resultar que los empresarios fijen su atención a las contribuciones marginales de cada producto, sin tener en cuenta la necesidad de recuperar los costos totales. El definir un precio bajo, una vez establecido, puede resultar difícil de ser recuperado.

En cuanto al método con base en el retorno sobre el capital invertido, al tener en consideración una tasa predeterminada de lucro sobre el capital invertido, un cambio en el precio de venta no tendría efecto directo sobre la inversión en el inventario, visto que este es declarado por su costo (Santos, 2008).

El costeo por absorción tiene un papel de coordinación en la formación de precios. Si se reconoce que es capaz de indicar los costos necesarios en el largo plazo para elaborar un producto, juega un papel importante para la información del nivel mínimo de precios para recuperar la totalidad de los costos (Bacic, 2013).

Los resultados a los que llegaron Hall y Hitch (1939) difieren sustancialmente de las conclusiones de la teoría tradicional de determinación de precios en la competencia pura: las empresas no son simples tomadores de precios (*price takers*) sino atentas a las reacciones de los competidores, fijan los precios de sus productos. Además, no intentan maximizar los beneficios a corto plazo por medio de la igualación del ingreso marginal con el costo marginal, sino que fijan sus precios a partir del método del costo total.

El hecho de que el *full cost pricing* sea la estrategia dominante explica el mecanismo por el cual las empresas administran los precios absorbiendo variaciones de costos, y por lo tanto, porque pueden ser rígidos. El método de costeo por absorción, a pesar de las fallas y limitaciones para fines gerenciales, destacadas en la literatura, es el más utilizado hasta el presente momento por gran parte de las empresas (Bacic, Souza, Azevedo, 2009).

Guerreiro *et al.* (2005) verifican que hay fuerte resistencia por parte de las empresas en cambiar el método tradicional (costeo por absorción) por otros más modernos ya divulgados por la literatura.

Métodos diferentes para determinar costos totales unitarios llevan a diferentes resultados. De alguna forma las empresas deben llegar a algún acuerdo sobre cuál método usar. Si no lo hacen corren el riesgo de especializarse en los productos de menor precio y tener pérdidas (Bacic, 2013).

En lo que respecta a la fijación de precios en el rubro gastronómico, los métodos sobre análisis de menú tratan los costos y la contribución marginal en forma separada. Pavesic (1983) propone un mix para minimizar costos y optimizar la contribución marginal mediante el uso de una matriz en donde se analiza el costo y la contribución marginal de cada plato.

Según un estudio realizado en restaurantes de autoservicio (Machado y Silva, 2013), las empresas reconocen la importancia de adoptar un método de costeo adecuado para la formación de precios, y además la mayoría de las empresas estudiadas utiliza metodologías para establecer el precio final basadas en costos.

En el mismo rubro, se utiliza el costo como base para el precio, adicionando un *mark up*, es decir, un índice aplicado sobre el costo para la formación del precio de venta. Este índice, normalmente fijado por el empresario, debería cubrir los impuestos y tasas aplicadas sobre las ventas, los gastos administrativos fijos, los gastos de venta fijos, los costos indirectos de fabricación y la ganancia. El problema de esa aproximación es que ciertos costos, como los de stock o distribución de un producto individual pueden afectar costos de otros productos, de forma tal que es difícil identificar el costo de cada ítem (Kelly, Kiefer, Burdett, 1994).

Iglesias y Guillen (2001) subrayan la importancia de la percepción del cliente de los precios de los ítems del menú y sugieren que la percepción total de los clientes sobre el precio consiste en una percepción monetaria y no monetaria. Además consideran los precios de referencia, que comparan con el precio actual del menú al momento de decidir.

Una vez definido el método de formación de precios, la empresa debe gestionar el precio de cada uno de sus productos, lo cual está relacionado con la estrategia de toda la organización. Algunas formas de gestión de precios se encuentran enumeradas claramente en Cogan (2002):

- *Estrategia de precios distintos*: aquella en la que diferentes precios son aplicados a diferentes compradores, para un mismo producto ya sea a través de descuentos en un segundo mercado, fijando un precio alto al comienzo, con descuentos periódicos o aleatorios.
- *Estrategias de precios competitivos*: igualando o imponiendo por debajo los precios de la competencia, siendo líderes de precios o seguidores, precio de penetración, depredador e inflacionario.
- *Estrategia de fijación de precios por líneas de productos*: precio cautivo, precio carnada y precio líder, paquetes de precios y múltiples unidades de precios.
- *Estrategia de precios en función de la imagen y psicología*: precio de referencia, de prestigio y permanentes versus ocasionales.

Para Santos (2008), el cálculo del precio de venta debe ser un valor que le permita a la empresa maximizar las ganancias, que sea posible mantener la calidad, y que tenga en cuenta ciertas condiciones al momento de ser fijado: formación de un precio base, luego criticar el precio base a la luz de las características existentes en el mercado (precios de la competencia, volumen de ventas, plazo, condiciones de entrega, calidad, aspectos promocionales), testear el precio con las condiciones de mercado (considerando las

relaciones costo, volumen y ganancias y otros aspectos económicos y financieros de la empresa), y finalmente fijar el precio más apropiado.

Para Juran *et al.* (1977) la estrategia de precios está ligada a la calidad del producto o servicio que brinda la empresa. La misma afecta a la economía de la empresa de dos modos fundamentales: sobre los ingresos, a consecuencia de que la empresa puede asegurarse mayor participación en el mercado, precios más firmes, mayor porcentaje de ofertas aceptadas, entre otros; y el efecto sobre los costos, pues cuesta dinero cimentarla, controlarla y afrontar los fracasos.

En una economía competitiva, los usuarios pueden elegir los productos que quieren comprar. Al elegir, comparan precios, plazos de entrega y otros factores, incluso calidad. De este modo, existe un concepto de calidad de mercado, análogo al concepto de precio de mercado (Juran, 1977).

Pavesic (1985) hace años ya refería a la importancia de definir un método para analizar y diseñar el menú en el restaurante que asegurara la identificación de aquellos productos que deberían ser posicionados o remarcados diversamente para alcanzar los márgenes de contribución adecuados. Por su parte, Kelly, Kiefer, Burdett, (1994) sugieren conocer no solo la demanda que existe para determinado ítem de la carta, sino también identificar la elasticidad de esa demanda con respecto al precio de esos productos. En ese contexto, el gerente debería pensar a la fijación de los precios del menú como un método para gerenciar ingresos.

Iglesias y Guillen (2002) subrayan la importancia que el gerente debe darle a la percepción que tienen los clientes del precio e incluye la percepción monetaria y no monetaria. Por otro lado, consideran que el cliente también evalúa los precios de referencia y lo compara siempre con el de la competencia, para lo cual el precio se basa en las alternativas.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

3.1 Método: Investigación acción

3.2 Recopilación de datos

3.3 Análisis de datos cualitativos

3.1 Método: Investigación acción

A continuación se detalla el método de investigación seleccionado para realizar el trabajo de tesis, para lo cual se llevará a cabo, en primer lugar, una extensa revisión de la literatura. En calidad de investigadores, se debe ser consciente de que ningún método de investigación es mejor que otro. Todo depende de la visión del mundo y de la cuestión de investigación que se desea responder. Esa cuestión será diferente para el mismo objeto a ser investigado en función de la perspectiva multiparadigmática adoptada (Barbosa da Silva, N., in: Bandeira-de-Mello, S., 2006).

El término investigación cualitativa es utilizado para cualquier tipo de investigación que produce resultados no alcanzados mediante procedimientos estadísticos u otro medio de cuantificación (Strauss *et al.*, 2008). Al hablar de análisis de datos cualitativos, se refiere al proceso no matemático de interpretación, realizado con el objetivo de descubrir conceptos y relaciones entre los datos brutos y de organizar esos conceptos y relaciones en un esquema exploratorio teórico.

La naturaleza del problema de investigación hace que la investigación cualitativa sea el tipo de investigación a optar. Los componentes que resaltan de la misma son que los datos pueden presentarse de fuentes como entrevistas, observaciones, documentos, registros y videos; los procedimientos que los investigadores utilizan para interpretar y organizar los datos que implica conceptualizar, reducir, elaborar y relacionar los mismos (Strauss *et al.*, 2008).

El trabajo de tesis se basa en una investigación de tipo cualitativa, la cual tanto en su delimitación como en la formulación del problema poseen características propias. Ambas exigen la inmersión del investigador en el contexto que será analizado. El análisis del pasado y del presente son cruciales para que exista mayor inserción del investigador para con el fenómeno social que pretende desvelar (Rocha y Ceretta, 1998).

Para que el conocimiento pueda ser considerado científico es necesario identificar las operaciones mentales y técnicas que posibilitan su verificación. Tal como afirma Gil (1995), se debe definir el método que permite alcanzar ese conocimiento. Este sería el

camino para llegar a determinado fin, y cuando se habla de método científico se refiere al conjunto de procedimientos intelectuales y técnicos que son adoptados por el investigador para alcanzar ese conocimiento.

En este estudio, el método seleccionado para realizar el trabajo es la investigación acción, cuya concepción es la investigación y la intervención en determinados sectores (Thiollent, 1997). En este tipo de investigación, el rol del investigador es diverso dado que se convierte en un facilitador o consultor que actúa como un catalizador que asiste a los *stakeholders* en la definición de sus problemas y los asiste mientras trabajan buscando soluciones efectivas a los temas que los preocupan (Stringer, 1996). Justamente por ello es que se elige este método, al permitir al investigador interrelacionar con la empresa y aplicar la solución propuesta en la misma, no siendo una mera propuesta, lo cual permite enriquecer el trabajo académico y ser de ayuda para la empresa bajo análisis.

Se puede afirmar que el investigador posee dos objetivos principales: actuar para solucionar un problema y contribuir para un conjunto de conceptos para el desarrollo del sistema. Es decir que el proceso de intervención permite alcanzar dos propósitos (Thiollent, 1997): el testear la hipótesis o la respuesta al problema de investigación (objetivo académico orientado para la generación de conocimiento) y el resultado de los cambios deseados en la situación de estudio (objetivo orientado al interés de los participantes).

Mediante el método de investigación acción se estudia un caso, una empresa del rubro gastronómico, situada en la ciudad de Bahía Blanca. Se utilizan técnicas del estudio de caso, dado que el mismo es el estudio de la particularidad y complejidad de un caso particular, pretendiendo entender su actividad en determinadas circunstancias (Stake, 1995).

Se utilizan protocolos del estudio de caso, empleando elementos de rigor que plantea este método. Según Goode y Hatt (1968) el estudio de caso es un método para mirar la realidad social que utiliza un conjunto de técnicas de investigación usuales en las investigaciones sociales como la realización de entrevistas, la observación participante, el uso de documentos personales, la colecta de historias de vida. El estudio de caso como estrategia de investigación comprende un método que incluye todo, con la lógica del planeamiento incorporando abordajes específicos de recolección de datos y análisis de datos. En este sentido, el estudio de caso no es una técnica para la recolección de datos ni meramente una característica del planeamiento en sí, pero si una estrategia de investigación integral (Yin, 2001).

Autores como Thiollent (1997) consideran que la investigación acción, así como cualquier otro método de investigación, debe utilizar instrumentos de recolección de datos, procesamiento, análisis y presentación de resultados, tanto cualitativos como cuantitativos. Estas cuestiones son, por lo tanto, comunes a la investigación acción cuanto al estudio de caso. En el caso de la primera, permite ir un poco más allá del segundo ya que al involucrar a los actores en el proceso de cambio permite que ellos piensen y reflexionen sobre lo que están haciendo.

Como señala Jorgensen (1989), la elección del escenario en el cual se llevará a cabo la investigación, en ciertas ocasiones está basada en la oportunidad y conveniencia. El autor considera válido que el investigador sea un participante aún antes de decidir formalmente conducir la investigación. Esta elección dependerá del acceso con el que cuente el investigador, el rango posible de roles participativos que el investigador puede asumir y si ese rol va a proveer suficiente acceso al fenómeno de interés. De todos modos, siempre se debe considerar cuáles serán las limitaciones y facilidades que el escenario proporcionará en la investigación. Resulta importante aclarar que si bien el gerente de la organización bajo análisis es el mismo investigador, a los fines de facilitar la comprensión del texto, se lo presentan al lector como dos personas distintas: se habla del gerente de la empresa por un lado y se muestra la figura del investigador por el otro.

Una buena forma de aprender sobre una empresa o proceso dentro de la empresa es justamente con la intervención (Shein 1999 en Macke, 2002). Este cambio planificado que incluye investigador e investigado -resultado del método de investigación- es tan importante cuanto los resultados obtenidos con la investigación. Los resultados no serán sólo los datos cuantitativos obtenidos sino también los cambios introducidos en la percepción de los interesados o en la cultura de la organización.

En cuanto a la definición de la investigación acción, la misma consiste esencialmente en acoplar investigación y acción en un proceso en el cual los actores implicados participan, junto con los investigadores, para llegar interactivamente a dilucidar la realidad en la que están insertos, identificando problemas colectivos, buscando y experimentando soluciones en situaciones reales. Simultáneamente, tiene producción y uso del conocimiento (Thiollent, 1997).

Resulta importante diferenciar este método de investigación con otros métodos que en ciertos casos presentan similitudes. Toda investigación acción posee un carácter participativo por el sólo hecho de promover una amplia interacción entre investigadores y miembros de la organización a ser investigada. En la observación participante, esto constituye el punto de partida, es la toma de conciencia que parte de las discusiones

entre ambos agentes, pero no necesariamente existe una acción planeada. Según Spink (1979), la investigación acción tiene el doble y explícito propósito de auxiliar la reflexión, formulación o implementación de la acción y de desarrollar, enriquecer o testear cuadros de referencia teóricos o modelos relevantes al fenómeno en estudio.

Es necesario discutir algunas limitaciones de la investigación acción, a saber: con este método, no es posible repetir experimentos, y que cada intervención será distinta de la anterior. Será posible testear teorías en varias situaciones, pero cada contexto será levemente más diferente. De todas formas, no resulta un punto negativo puesto que las intervenciones en la organización permiten probar herramientas complejas que no pueden ser observadas separadamente (Westbrook, 1995). La investigación acción no se propone resolver conflictos sociales profundos, es decir, aquellos cuya solución depende de acciones de largo plazo, sino que pretende resolver conflictos más delimitados, con acciones concretas de corto y mediano plazo (Thiollent, 1997).

De acuerdo con la visión cooperativa de Desroche (1990, en Thiollent, 1997) la investigación acción es definida como una investigación en la cual los autores y los actores se encuentran recíprocamente implicados, los autores en la investigación y los actores en la acción, en donde esos dos papeles tienden a identificarse en una sola instancia de operación.

Sea como sea, los actores dejan de ser simples objetos de observación, de explicación o de interpretación, transformándose en sujetos y parte integrante de la investigación, de su concepción, de su desarrollo, de su redacción y de su acompañamiento. De ello resulta que en ciertos casos se lo asimile a una observación participante. Vista como investigación focalizada en la acción, implica tres aspectos simultáneos (Thiollent, 1997):

- *Investigación para explicar* sobre los actores sociales, sus acciones, transacciones, interacciones.
- *Investigación para adoptar* una práctica racional a las espontáneas.
- *Investigación para actuar*, es decir, asumida por sus propios actores tanto en su concepción como en su ejecución.

La simultaneidad de estos tres aspectos impide que el método sea confundido con la observación participante, que se limita a una *investigación sobre*. La construcción de teoría en la investigación acción es incremental y puede ser explicada a través de un ciclo de generación de conocimiento. Ya sea cuando el resultado de la investigación acción sea un conjunto de herramientas, técnicas, modelos y métodos, la explicación y

su justificación entre el proyecto y la experiencia de intervención, forma parte de la generación de teoría, la base conceptual para ese proyecto debe ser relacionada con las teorías desarrolladas a través de la investigación acción.

Según Stringer (1996) la investigación acción comprende tres acciones principales: observar, para reunir la información relevante y construir un escenario en donde se define y describe la situación; pensar, para explorar, analizar, interpretar y explicar los hechos; y actuar para resolver el problema, implementando y evaluando las acciones.

Si bien la rutina, más conocida como *think – look - act* se muestra de forma lineal, debe leerse como ciclos que continuamente interactúan. A medida que se avanza, los participantes van a *look again, reflect* (reanalizar) y *re act* (modificando sus acciones).

De forma análoga, Kemmis y McTaggart (2000) hablan del proceso de investigación acción como un espiral de ciclos auto reflexivo que evoluciona constantemente:

- a) Planificar los cambios
- b) Accionar y observar el proceso y las consecuencias de los cambios
- c) Reflexionar sobre este proceso y sus consecuencias.

Esto muestra que existe una simultaneidad entre las fases. La generación de conocimiento se origina en todas ellas, y no se limita necesariamente a la fase de evaluación. Este carácter dinámico del método permite estudiar un proceso de cambio planificado, es decir, cómo pasar de una situación existente a una situación deseada.

Para Thiollent (1997), la investigación acción no cuenta con una estructura totalmente definida, pero considera que es posible identificar al menos cuatro fases:

- Fase exploratoria, en la cual se detectan los problemas, los actores, las capacidades de acción y los tipos de acción posible. Esta fase es muy importante porque de ella depende el éxito de las otras fases.
- Fase de investigación profunda, la situación es investigada por medio de diversos tipos de instrumentos de recolección de datos que son discutidos y progresivamente interpretados por los grupos que participan.
- Fase de acción que consiste en difundir los resultados, definir los objetivos alcanzables por medio de acciones concretas, presentar propuestas que pueden ser negociadas entre partes interesadas.
- Fase de evaluación cuyo objetivo es observar, re direccionar lo que realmente sucede y rescatar el conocimiento producido en el correr del proceso.

En base a las cuatro fases descritas por Thiollent (1997) se desarrolla la investigación acción. A través de las cuatro fases se puede comprender y desarrollar la investigación y alcanzar los dos grandes objetivos del método: el de descripción, en donde la situación – problema es descrita con el lenguaje propio de los actores y el objetivo de intervención, en donde los conocimientos derivados de la investigación intervienen en la elaboración de estrategias o acciones. A continuación, se detallan las cuatro fases junto con una breve descripción de lo realizado durante el proceso de investigación.

Fase de diagnóstico

La fase de diagnóstico, también conocida como exploratoria posee dos aspectos, uno interno y otro externo (Thiollent, 1997). Internamente al proceso de investigación, esta fase corresponde a un diagnóstico de la situación y de las necesidades de los actores. Externamente busca divulgar esas propuestas, aumentar la conciencia de los participantes, obtener compromiso por parte de los interesados y apoyo a las instituciones interesadas.

Dos temas deben ser resueltos, el institucional y el metodológico (Thiollent, 1997). En el plano institucional, por medio de la discusión, es preciso alcanzar una clara definición del grupo de investigadores y de su relación con los actores de la situación. Con respecto al aspecto metodológico, se observa una mayor preocupación en la obtención de información significativa para elaborar el proyecto, fijar sus objetivos y modalidades de la participación de los actores. El investigador no debe tener ideas preconcebidas ni formular hipótesis antes de tener un profundo conocimiento de la situación.

En estudios organizacionales, el punto de partida del investigador generalmente radica en una demanda por parte de la organización. La investigación acción puede ser útil para asesorar a los involucrados, volviéndolos capaces de identificar sus problemas y trabajar con alternativas de solución. Se realizó una primera entrevista semi estructurada con el Director del grupo gastronómico, el cual es la pieza clave del negocio y el encargado de definir la estrategia de la empresa. En esta primera fase de intervención se dejaron en claro a la organización cuáles eran los objetivos del estudio y se confirmó el interés por parte de la empresa en participar del mismo. No sería posible pensar en realizar este tipo de experiencia si existiesen reticencias por parte de los miembros de la organización. Si los investigadores y los participantes ya tienen soluciones listas, la investigación se vuelve innecesaria. En general, se justifica cuando no se encuentran soluciones fáciles, cuando la situación es confusa, o cuando los miembros de la organización sienten la necesidad de redefinir rumbos o identidades.

La metodología de diagnóstico incorpora diversas modalidades de investigación y de aprendizaje de tipo participativo o cooperativo entre especialistas y miembros de la situación objeto de diagnóstico. Pero, como dice Thiollent, (1997), la investigación acción no se limita a un método convencional de diagnóstico organizacional.

Con la investigación se crea un espacio de diagnóstico, investigación sin preconceptos, discusiones y maduración colectiva de posibles soluciones. Como remarca Thiollent (1997), su práctica requiere necesariamente la presencia de profesionales competentes y de una conducta éticamente correcta así como también la capacidad del investigador de estar en contacto con los problemas reales de la empresa. Para llevar adelante la fase exploratoria en la investigación, se realizó una revisión exhaustiva de la literatura, se realizó un análisis del ambiente en el cual se encuentra la empresa y un diagnóstico de la estructura actual. Si bien se contaba con gran parte de la información debido al amplio acceso a la misma, se formalizaron las observaciones y el análisis de determinados procesos, como el de compras, almacenamiento, elaboración de productos así como también la estructura de costos y la forma en que se fijaban los precios de los productos vendidos.

Fase de investigación profunda

La fase de Investigación Profunda comienza luego del análisis de los resultados de la Fase de Diagnóstico y la discusión exhaustiva de las implicancias de los mismos en cuanto a las acciones a llevar a cabo.

Para Thiollent (1997) es válido pensar inclusive al trabajo de la fase inicial basado enteramente por entrevistas individuales y colectivas. Las personas claves en la organización exponen sus ideas, reclamos y propuestas, las cuales luego son debatidas en el seminario, el cual es formado como un grupo permanente, entre investigador e investigados. Para el desarrollo de la fase de Investigación Profunda, se intensificaron las reuniones con el gerente del negocio y se realizaron entrevistas con los jefes de las áreas bajo análisis. Se elaboró una propuesta de gestión de la información para la empresa, teniendo en cuenta los requisitos informacionales que requiere la organización. Luego fue desarrollado el sistema, teniendo como base los datos recolectados de la primera fase, lo que permitió luego la implementación práctica del sistema en la empresa, en base a la estructura de costos previamente definida.

La dimensión activa del método se manifiesta en la planificación de las acciones y en la evaluación de sus resultados. Con este método, los actores dejan de ser simples objetos de estudio sino que se vuelven parte integrante de la investigación (Thiollent 1997). Cuando se cuenta con una cantidad satisfactoria de datos se llega a la fase de

procesamiento de la información y de los resultados. Al transmitir los resultados de esta fase, se proporciona un autoconocimiento en relación a las cuestiones organizacionales que están siendo tratadas.

Fase de acción

En lo que respecta a la Fase de Acción, la misma reúne varios objetivos prácticos: difundir los resultados, definir objetivos alcanzables por medio de acciones concretas, presentar propuestas que serán negociadas entre las partes interesadas, implementar acciones piloto que posteriormente, luego de la evaluación, podrán ser asumidas y extendidas por los propios actores sin la participación de los investigadores (Thiollent, 1997).

Una vez procesados los resultados, los mismos deben ser difundidos a los entrevistados, principalmente en este caso al Director del grupo, que es la persona encargada de tomar las decisiones. Aquí comienza una amplia discusión puesto que el comunicar los resultados es una oportunidad para introducir cambios y mejoras. Para Thiollent (1997), el llevar a cabo las nuevas propuestas es un paso importante en la investigación acción que sigue al procesamiento de los datos y a la discusión sobre los resultados. Normalmente, los cambios se vuelven más efectivos cuando son generados por los propios interesados y ampliamente debatidos en las áreas y en los diversos niveles jerárquicos. En este sentido, las tareas del investigador durante el proceso de intervención serían: ayudar a generar información útil y válida, crear condiciones en las que los participantes puedan decidir utilizando esa información, y ayudarlos a mejorar el análisis de esas decisiones tomadas.

Durante la Fase de Acción, se acompañó el uso del sistema por parte de la Dirección, analizándose la adopción del sistema y observando los resultados obtenidos con el uso de la herramienta desarrollada. Para ello se compararon los precios de venta fijados con el uso del sistema, con los precios determinados con el método tradicional, así como también se compararon con los precios de la competencia. La información obtenida sigue un criterio objetivo, el cual luego seguirá un criterio subjetivo debido a que la decisión final siempre estará a cargo de una persona en la empresa. La diferencia es que luego del uso del sistema, se contará con mayores herramientas para la toma de decisiones.

Fase de evaluación

Por último, en la fase de evaluación las acciones implementadas son objeto de profunda evaluación para atender a dos objetivos:

- controlar la efectividad de las acciones en el contexto organizacional de la investigación y sus consecuencias a corto o mediano plazo y,
- extraer los conocimientos o enseñanzas que serán útiles para continuar la experiencia y extenderla a otras entidades (Thiollent, 1997).

Existen diversos aspectos de la experiencia que pueden ser objeto de evaluación como son los puntos estratégicos, objetivos, la continuidad del proyecto, la calidad del trabajo en equipo, la efectividad de las actividades de formación, la creación de mecanismos de comunicación interna, la calidad, rapidez y eficacia del procesamiento de datos y del material de divulgación, la relevancia de la información sobre problemas, valores y prioridades de acción de la empresa, adecuación de los instrumentos de investigación, consistencia, validez y comparación de los resultados.

En la última fase, se realizó una evaluación del impacto de la implementación del uso del sistema por parte de la organización de forma tal de verificar si resultó útil y si existía confianza en el uso del mismo. Según Freitas *et al.* (1994) el sistema debe basarse en dos pilares: facilidad relacionada al sistema y utilidad relacionada con el usuario.

3.2 Recopilación de datos

Para el enfoque cualitativo, al igual que para el cuantitativo, la recolección de datos resulta fundamental. La diferencia con el segundo es que su propósito no es medir variables para llevar a cabo inferencias y análisis estadístico, sino que se pretende obtener datos (que se convertirán en información) de diversas unidades de análisis, como personas, seres vivos, comunidades, contextos o situaciones ya sea de manera individual, grupal o colectiva. Se recolectan con la finalidad de analizarlos y comprenderlos, y así responder a las preguntas de investigación y generar conocimiento (Sampieri, 2010). Es el propio investigador quien, mediante diversos métodos o técnicas, recolecta los datos, no sólo analiza sino que es el medio para obtener la información. Un método sistemático y organizado de recolección de datos así como de análisis de los resultados, basándose en el referencial teórico es lo que garantiza la calidad de la investigación.

El método científico requiere competencias en razonamiento lógico y análisis. El mismo explica el criterio de aceptación para la objetividad empírica y los métodos y técnicas para la validación. Objetividad y validación son independientes, el primero depende del segundo, al punto tal que el investigador no podría exigir objetividad hasta tanto no haya verificado lo encontrado (Frankfort-Nachmias, 1996). La intersubjetividad, que implica

compartir las observaciones y la información entre los científicos es indispensable ya que el razonamiento lógico por sí no garantiza la objetividad empírica.

La planificación de la investigación, en su dimensión más amplia, involucra el diagramar una previsión del análisis e interpretación de los datos, es lo que Gil (1995) llama de delinear la investigación. Se debe considerar el ambiente del cual los datos son obtenidos y las formas de control de las variables. Además se ocupa del contraste entre la teoría y los hechos, su forma es una estrategia o plan general que determina las operaciones necesarias para hacerlo. El elemento más importante para la identificación del diseño son los procedimientos adoptados para la recolección de datos.

La investigación cualitativa implica el estudio y recolección de una variedad de materiales empíricos que describen momentos y significados rutinarios y problemáticos en la vida de los individuos. Los investigadores utilizan una amplia variedad de prácticas interpretativas interconectadas, con el objetivo de conseguir comprender mejor lo que esté a su alcance. Las herramientas de recolección de datos utilizadas en la investigación fueron:

- La observación con participación completa,
- Entrevistas, principalmente con el director y el gerente de la empresa, así como también con los jefes de cada área,
- Análisis de documentos.

Según Yin (2001), las fuentes de evidencias, utilizadas en forma adecuada pueden ayudar al investigador a enfrentar el problema de establecer la validación y confiabilidad de su estudio. El principio fundamental enunciado por el autor es la triangulación de datos, fundamento lógico para utilizar varias fuentes de evidencias. Es uno de los cuatro tipos que existe (de datos, de investigadores, de teoría y de método), y consiste en analizar un hecho a través de múltiples formas de evidencia.

Al utilizar las tres técnicas de recolección de datos se buscó que las mismas fueran empleadas en diversos momentos durante las fases de la investigación, visto que el método de investigación acción permite la triangulación de los datos, el cual es un proceso de evaluación de la información que pretende minimizar posibles vicios (Macke, 2002). De allí surge la importancia en que estén registradas y relatadas todas las fuentes con sus técnicas de investigación.

Entrevistas

Las entrevistas permiten a los participantes que describan su situación. El proceso de entrevistar no solo provee un registro de sus puntos de vista y perspectivas sino que simbólicamente reconoce legitimidad (Stringer, 1996).

Las entrevistas pueden ser una estrategia para realizar preguntas de un modo más formal. A medida que el problema de estudio se hace más claro, el investigador encuentra en las entrevistas un método apropiado para recolectar información (Jorgensen, 1989). Para la primera fase de investigación, las entrevistas no estructuradas fueron utilizadas con el Director de la empresa y el Gerente, de forma tal de tener una idea general sobre el tema a investigar, permitiendo recolectar información en forma sistemática debido a que el mismo tema se trata con diferentes respuestas. En el caso de las entrevistas informales, las mismas fueron conversaciones de tipo casual, pero con el formato pregunta-respuesta, al ser como una conversación, las preguntas son casuales, fluidas, descontracturadas y con pocos preconceptos sobre qué y cómo serán los temas a tratar.

En la fase de investigación profunda fueron realizadas entrevistas semi estructuras, en donde el entrevistador tuvo la libertad de introducir preguntas adicionales para precisar conceptos u obtener mayor información sobre los temas deseados (no todas las preguntas están predeterminadas). Este tipo de entrevistas contiene un número de preguntas abiertas relacionadas al problema que fue previamente identificado por el investigador. En las entrevistas durante esta fase, las prioridades fueron redefinidas y reafirmadas varias veces.

En entrevistas más profundas se analizó la forma en la que se fija el precio y el método de costeo aplicado por la empresa. También fue importante saber cuál es el *mark-up* que ha definido para fijar los precios y cualquier otro dato que sirva como parametrización al momento de desarrollar el sistema y que daba ser tenido en cuenta.

Las entrevistas fueron realizadas no solo al Director de la empresa y el Gerente sino también a los jefes de cada sector de producción. En este último caso las preguntas fueron específicas, mayormente preguntas abiertas sobre las tareas realizadas y los tiempos insumidos en cada una de ellas (el objetivo de estas preguntas era obtener datos acerca de los tiempos y procesos de elaboración de cada producto bajo análisis).

El problema de la validez es el tema que genera mayor controversia sobre la organización de las acciones y eventos. Las entrevistas fueron realizadas antes de la observación participante, de forma tal que la observación permitiese profundizar cuestiones no tratadas en la entrevista así también como corroborar que lo dicho en las

entrevistas era concordante con lo que luego se observaba. Respetando lo dicho por Kirk y Miller (1986), se dice que un procedimiento de medición posee validez instrumental (también referido como pragmático y con criterio) si puede mostrar que las observaciones combinan con aquellas generadas por un procedimiento alternativo que es aceptado como válido.

Para Jorgensen (1989), la validez y la confiabilidad puede ser revisada de varias formas: el investigador raramente depende de una sola forma de evidencia porque los conceptos son formulados y revisados mediante múltiples procedimientos y formas de evidencia como la experiencia directa y la observación, entrevistas, documentos. Se debe poder verificar el acceso que tiene el investigador; la metodología requiere que el investigador describa y discuta todos los procedimientos utilizados en la recolección de la información, incluyendo ventajas y limitaciones de los procedimientos, los cuales están sujetos a ser testeados.

Durante las entrevistas se pretendió cubrir un mínimo de estándares indicados por Sampieri *et al.* (2010), fueron examinadas las respuestas de los entrevistados a través de preguntas similares, sobre todo al consultar sobre los tiempos de elaboración; se establecieron procedimientos para registrar sistemáticamente las notas de campo y mantener separadas las distintas clases de notas. A continuación, en la Figura 1, se presenta un modelo de la guía utilizada para realizar la entrevista. Las preguntas detalladas en este caso, fueron algunas de las realizadas al director.

GUÍA PARA LA ENTREVISTA	
Fecha: / /	Hora: _____
Lugar: _____	
Entrevistador: _____	
Entrevistado (nombre, edad, cargo que ocupa): _____	

Introducción	
Se explica el objetivo de la entrevista.	
Características de la entrevista	
Se aclara la confidencialidad de la misma.	
Preguntas	
<u>Algunas de las preguntas al Director:</u>	
<ul style="list-style-type: none"> - ¿Cómo es la estructura de costos de la empresa? - ¿Cuánto cree que representan la MP, MO y CF en relación al valor de los productos en general? - ¿Cuánto cree que representan la MP, MO y CF en relación al valor de los productos más representativos? - ¿Cómo realiza el cálculo de costos para cada producto?. ¿Es el mismo para todos? - ¿Cuál es el <i>mark up</i> que utiliza para fijar los precios de venta? - ¿Cada cuanto se realiza la actualización de los precios de los productos? - ¿Por qué considera oportuno ese momento? - ¿Sabe cuál es el precio que el cliente está dispuesto a pagar? - ¿Sobre qué información basa su decisión de actualizar los precios? - ¿Qué materias primas considera críticas para el negocio? 	
Observación	
Espacio para anotar elementos que el entrevistador considere significativos durante la entrevista	

Figura 1. Guía para la Entrevista. Fuente: Elaborado por el autor.

Observación con participación completa

La observación con participación activa o completa es considerada uno de los principales métodos para obtener información. Dependiendo de la forma en la que el investigador está involucrado, la experiencia directa puede ser una valiosa fuente de datos. Documentaciones y otras formas de comunicación están a su alcance. El investigador puede encontrar información, generalmente de conversaciones casuales, informales o entrevistas desestructuradas, además de las entrevistas y cuestionarios tradicionales. Para Jorgensen (1989), la observación comienza desde el primer momento en que el investigador realiza contacto con el potencial escenario, para lo cual es fundamental la predisposición del investigador, el cual debe estar abierto a lo inesperado, aun si se tiene experiencia en el tema a observar, una vez familiarizado, se debe hacer foco en lo que interesa (*more focused observation*).

Según Jorgensen (1989) una de las ventajas de la observación participante es que la observación y la experiencia en el campo sirven para clarificar y definir en forma precisa qué es lo que se va a considerar como el problema de estudio. Al poseer una idea general sobre el tema de interés, el investigador depende de la información recolectada en el campo para definir y focalizar el problema de estudio. Por su parte, Sampieri (2010) sugiere que un buen observador cualitativo necesita saber escuchar y utilizar todos los sentidos, poner atención a los detalles, poseer habilidades para descifrar y comprender conductas no verbales, ser reflexivo y disciplinado para escribir anotaciones, así como flexible para cambiar el centro de atención, si es necesario.

Al poseer una idea general sobre el tema de interés, el investigador depende de la información recolectada en el campo para definir y focalizar el problema de estudio. Si bien la revisión de la literatura es importante, resulta solo una parte del proceso de definición del problema. Jorgensen (1989) sugiere que se debe referir repetidamente a la literatura relevante debido a que el problema puede llegar a cambiar y redefinirse en forma constante.

Se puede afirmar que la observación participante puede ser una fuente de información valorable, especialmente si el investigador ha participado como miembro activo. Como investigador, se debe ser crítico a la experiencia personal, así como para el resto de la información. De todos modos, estas, al ser experiencias personales, deben ser examinadas más críticamente que la de otros miembros. Jorgensen (1989) afirma que si el investigador fue capaz de ganar acceso directo a los *insiders* se considera que existe validación. Al recolectar los datos de la observación, se debieron responder a las preguntas: *quién, qué, cuándo, cómo y dónde*.

En relación a la separación entre observador y observado, Thiollent (1994) afirma que sin abandonar el espíritu científico, se puede concebir dispositivos de investigación social con base empírica en los cuales, en vez de separación, exista un tipo de coparticipación del investigador y de las personas implicadas en el problema investigado. Lo que cada investigador observa e interpreta no es independiente de su formación, experiencias anteriores y de la propia profundización de la situación investigada. Para que exista objetividad debe existir un control metódico del proceso investigativo, así como el consenso de otros investigadores sobre lo que está siendo observado e interpretado.

La participación del investigador permite recolectar múltiples indicadores o formas de evidencia relacionados a conceptos claves. Los sujetos a ser observados en este caso fueron el Director y el Gerente debido a que son las personas responsables de llevar a

cabo el proceso de toma de decisión bajo estudio. Por otro lado, los jefes de cada área junto con sus subordinados también fueron objeto de observación. Fue observado el proceso de elaboración de cada uno de los productos finales, así como la elaboración de los productos pre elaborados. De esta forma, la observación auxilia en el entendimiento del contexto del fenómeno y de aspectos del comportamiento y ambientales disponibles durante la investigación (Yin, 2010).

En lo que respecta al proceso de fijación de precios propiamente, la observación fue realizada solicitando al Director formar parte del proceso de decisión. El momento en que fue realizado fue en la época en que se realiza el cambio de carta. El investigador participó del proceso en todo momento.

En cuanto a la observación a los jefes y subordinados, el momento en el que fue realizada la observación debió coincidir con el horario de trabajo normal del personal bajo observación. La misma fue realizada durante una semana completa, de forma tal que incluya los días que resultan de mayor producción para aumentar el stock llegado el fin de semana (lunes, martes y miércoles) y los días de mayor despacho en donde los horarios de producción son menores pero la cantidad de productos finales elaborados es mayor (jueves, viernes, sábado y domingo).

Por medio de la observación se obtuvieron los tiempos de trabajo para la elaboración de los productos, así como también se realizaron pruebas sobre las recetas de los productos bajo análisis, verificando las cantidades, realizando correcciones en donde era necesario e incluso se verificaron los desperdicios de cada una de las materias primas, dato que luego sería necesario para el cálculo de los costos, ya que todas las recetas están basadas en materia primas limpias, listas para su utilización.

El espacio físico en el que fueron llevadas a cabo las observaciones fue el lugar de trabajo. Tanto en la oficina del Director como en las salas de producción del lugar objeto de análisis (fábrica de pastas, panadería, pastelería y cocina). Al no existir la posibilidad de control de determinadas variables, es fundamental que exista un protocolo, el cual mantiene el foco en la investigación, aumentando la confiabilidad del estudio y también garantizando que todos los individuos sean analizados con las mismas prácticas definidas previamente (Yin, 2010).

El utilizar distintas fuentes para demostrar la coincidencia de datos permite la interpretación a medida que la información está siendo recolectada, permitiendo verificar contradicciones, apoyos, afirmaciones y necesidades de evidencias y aclaraciones adicionales (Yin, 2010). De cada conjunto de datos (entrevista u observación) es indispensable indicar la fecha y hora de recolección.

Para mantener la confiabilidad, las anotaciones de las observaciones fueron elaboradas en dos formatos: se registraron en forma inmediata los sucesos y luego fueron ampliadas con detalles de los hechos en fichas con un formato pre establecido.

Para Kirk y Miller (1986) la confiabilidad depende esencialmente de la descripción de los procedimientos observacionales explícitos. Tal como se muestra en la Figura 2, se utilizó una guía para la observación, cuyo protocolo de observación contó con un espacio para eventuales cuestiones que pudieran ser ampliadas a lo largo de la investigación.

GUÍA PARA LA OBSERVACIÓN	
Proceso observado	Elaboración de Cheesecake Clásico
Fecha	10/12/2015
Hora de Inicio	10:25
Hora de Finalización	11:05
Lugar	Sala de Pastelería
Personal a cargo del proceso	Jefa de Pastelería
Personal que intervino en el proceso	Ay. Pastelería 1 / Ay. Pastelería 2
Se realizó en el horario habitual de trabajo	Si
Se respetaron los procedimientos habituales	Si
Producto obtenido luego de concluir el proceso	6 unidades de Cheesecake Clásico
Descripción de lo observado	
Descripción del procedimiento de elaboración. Cálculo del rendimiento de la receta. Para el cálculo del tiempo de elaboración, no se consideró el tiempo de espera de cocción del producto en el horno.	

Figura 2. Guía para la Observación. Fuente: Elaborado por el autor.

Análisis de documentos

Los documentos son fuentes formalizadas del discurso institucional, en donde se pueden corroborar y validar las evidencias obtenidas de otras fuentes, presentar información complementaria o evidenciar disonancias con otros discursos. Debido a su valor global, desempeñan un papel fundamental en cualquier recolección de datos (Yin, 2001).

El uso de documentos como fuente de evidencias tiene el beneficio de la estabilidad de la información, la descripción y la amplia cobertura (Yin, 2005), pero como punto débil se observa al momento de selección de los mismos, la cual se considera que puede ser tendenciosa si la recolección no está completa o el acceso a algunos documentos puede ser negado. El uso de múltiples métodos de recolección durante la investigación,

refleja el intento por parte del investigador, por asegurar una comprensión en profundidad del fenómeno en cuestión. Es por ello que Denzin y Lincoln (2006) afirman que la triangulación es una alternativa para la validación.

Este tipo de información puede adoptar diversas formas. De las descritas por Sampieri (2010), las principales utilizadas fueron:

- Documentos grupales, generados con cierta finalidad por un grupo de personas,
- Materiales audiovisuales grupales: página web de la empresa e imágenes de los platos,
- Documentos y materiales organizacionales: listado de proveedores de la empresa, facturas de compras, recetas, planillas de sueldos, etc. Aunque algunos son producidos por una persona, incumben o afectan a toda la institución.

En lo que respecta a las fuentes, las mismas fueron obtenidas bajo tres circunstancias: solicitando a los participantes del estudio que proporcionen muestras de los elementos, solicitando a los participantes que los elaboren a propósito del estudio (cómo fue necesario en el caso de algunas recetas con las que no se contaban registros documentales). Dado el acceso con el que cuenta el investigador a los documentos, muchos de los mismos fueron obtenidos sin solicitarlos directamente a los participantes.

3.3 Análisis de datos

El análisis de datos cualitativos consiste en examinar, categorizar, clasificar en tablas o agrupar las evidencias teniendo en vista el problema de investigación (Yin, 2001). Dellagnelo, Carvalho da Silva (2005) proponen una definición del análisis de datos cualitativos mediante etapas:

Pre análisis: el material fue organizado, se realizó una lectura rápida, se seleccionaron los documentos; si bien no siempre son definidos en esta etapa, se formularon los objetivos, referencia de índices, elaboración de indicadores (no necesariamente cuantitativos) y se preparó el material, siempre teniendo en cuenta la representatividad en la elección de los datos a ser utilizados.

Exploración y análisis del material: para Dellagnelo, Carvalho da Silva (2005) es el momento fundamental de la investigación, las posibilidades de interferencia e interpretaciones dependen de aquello que sea realizado en esta etapa. Aquí el investigador deja en claro los procedimientos utilizados para sustentar sus conclusiones y consideraciones. La codificación es el primer momento de la etapa de exploración y

análisis del material. En ese momento se definen las unidades de registro y de contexto a ser trabajadas.

Interpretación: es la etapa de reflexión, en donde se explica lo encontrado y se alcanzan efectivamente los objetivos propuestos por el análisis. A pesar de ser una etapa evidentemente crucial del análisis, el método ya no es de gran utilidad sino que lo fue para las etapas anteriores (Dellagnelo y Carvalho da Silva, 2005). La interpretación dependerá principalmente del conocimiento teórico del analista (su percepción, intuición y experiencia delante del fenómeno de análisis).

Durante el análisis, el investigador se mueve entre los primeros datos recolectados y los últimos en forma intermitente, permitiendo ampliar la base de datos hasta alcanzar un significado para un conjunto de datos. El investigador, más que seguir una serie de reglas y procedimientos concretos sobre cómo analizar los datos, construye su propio análisis ya que el análisis es moldeado por los datos a pesar de haber comenzado con un plan general (Sampieri, 2010). El proceso esencial del análisis consiste en que se reciben datos no estructurados y luego se estructuran. Se deben evaluar grandes volúmenes de datos generados, siempre teniendo en cuenta que las interpretaciones que surjan del proceso sean dirigidas al planteo del problema de investigación. La interpretación que el investigador haga de los datos en base a sus impresiones, percepciones, sentimientos y experiencia podrá diferir de la de otros investigadores, lo cual no significa que una sea mejor que la otra.

El método utilizado para analizar los datos puede variar según el diseño del proceso de investigación seleccionado. Cada uno sugiere lineamientos para el proceso de análisis, debido a que los resultados buscados son diversos. Según Yin (2001), lo importante es que el investigador cuente, en primer lugar, con una estrategia analítica general. El objetivo final de ello es tratar a las evidencias de una manera justa, produciendo conclusiones analíticas irrefutables y eliminar interpretaciones alternativas. El papel de la estrategia general es ayudar al investigador a elegir entre las diversas técnicas y concluir, con éxito, la fase de análisis.

Tal como indica Yin (2001), se siguieron las proposiciones teóricas que llevaron al estudio de caso. Las proposiciones dan forma al plan de obtención de datos y por consiguiente establecen la prioridad de las estrategias analíticas relevantes. La proposición ayuda a mantener el foco en ciertos datos e ignorar otros. Ayuda también a organizar todo el estudio y definir explicaciones alternativas a ser examinadas. Proposiciones teóricas sobre relaciones causales – respuestas a cuestiones del tipo cómo y por qué- pueden llegar a ser muy útiles para orientar el análisis

Luego, se realizó una descripción, la cual implica desarrollar una estructura descriptiva a fin de organizar el estudio. Las anotaciones escritas a mano producto de la observación directa y los documentos, fueron procesadas en Word y archivadas en el procesador. Las imágenes obtenidas -fotos de los productos finales una vez preparados y listos para su consumo- fueron guardadas en la computadora. Las grabaciones de audio producto de las entrevistas fueron transcritas por el investigador para su posterior análisis.

Fue realizado un análisis de contenido de los documentos, consistiendo en una lectura profunda de cada uno de los textos transcritos, lo cual permite tomar conocimiento de lo que fue dicho y enriquecer la interpretación (Freitas y Moscarola, 2002). El análisis de contenido es una técnica de análisis de datos extremadamente útil, sobretodo en la investigación cualitativa por enfatizar la necesidad de la sistematización de procedimientos y apoyarse en el estudio del lenguaje (Dellagnelo, Carvalho da Silva, 2005).

Para Sampieri (2010), algunas de las amenazas que afectan al rigor en la investigación pueden ser básicamente, los sesgos que pueda introducir el investigador en la sistematización durante la tarea en el campo y el análisis, el que se disponga de una sola fuente de datos y la inexperiencia del investigador para codificar. Para mantener el rigor científico, se procedió a clasificar la información obtenida. El acto de clasificar consiste en buscar separar de los objetivos de investigación lo que se dice respecto a una cierta característica de interés, agrupándose aquellos que son semejantes y por consiguiente se distinguen de aquellos que son diversos. Una clasificación o medición cualitativa constituye el modo primario de medir las variaciones de un fenómeno de características individuales (Do Valle, 1990). Se identificó la información necesaria para tiempos, recetas, parametrizaciones y *mark up* sugerido por el Director.

FASES DEL ESTUDIO	DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN	HERRAMIENTAS UTILIZADAS
FASE DE DIAGNÓSTICO	Caracterización de la organización Situación inicial de la empresa	Observación con participación Análisis de documentos Entrevistas con Director y Gerente
FASE DE INVESTIGACIÓN PROFUNDA	Definición de los requisitos del sistema Concepción del sistema de información Desarrollo del sistema Implantación y carga de datos	Observación con participación Análisis de documentos Entrevistas con Director y Gerente Entrevistas con Jefes de Sectores y Subordinados
FASE DE ACCIÓN	Uso del sistema Toma de decisiones con el sistema	Observación con participación Análisis de documentos Entrevistas con Director y Gerente
FASE DE EVALUACIÓN	Observación del funcionamiento del sistema para ajustes Observación del impacto del uso del sistema en la empresa	Observación con participación Entrevistas con Director y Gerente

Figura 3. Descripción de las fases del estudio llevadas a cabo durante el desarrollo del trabajo.
Fuente: Elaborado por el autor.

El cuadro presentado en la Figura 3 es de elaboración propia, con base en la teoría de Thiollent (1997) y busca resumir para una mejor comprensión la metodología utilizada durante el desarrollo de la investigación, tal como se describió en el apartado anterior. En la primera columna se identifican las cuatro fases de la investigación: diagnóstico, investigación profunda, acción y evaluación. Para cada fase se identifican cada una de las etapas involucradas en desarrollo del trabajo de investigación. Por último se indican en la última columna, cuáles fueron las herramientas utilizadas para levantar datos en cada una de las fases.

CAPÍTULO IV: RESULTADOS

4.1 Diagnóstico de la situación inicial (Diagnóstico)

4.2 Desarrollo de un modelo conceptual (Investigación Profunda)

4.3 Implementación de una herramienta como solución (Acción)

4.4 Reflexión sobre la solución (Evaluación)

En esta sección se describirán cuales fueron los resultados obtenidos a lo largo de la investigación, la cual fue realizada siguiendo las fases de Thiollent (1997) para una investigación acción, las cuales fueron descritas en la sección de Metodología (sección III).

Todo el desarrollo práctico de la investigación fue realizado con la participación del investigador en el ambiente de la empresa, con interacción constante con los actores involucrados. Se pretendió integrar la teoría estudiada con factores prácticos y profesionales de la empresa, buscando integrar la teoría con las demandas y prioridades observadas por parte de la empresa al comenzar la investigación.

En el punto 4.1 (Fase de Diagnóstico) se presenta la caracterización de la empresa objeto de análisis y el diagnóstico de la situación inicial. Inicialmente se realizó el mapeo del contexto actual en el cual se encuentra la empresa y sus principales características. Luego se identificaron los procesos involucrados, que forman parte del proceso decisorio por parte del director y gerente de la empresa.

En base al diagnóstico del punto anterior, es que fue desarrollado el sistema, el cual se describe en el punto 4.2 (Investigación Profunda), que incluye la concepción y el desarrollo del sistema de información para la definición de los precios de venta. Es decir que se desarrolla la sistematización del proceso decisorio como herramienta para permitir la toma de decisiones.

Luego, en el punto 4.3 (Fase de Acción), se realiza la carga de datos y la implementación del sistema desarrollado en la empresa.

La fase de Evaluación, según Thiollent (1997) incluye el análisis de la experiencia en cuanto a la implementación del sistema en la empresa así como también una evaluación global de la investigación. En el punto 4.4, se relata la experiencia de implementación de la herramienta en la empresa y su impacto en la toma de decisiones. La evaluación global del proceso de investigación se encuentra detallada en las consideraciones finales.

El sistema fue desarrollado considerando las distintas fases descritas en Freitas y Becker (1997) en el proceso de decisión. La primera, la etapa de inteligencia, se encuentra descrita en el punto 4.1. La concepción del sistema se describe en el 4.2 y es en el 4.3 en donde se define la opción más satisfactoria. Luego, se agrega la etapa de evaluación, la cual se encuentra desarrollada en el punto 4.4.

4.1 Diagnóstico de la situación inicial

Siguiendo la estructura metodológica de la investigación, primero fue realizado un mapeo de la situación inicial. Para ello fue necesario caracterizar a la empresa en cuanto a su estructura organizacional. Luego se realizó una descripción completa de la forma en la que la empresa desarrolla sus funciones y los procesos involucrados en el análisis en cuestión, elaborando un diagnóstico de la situación inicial, para lo cual fue necesario comprender su estructura de costos y la forma en que la empresa define sus precios de venta.

Caracterización de la empresa

La empresa bajo análisis forma parte de un Grupo Gastronómico de la ciudad de Bahía Blanca (Provincia de Buenos Aires, República Argentina), el cual actualmente cuenta con cuatro negocios, siendo éste el último desarrollado. Al ser negocios con características bien definidas y variadas, entre los cuatro se logra una diversificación en cuanto a las distintas ofertas de comidas, horarios de atención, infraestructura, etc. A pesar de ser negocios independientes, cada uno sigue una estrategia global que permite integrarse de forma tal de lograr mayores niveles de eficiencia y elevados niveles de calidad.

La estructura del negocio analizado difiere a la de un restaurante tradicional, en este caso se trata de lo que la empresa llama "Almacén Gourmet y Espacio de Comidas". En este espacio convive la función de atención al cliente **en mesa**, ya sea en la cafetería, bar o restaurante y la función de atención al cliente **en mostrador**, en este caso con una amplia propuesta de *take away*. La empresa está compuesta por seis unidades de negocios, en función de los productos y servicios que ofrece, todos dentro del local comercial. Salvo los helados y fiambres, todos sus productos son de elaboración propia:

- Panadería
- Pastelería
- Fiambrería y *Delicatessen*
- Pastas y Comida para llevar

- Heladería
- Restaurante y Cafetería

En lo que respecta a la venta de mostrador, con la panadería la empresa pretende ser una panadería gourmet. Si bien no apunta a competir con las panaderías tradicionales y de volumen, el objetivo es brindar un producto de alta calidad, desde productos básicos hasta más elaborados. En cuanto a la pastelería, el objetivo es destacarse como los mejores en el rubro.

En el caso de la fiambrería y productos de *delicatessen*, se trata de productos de reventa, trabajando con marcas líderes en el mercado. Es importante destacar que la empresa ha realizado integración hacia atrás con ciertos proveedores, lo cual le permitió contar con productos de alta calidad, elaborados por diversas empresas con la marca del grupo gastronómico como son el aceite de oliva, aceto balsámico, licor de limón, variedad de mermeladas, entre otros.

Cuenta con una heladería, trabajando asociado a un proveedor de hace años, en donde la empresa desarrolla los sabores y recetas y el proveedor elabora los productos.

El último sector de este “mercado gourmet”, pero no por eso el menos importante, es el de pastas y comida para llevar. En él se ofrecen pastas frescas y productos para consumir al igual que en una rotisería.

Todos estos sectores antes descriptos giran en torno al restaurante y confitería, el cual cuenta con una amplia cocina en donde se lleva a cabo el despacho para este sector así como también para el de comidas para llevar. Todos los productos que se pueden comprar en los sectores de mostrador pueden ser consumidos a su vez en el local.

Una de las ventajas del negocio es la franja horaria en la que permanece abierto, comenzando el día a las 7 am y finalizando hasta que se va el último comensal, generalmente a las 2 am. Esto permite que el cliente pueda encontrar lo que necesite en cualquier momento del día.

Es importante destacar que el negocio se encarga de proveer a los otros tres locales del grupo de ciertos productos que luego se ofrecen en ellos. Tal es el caso de las pastas frescas, las cuales si bien son distintas las variedades, las mismas se elaboran en el negocio, al igual que los productos de pastelería y el pan de las paneras. Por otro lado, la empresa cuenta con clientes externos que adoptaron la misma modalidad adquiriendo: medialunas para el desayuno en un hotel, pastas frescas en restaurante, tortas y otros productos de pastelería para cafeterías.

La empresa cuenta con una amplia sala de producción en donde se elaboran los productos que ofrece. La misma se encuentra dividida en sectores en donde cada uno elabora productos específicos: sector de pastelería, sector de pastas y sector de panadería. Separada de la sala de producción se encuentra el sector de la cocina. En el caso del depósito, en donde se recibe y almacena la mercadería, el mismo es común para todos los sectores.

Los puestos de trabajo se dividen de acuerdo al sector en el cual desarrollan sus tareas. Actualmente la empresa cuenta con 40 empleados. Cada sector cuenta con su respectivo jefe, los cuales deben reportarse al Gerente de la empresa. El único sector que no cuenta con un jefe es el de “adicionista”, en donde cada uno responde al Gerente; estos son el personal encargado de manejar la caja del restaurante, así como los responsables de la apertura y cierre del local. La máxima autoridad es el Director del grupo (común para los cuatro negocios), y el Gerente debe reportar a éste. La estructura de la empresa se encuentra resumida en el organigrama de la Figura 4. Luego se muestran imágenes del negocio para ayudar al lector a entender la disposición del lugar.

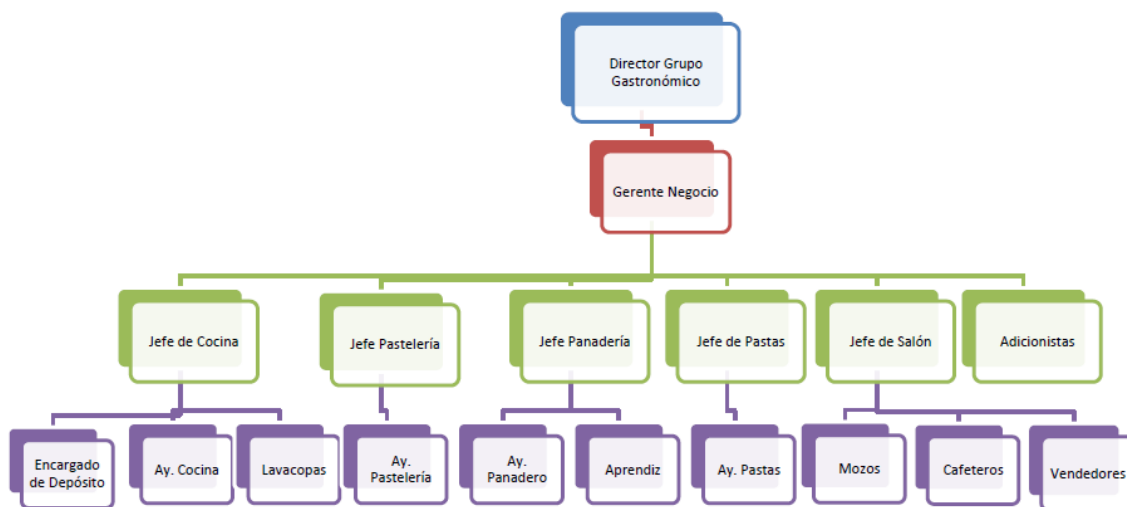


Figura 4. Organigrama de la empresa bajo análisis. Fuente: elaborado por el autor.



Figura 5. Imagen del exterior negocio. Fuente: suministradas por la empresa.



Figura 6. Imagen de la heladería vista desde el salón. Fuente: suministradas por la empresa.



Figura 7. Vista general del salón: barra de cafetería con mesas y detrás los mostradores de venta de pastelería, panadería, fiambrería, pastas y rotisería. Fuente: suministradas por la empresa.

Diagnóstico de la situación inicial

Una de las primeras actividades realizadas como investigador fue la de observar y describir en forma detallada los principales procesos involucrados en la empresa. Si bien la investigación se centra en el análisis de costos y decisiones para la fijación de precios, era necesario observar la empresa como un todo para su mejor comprensión y desarrollo del sistema, el cual depende de variables internas y externas a la empresa.

Fue realizada una primera entrevista de tipo informal con el Director de la empresa, en el mes de Marzo del 2015, con el propósito de comunicar el interés por parte del investigador de realizar el estudio y verificar si existía por parte de la empresa el interés en que la misma fuera realizada. Nuevas entrevistas fueron llevadas a cabo tanto con el Director como con el Gerente de la empresa, así como también visitas al negocio. En las conversaciones se expresó la problemática existente en lo que respecta a la estructura de costos y la fijación de los precios de venta lo que permitió realizar un diagnóstico de la situación actual. Se pudieron observar los procesos que afectan en forma directa a los temas bajo análisis, como son el proceso de compra de mercadería y el de pago a proveedores. Para ello fue necesario entrevistar a los Jefes de cada área así como realizar observaciones y recolectar documentación.

Resulta importante describir los diversos procesos así como identificar los flujos de información que se generan a partir de los procesos involucrados que luego son utilizados para la toma de decisiones por parte del empresario. A continuación se detalla el proceso de compra de las materias primas y pago a proveedores, luego se describe la forma en que el Director de la empresa decide acerca de la fijación de precios y el costeo de cada uno de los productos.

Proceso de compra de materias primas y pago a proveedores

Cada Jefe de sector define la cantidad de mercadería que necesita para su área de producción, confecciona una Orden de Compra, la cual es transmitida al Encargado del Depósito para que realice el pedido al proveedor y a su vez para que al momento de recibir esa mercadería controle que: se solicitó según la Orden de Compra, esté correctamente facturado según la cantidad entregada, y que las condiciones en las que se encuentra el producto sean las adecuadas. En cuanto al control sobre los precios de la mercadería comprada, esta persona no tiene a cargo el control de los precios cobrados por la mercadería recibida.

De la observación durante las horas de trabajo pudo concluirse que si bien no existe un manual de procedimientos escrito para las distintas funciones que deben llevar a cabo cada una de las áreas, los empleados conoce cuáles son las tareas que le corresponden según lo indicado por el jefe de su sector. De todas formas, el nivel de cumplimiento por parte del personal es alto, sin que exista superposición u omisión de funciones, ni malinterpretación de responsabilidades en relación a las órdenes impartidas.

En lo que respecta al proceso de compra propiamente dicho, si bien existe cierto grado de automatización en los sistemas administrativos, no se ha implementado un sistema de gestión que documente sus operaciones y procesos a fin de determinar la posibilidad de existencia de errores.

Luego de la recepción de la mercadería, la misma se conserva en un depósito común a todos los sectores bajo la supervisión del Encargado del depósito. El depósito en el cual se almacena la mercadería cuenta con una cámara de congelados y una cámara de frío, además de contar con el espacio suficiente para almacenar todos aquellos alimentos no perecederos.

En cuanto a la documentación, las facturas y notas de crédito recibidas son archivadas en una carpeta por el Encargado de Depósito, el cual, en forma quincenal, es el

responsable de entregar a la Administración (sector de Pago a Proveedores) la carpeta con las facturas recibidas.

Una vez recibida por parte de la Administración la carpeta que incluye todas las facturas por mercadería durante la quincena, se procede a la carga de las facturas al libro IVA Compras. Automáticamente la carga de las facturas en el sistema permite la confección de las Órdenes de Pago para cada proveedor. Para esta tarea, se utiliza un módulo de un sistema que fue realizado a medida para la empresa. Su fin es justamente, emitir los libros diarios, así como las órdenes de pago.

Se realiza un mayor con el total a pagar a cada proveedor, que luego se resume en una planilla general. Esta planilla se remite a la Administración General para organizar la forma de pago de cada uno. En este sector es donde se encuentra trabajando el Director y Gerente de la empresa. El control de los precios de mercadería se realiza en forma aleatoria al momento de confeccionar el pago cuando se identifica algo poco habitual, o cada tres meses en los casos de los proveedores críticos. Por su parte, la mayoría de los proveedores tienen automatizado el envío de sus listas de precios en los casos en los que existen cambios. Inclusive con algunos se llega a negociar los aumentos (ejemplo, con los proveedores de carnes y pescados). El tener acuerdos con proveedores ayuda a evitar costos incrementales (Nagle y Hogan, 2006).

Para los casos particulares de los insumos críticos, los datos de los precios son guardados en una planilla de Excel, la cual mayormente se encuentra desactualizada y es controlada por el Gerente. Pero argumentando durante la entrevista falta de tiempo para realizar el control o actualización de la planilla, es que prácticamente no se utiliza. Se pudo concluir que la empresa no tiene organizado el control de precios de la mercadería consumida. No es posible saber el precio de la materia prima en un momento determinado debido a que se debe buscar directamente en la factura de compra o en algún resumen del proveedor.

Actualización de precios de venta

El procedimiento para definir los precios de venta de los productos a ser vendidos es llevado a cabo por el Director y el Gerente. Durante un período en el que se encontraban actualizando los precios de la carta, se observó el proceso de fijación de precios. Posteriormente una nueva entrevista fue realizada para confirmar con el Director lo observado durante el proceso y también para entender la estructura de costos de la empresa, siguiendo la visión del Director y del Gerente. En entrevistas más profundas se consultó sobre la existencia de métodos de costeo y sobre el *mark-up* que han definido para fijar los precios.

La actualización de los precios de ventas en restaurante y cafetería, lo que se llama precios en carta, es llevada a cabo por el Director de la empresa, el cual actualiza los precios de todos los restaurantes del grupo en la misma época. No existe una regla rígida sobre el momento en el cual se realizan las actualizaciones, pero en una de las entrevistas el Director afirma que se busca que se hagan cada tres o cuatro meses. Dado el contexto inflacionario actual, afirma que no debería dejar pasar más de tres meses para realizar los cambios e inclusive debería ser más rápido. De todas formas reconoce una cierta dificultad ya que los cambios de precios de venta son lentos, mientras que los aumentos en los precios de la mercadería son más bien automáticos, lo cual no permite que se logre trasladar el aumento total al cliente, debiendo absorber el negocio, durante el primer tramo esos aumentos. Por otro lado, la baja demanda durante ciertos períodos del año, sobre todo teniendo en cuenta la situación económica al momento del análisis, hizo que la competencia opte por no aumentar los precios para evitar caídas en la demanda, lo cual obligó a la empresa a mantenerlos en ciertos productos.

En cuanto a los productos comercializados por la empresa, es importante destacar que se diferencia para un mismo producto su canal de venta: si es vendido para consumo en restaurante y/o cafetería o si es vendido en mostrador (para llevar). En el primer caso para la fijación del precio de venta se tiene en cuenta el servicio brindado por el negocio, mientras que eso no existe en el segundo, pero éste último tiene el costo adicional del envase descartable. El margen de marcación de los productos se encuentra diferenciado en función de la modalidad de comercialización-consumo. En cuanto a la fijación de los precios de venta para los artículos a comercializar en mostrador, los mismos son actualizados por el Gerente del local, en la misma época en que el Director realiza el cambio de carta para los restaurantes.

Para la actualización del precio, se parte como base del precio actual de los productos en la carta. Luego, se tienen en cuenta tres variables:

- Los precios de las principales materias primas, en especial aquellas que representan mayores consumos, como carnes, quesos, fiambres y ciertas bebidas. Los precios se obtienen de las listas de precios que envían periódicamente los proveedores o en ciertos casos, de las mismas facturas de compra.
- La inflación general de precios del sector acumulada del período determinado entre el último cambio de carta y el momento de cambio de precio actual.

-Los precios de la competencia: estos precios se tienen en cuenta, verificando que exista relación con los precios de otros restaurantes, como así también con los negocios de venta en mostrador.

Es decir que el aumento de precios se fija en forma aproximada teniendo en cuenta cambios de precios en las materias primas y la inflación; y posteriormente verificando que los precios no difieran en forma exagerada con los de la competencia. Por su parte, en el caso de ciertos rubros del sector de venta en mostrador, a saber, comidas para llevar, se tiene como premisa que el precio debe ser entre un 10 y un 12 % menor al precio de la carta.

Al momento de realizar la actualización de los precios, dado que se cambian las cartas realizando una nueva impresión de las mismas, se aprovecha ese momento para hacer una revisión de los platos y bebidas que se ofrecen, la cual puede llevar a que se modifiquen, se agreguen o se eliminen ciertos platos o ingredientes de acuerdo a la rotación que tienen, falta de materias primas, aumento excesivo en el precio de algún insumo, etc.

Como control final, se analiza el ticket promedio del cliente, dado que para el Director, definir el precio no consiste simplemente en fijar el precio a cobrar en cada artículo dentro del menú, sino también se debe tener en cuenta el valor que consume en promedio cada cliente. Es decir, el intervalo del consumo promedio que tendrán los clientes del restaurante y/o cafetería.

En cuanto al costeo de cada uno de los platos y productos para vender, la empresa no cuenta con datos sobre el costo de cada uno de ellos. Existe, por parte del Director, la preocupación por saber la estructura de costos de cada uno de los productos, para luego asignarles el precio de venta. La falta de tiempo hace que la empresa aún no cuente con esta información, a pesar de ser considerada útil y necesaria para la toma de decisiones.

A modo de resumen, se observa en la Figura 8, algunos puntos destacados recién tratados.

Director y Gerente a cargo de tomar decisiones en precios
Existe interés en definir explícitamente la estructura de costos de la empresa
Los precios varían de acuerdo al sector en donde son comercializados
Se identifican sólo los costos de algunas materias primas críticas
La actualización de precios se realiza en forma periódica (3 meses)
Competencia que no aumenta el precio debido a la baja demanda
Variables a considerar en la actualización de precios:
- precios proveedores
- inflación acumulada del sector
- precios de venta de la competencia
Falta saber el costo real de cada producto

Figura 8. Resumen elaborado por el autor, de la fase de diagnóstico

4.2 Desarrollo de un modelo conceptual (Investigación Profunda)

Con el objetivo de proponer un sistema que permita cumplir con el problema de investigación, fue necesario definir cuáles eran los requisitos informacionales necesarios y útiles para el desarrollo del sistema. En lo que respecta a estos requisitos, se tuvieron en cuenta los atributos esenciales que destacan Murdick y Munson (1988), Davis y Olson (1987) y Davis (1974) para que la información sea significativa al momento de tomar decisiones.

Los requisitos fueron definidos gracias a las diversas reuniones con el Director y Gerente de la empresa así como su posterior análisis por parte del investigador para verificar cuál era la información realmente utilizada y sobretodo, necesaria para el sistema.

El sistema se planteó mediante el uso de la herramienta de *Microsoft Excel*. Fue elegida esta herramienta porque permite la utilización de planillas integradas, lo cual era uno de los requisitos para poder relacionar las hojas con los distintos datos que alimentan las cédulas de costo de cada producto y que permite exponer luego en forma de resumen en otra hoja.

Como puede observarse en la Figura 9, el sistema que se pretendió desarrollar no es un sistema clásico, sino que es una plataforma de datos cuya formulación genera *outputs* que luego serán usados para la toma de decisiones. Como todo sistema, debe ser alimentado por datos, los cuales serán procesados, generando la información para el proceso decisorio (información sobre la estructura de costos de la empresa y los precios sugeridos de los productos). Se espera que la utilización de esa información termine

siendo un nuevo dato a ser usado por el sistema (*feedback*). Es decir que existe una retroalimentación constante que genera nueva información útil para el empresario.



Figura 9. Descripción del sistema: ingreso de datos que luego son procesados para generar información que será útil para la toma de decisiones. Esas decisiones luego permiten la retroalimentación del sistema, como datos. Fuente: Elaborado por el autor.

Para desarrollar el sistema fue necesario definir cuáles eran los datos requeridos por el mismo. En principio se definieron los siguientes:

- Costo de la materia prima
- Desperdicio por materia prima
- Composición y procedimiento de elaboración de cada producto (detalle de recetas)
- Tiempos de elaboración de cada producto
- Costo de la mano de obra (calculado en horas / hombre)
- Otros costos fijos
- Precios de venta de la competencia
- Precios de venta actuales e históricos
- *Mark-up* definido por el Director
- Volúmenes de ventas en términos monetarios y unitarios durante un período de tiempo determinado (un año)

Se concibió al sistema básicamente como el conjunto de hojas interrelacionadas. En una hoja se identifican los costos de la materia prima, en otra la mano de obra directa y en la tercera los otros costos. Cada una de estas hojas alimenta la ficha de producto. Cada uno de los productos cuenta con su respectiva ficha, la cual se denomina Cédula de costo normalizado y de la cual surge el precio de venta sugerido por el sistema. En cada una se identifican los costos directos de materia prima y mano de obra así como también sus correspondientes costos indirectos.

Finalmente los datos arrojados por las cédulas se resumen en una planilla general en donde se identifica el producto y se compara el precio arrojado por el sistema con el precio de la competencia y el precio actual fijado por el empresario.

El desarrollo del sistema fue concebido teniendo en cuenta los productos más representativos para la empresa y el empresario de forma tal de poder realizar un análisis a la luz de los resultados obtenidos. A continuación se detalla la forma en la que fueron seleccionados los principales productos sobre los que se basa el sistema desarrollado a partir de este trabajo de tesis.

Selección de los artículos críticos

La empresa bajo análisis cuenta con un sistema interno que permite emitir un informe del total de ventas realizadas por cada producto final, durante un período de tiempo. Este es uno de los módulos de un sistema que posee la empresa, el cual fue hecho a medida.

A través de este sistema, se emite un reporte en donde se listan el total de ventas de cada artículo en términos monetarios y unitarios durante todo el año 2014. Se selecciona el período de un año calendario de forma tal de evitar la estacionalidad que puede generarse al analizar variables secuenciales en el tiempo, en este caso, se procura evitar sesgos en la selección de los productos, que pueden ser generados por aumentos o disminuciones de ventas de acuerdo a las estaciones del año, puesto que afectan el consumo de ciertos productos. Por su parte, el sistema arroja información que puede ser clasificada según las ventas hayan sido realizadas en el restaurante o vendidas en el mostrador.

Los datos obtenidos del sistema son exportados a una planilla de cálculo *Microsoft Excel*®. En la misma planilla se agrupan los artículos de forma tal que en cada línea pueda observarse un artículo, diferenciando sus ventas en términos monetarios y unitarios, según hayan sido vendidos en el restaurante, en el mostrador y la suma de ambos.

La cantidad de productos finales a analizar totalizaba 707. Para una mejor apreciación de la información, se decidió agrupar cada uno de los artículos en ocho familias, en función del tipo de producto del cual se trataba y de cómo el negocio generalmente agrupa los artículos: productos de reventa, producto de pastelería, panadería, pastas, platos gourmet (aquellos que insumen materia prima que tiende a ser más costosa o platos que demandan mayor tiempo de elaboración), minutas (o platos simples), postres y entradas.

Como puede observarse en la Figura 10, dentro de cada familia, se identificaron diversos rubros en los casos en donde era necesario, teniendo en cuenta la materia prima que insumen y la complejidad en su preparación.

FAMILIA	RUBRO	EJEMPLO DE PRODUCTO
1. Productos de Reventa	1.1 Delicatessen	Mermelada Don Bartolomeo
	1.2 Fiambres	Jamón Serrano Espuña
	1.3 Heladería	Kilo de Helado
	1.4 Cafetería	Cappuccino
	1.5 Bebidas sin alcohol	Gaseosa (botella de vidrio)
	1.6 Bebidas con alcohol	Heineken de Lt.
2. Pastelería	2.1 Pastelería	Alfajor Don Bartolomeo
3. Panadería	3.1 Panificados	Facturas
	3.2 Especialidades panadería	Palmeritas
4. Pastas y Salsas	4.1 Pastas Rellenas Simples	Sorrentino de jamón y queso
	4.2 Pastas Rellenas Especiales	Lasagna de carne, jamón y queso
	4.3 Pastas simples	Fettuccine
	4.4 Salsas	Salsa Bolognesa
5. Platos Gourmet	5.1 Platos de Carnes y Pescados	Churrasquito Criollo
	5.2 Platos con Pollo	Pastora
	5.3 Ensaladas Especiales	Ensalada Austral
	5.4 Sandwiches Especiales	Sándwich de Lomito
	5.5 Pizzas especiales	Pizza Don Corleone
6. Minutas	6.1 Minutas	Milanesa de Peceto
7. Postres	7.1 Postres	Copa Dolce
8. Entradas	8.1 Entradas	Rabas

Figura 10. Clasificación en familias y rubros, con ejemplos de productos. Fuente: Elaborado por el autor.

Para seleccionar los productos más relevantes para la empresa y el análisis en cuestión se realizó una selección primaria de la cual se identificaron 201 productos de los 707 iniciales, y luego una secundaria, la cual arrojó un total de 74 productos.

Como primer criterio de selección, se consideraron dos variables de referencia. Aquellos productos que cumplieran con un determinado criterio de selección en ambas variables de referencia eran seleccionados.

En lo que respecta al segundo criterio de selección, el mismo se basó en una regla objetiva y otra subjetiva. Se calculó un índice de relevancia para cada artículo y luego se realizó una apreciación sobre la importancia de cada producto para la empresa.

Primer criterio de selección

La primera variable a considerar fue la **rotación anual del producto**, entendida como el total de ventas a lo largo del año 2014 **en unidades físicas** y la segunda su **porcentaje de ventas sobre el total de las mismas en unidades monetarias**. Cabe aclarar que en un principio, la segunda variable a utilizar sería el margen de contribución de cada producto. Debido a que el conocer este dato implicaba necesariamente contar con el costo de cada producto y teniendo en cuenta que es un dato que carece la empresa (y que es una de las razones que motivó el trabajo en sí), se optó por utilizar el porcentaje de ventas sobre el total, considerada de todas formas útil para el análisis en sí.

Se confeccionó una Planilla en donde se detallan el total de los productos, agrupados por familia y rubro, detallando el total de ventas para el año 2014, en unidades (rotación) y el porcentaje de ventas sobre el total. Se identifican por separado las ventas de restaurante de las ventas de mostrador, así como la suma de ambas. A continuación se muestra la tabla de rotación y porcentajes de ventas para cada producto. En el Apéndice I del trabajo se puede apreciar la tabla completa para la totalidad de artículos.

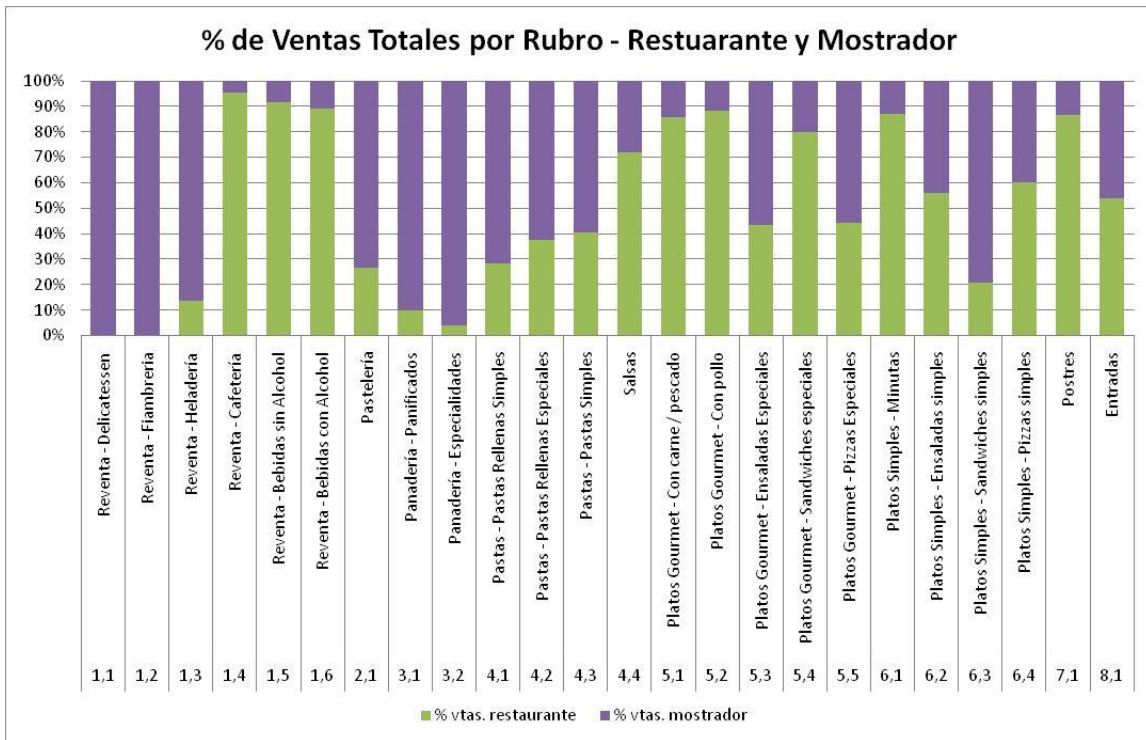


Figura 11. Relación entre las ventas de restaurante y las de mostrador en función del porcentaje de ventas totales de cada rubro. Fuente: Elaborado por el autor.

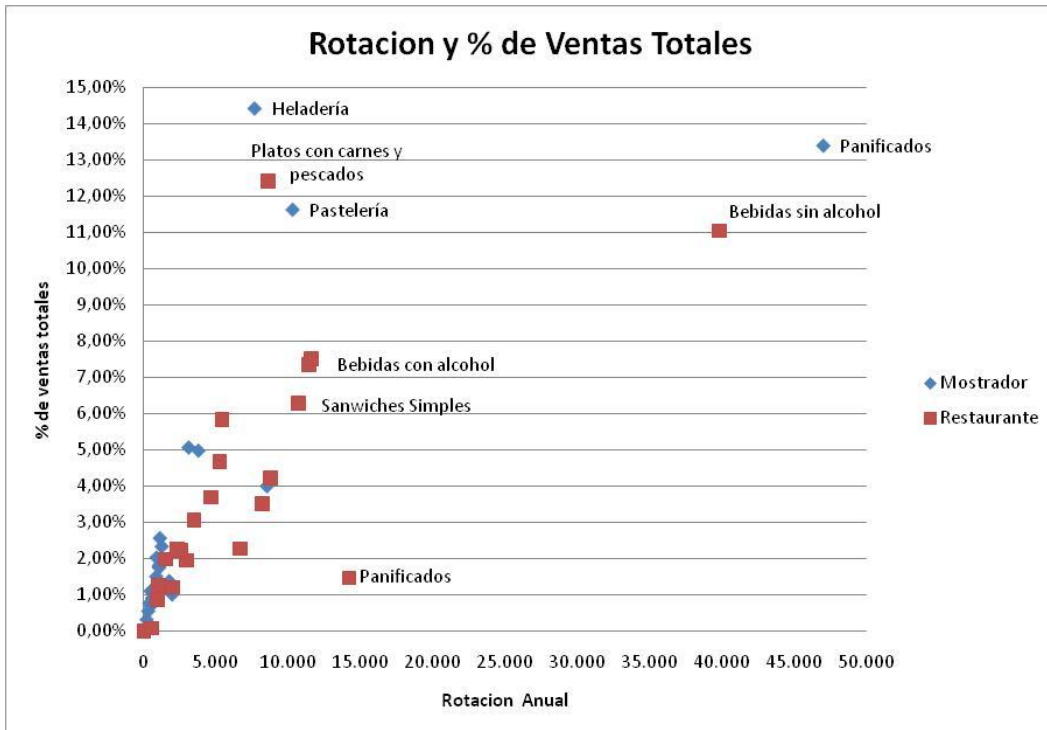


Figura 12. Relación entre la rotación en unidades vendidas anuales con respecto al porcentaje de ventas totales anuales, para cada rubro, según sean ventas de restaurante (cuadrado) o de mostrador (diamante). Fuente: Elaborado por el autor.

Tabla 1
Matriz de selección de productos

Matriz de Selección de Productos - 1era Selección							
ARTÍCULOS		TOTAL		RESTAURANTE		MOSTRADOR	
Cantidad	Variables	Rotación	% sobre Vtas.	Rotación	% sobre Vtas.	Rotación	% sobre Vtas.
270	1. Productos de Reventa	133.789	30,90%	121.464	35,55%	12.288	20,24%
	Promedio	496	0,11%	450	0,13%	46	0,07%
	Mínimo	1	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	20.698	3,74%	20.564	5,35%	2.557	5,08%
	Desvío	1.963	0,36%	1.945	0,49%	204	0,38%
51	2. Pastelería	19.014	6,50%	8.756	4,22%	10.258	11,64%
	Promedio	373	0,13%	172	0,08%	201	0,23%
	Mínimo	1	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	4.497	0,76%	1.465	0,54%	3.479	2,48%
	Desvío	792	0,17%	298	0,13%	558	0,43%
35	3. Panadería	62.983	5,79%	14.911	1,59%	48.072	15,26%
	Promedio	1.800	0,17%	426	0,05%	1.373	0,44%
	Mínimo	2	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	44.061	2,24%	5.551	0,52%	41.992	6,98%
	Desvío	7.462	0,39%	1.285	0,13%	7.079	1,22%
109	4. Pastas y Salsas	26.083	10,82%	16.576	9,75%	9.507	13,23%
	Promedio	239	0,10%	152	0,09%	88	0,12%
	Mínimo	6	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	2.243	0,90%	1.060	0,74%	2.243	2,93%
	Desvío	314	0,13%	218	0,14%	254	0,34%
91	5. Platos Gourmet	19.566	17,38%	16.866	22,20%	2.784	6,68%
	Promedio	217	0,19%	185	0,24%	31	0,07%
	Mínimo	3	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	1.506	1,20%	1.363	1,59%	371	0,95%
	Desvío	242	0,22%	219	0,29%	63	0,16%
75	6. Minutas (Platos Simples)	84.577	18,56%	20.168	14,49%	64.409	27,75%
	Promedio	1.128	0,25%	269	0,19%	859	0,37%
	Mínimo	3	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	21.672	2,37%	2.443	2,19%	20.719	7,31%
	Desvío	2.852	0,36%	364	0,30%	2.743	1,00%
43	7. Postres	12.587	5,59%	11.592	7,53%	995	1,18%
	Promedio	293	0,13%	270	0,18%	23	0,03%
	Mínimo	12	0,00%	12	0,00%	0	0,00%
	Máximo	816	0,50%	815	0,72%	176	0,21%
	Desvío	235	0,11%	220	0,16%	42	0,05%
33	8. Entradas	13.738	4,47%	5.253	4,68%	8.486	4,01%
	Promedio	416	0,14%	159	0,14%	257	0,12%
	Mínimo	5	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
	Máximo	7.526	0,85%	1.244	0,83%	6.282	2,43%
	Desvío	1.295	0,19%	252	0,21%	1.099	0,43%
707	TOTAL DE ARTÍCULOS						

Fuente: Elaborado por el autor

Los datos fueron plasmados en una matriz en donde se obtiene un detalle de la cantidad de artículos por familia. A su vez se calculó el promedio de rotación y el porcentaje de ventas así como también su desvío para conocer la variabilidad que presentan con respecto a la media. También se observaron los valores máximos y mínimos.

Como se explicó anteriormente, los productos seleccionados deben cumplir el criterio de selección en ambas variables, es decir en rotación y en porcentaje sobre ventas totales. El criterio de selección empleado fue en base al promedio, dejándose de lado todos aquellos artículos que no superaban la media tanto en rotación como en porcentaje de ventas simultáneamente.

La selección se hizo por separado: por un lado se seleccionaron productos del listado agregado, luego desagregando aquellos de venta en restaurante y los de mostrador, visto que se consideraba que de analizarlos en conjunto se perderían datos debido a que no son comparables los resultados para uno y otro canal de comercialización en muchos de los productos. Por ejemplo, las ventas de bebidas (productos dentro del rubro "productos de reventa") se realizan principalmente en el restaurante, siendo mínima la venta de bebidas para llevar. Dentro de ese rubro, en el sector mostrador, los helados alcanzan un porcentaje de ventas considerablemente mayor. En el rubro minutas, los sándwiches de miga representan el mayor porcentaje de ventas de mostrador, mientras que para el restaurante son los platos simples. En caso de analizar sólo por la suma de ambos sectores, se dejaban de lado varios artículos que, como se observará luego, resultan sustanciales para la empresa y por lo tanto deben ser analizados.

Se seleccionaron 201 productos de los 707 iniciales.

Segundo criterio de selección

Bajo el primer criterio de elección, la cantidad de artículos seleccionados fue de 201, lo cual representaba un número aún muy alto para el análisis que se pretendía realizar. Se optó por ejecutar una nueva selección. En este caso, para la identificación final de los productos, se utilizaron dos criterios, un criterio objetivo y otro subjetivo.

Como criterio objetivo se pensó un índice de relevancia para cada producto, el cual resultaba de la multiplicación entre la rotación anual del producto y su porcentaje en las ventas totales. El mismo fue calculado para cada producto; sea de restaurante, de mostrador, como la suma de ambos. Es decir que cada artículo cuenta con tres índices

de relevancia. Una vez ordenados de mayor a menor relevancia según el índice, se seleccionaron los primeros 5 artículos de cada familia.

El segundo criterio, de naturaleza subjetiva, tuvo en cuenta la importancia de los mismos para el negocio así como también ciertas necesidades por parte del gerente en saber determinados costos de algunos artículos en particular, motivo por el cual en ciertos casos se dejaron de lado ciertos productos y se adicionaron otros.

Por ejemplo, en el caso de la familia pastas y salsas, se incluyeron los ñoquis de papa, por tratarse de un producto que, si bien quedaba excluido en la última selección, tiene un alto consumo en los otros locales de la firma y existía el interés por parte del director en conocer su costo.

En el caso de los productos de reventa, por tratarse de una categoría compuesta por varios rubros (6 en total) se amplía el número de corte de selección a los primeros 9 productos, de forma tal de que queden incluidos productos de distintos rubros. A continuación, en las Tablas 2, 3 y 4 se explica el proceso de selección de los productos para el total de ventas (ventas de restaurante + mostrador), las de restaurante y las de mostrador.

Tabla 2

Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Totales

Orden	Productos de Reventa - TOTAL	Rotación	% Vtas.	Índice de relevancia
1	CAFE JARRITO	20.698	3,73%	772,85
2	GASEOSA VIDRIO	13.026	2,40%	312,30
3	CAFE CHICO	11.841	1,62%	192,41
4	AGUA SIN GAS	9.847	1,78%	175,35
5	CAFE CON LECHE	10.313	1,06%	109,27
6	AQUARIUS	6.247	1,11%	69,42
7	EXPRIMIDO NARANJA GDE	3.284	1,04%	34,31
8	CAFE DOBLE	4.946	0,63%	31,13
9	HEINEKEN LITRO	2.195	1,17%	25,71
10	SODA BON AQUA	3.700	0,68%	25,22
11	VASO CHICO	2.557	0,57%	14,45
12	CAPPUCCINO CUATRO COLORES	2.783	0,51%	14,29
13	JARRA GASEOSA	1.975	0,71%	13,96
14	GASEOSA LATA	2.726	0,50%	13,70
15	HELADO DOS BOCHAS	2.243	0,60%	13,56
16	TE CLASICO	3.137	0,34%	10,82
17	EXPRIMIDO NARANJA CH	2.150	0,34%	7,33

Nota: Selección de los 9 primeros artículos según el índice de relevancia para los productos de reventa teniendo en cuenta la suma de las ventas de restaurante y mostrador. Fuente: Elaborado por el autor.

Tabla 3*Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Restaurante*

Orden	Productos de Reventa - RESTAURANTE	Rotación	% Vtas.	Índice de relevancia
1	CAFE JARRITO	20.564	5,35%	1099,16
2	CAFE CHICO	11.792	2,33%	274,90
3	AGUA SIN GAS	9.708	2,54%	247,04
4	CAFE CON LECHE	10.203	1,49%	151,89
5	AQUARIUS	5.868	1,55%	90,94
6	EXPRIMIDO NARANJA GDE	3.284	1,51%	49,46
7	CAFE DOBLE	4.851	0,87%	42,43
8	SODA BON AQUA	3.700	0,98%	36,35
9	HEINEKEN LITRO	2.025	1,61%	32,69
10	CAPPUCCINO CUATRO COLORES	2.783	0,74%	20,60
11	HELADO DOS BOCHAS	2.243	0,87%	19,54
12	GASEOSA LATA	2.606	0,71%	18,39
13	TE CLASICO	3.137	0,50%	15,60
14	EXPRIMIDO NARANJA CH	2.150	0,49%	10,57
15	SER CITRUS	1.924	0,53%	10,15

Nota: Selección de los 9 primeros artículos según el índice de relevancia para los productos de reventa teniendo en cuenta sólo las ventas de restaurante. Fuente: Elaborado por el autor.

Tabla 4*Índice de relevancia para productos de reventa: Ventas Mostrador*

Orden	Productos de Reventa - MOSTRADOR	Rotación	% Vtas.	Índice de relevancia
1	VASO CHICO	2.557	1,84%	47,13
2	PROMO HELADO 2 KG	779	5,07%	39,52
3	1/2 KG	711	1,66%	11,79
4	VASO MEDIANO	1.094	1,01%	11,09
5	VASO GRANDE	929	0,93%	8,66
6	1 KG	433	1,88%	8,11
7	1/4 KG	727	0,90%	6,58
8	GASEOSA 1,5 LT.	605	0,44%	2,67
9	QUESO RALLADO.	658	0,40%	2,62

Nota: Selección de los 9 primeros artículos según el índice de relevancia para los productos de reventa teniendo en cuenta sólo las ventas de mostrador. Fuente: Elaborado por el autor.

Teniendo en cuenta el criterio subjetivo, no se podría considerar el análisis completo del rubro heladería dejando de lado el artículo ¼ kilo de helado, al igual que el 1 kilo. Lo mismo en el caso de la cafetería con el café Cappuccino, el cual se incorporó a la lista, dejando de lado el queso rallado vendido en atención al público. Como se muestra a continuación, la selección final para la familia productos de reventa fue de 19 productos.

Orden	Productos de Reventa Seleccionados
1	1 KG
2	1/2 KG
3	1/4 KG
4	AGUA SIN GAS
5	AQUARIUS
6	CAFE CHICO
7	CAFE CON LECHE
8	CAFE DOBLE
9	CAFE JARRITO
10	EXPRIMIDO NARANJA GDE
11	GASEOSA 1,5 LT.
12	GASEOSA VIDRIO
13	HEINEKEN LITRO
14	PROMO HELADO 2 KG
15	QUESO RALLADO
15	SODA BON AQUA
16	VASO CHICO
17	VASO GRANDE
18	VASO MEDIANO
19	CAPPUCCINO CUATRO COLORES

Figura 13. Productos de reventa seleccionados luego de usar el segundo criterio. Fuente:
Elaborado por el autor.

En cuanto a las entradas, la situación fue diversa, se seleccionaron solo dos artículos ya que el rubro es muy acotado y se incorporó el artículo canapé, que si bien tiene un precio individual, puede no haber figurado el total de ventas reales en el sistema debido a que generalmente se vende dentro de combos o en los servicios de catering.

Luego de la aplicación de los dos criterios anteriormente enunciados para cada familia de productos, se llegó a una selección **final de 74 productos**. A continuación en la Figura 14, se detalla la lista de productos seleccionados clasificados según la familia a la cual corresponden, para luego continuar con el análisis.

PRODUCTOS SELECCIONADOS			
PRODUCTOS DE REVENTA	CAFE JARRITO	PLATOS GOURMET	MEDALLONES DE LOMO CON ESPAÑOLAS Y CHAMP.
	GASEOSA VIDRIO		ENSALADA DE LANGOSTINOS
	CAFE CHICO		PIZZA 4 QUESOS (PARA LLEVAR)
	AGUA SIN GAS		PIZZA PALMITOS (PARA LLEVAR)
	CAFE CON LECHE		ENSALADA CESAR CON GAMBAS
	AQUARIUS	PLATOS SIMPLES	MIGA JAMÓN COCIDO Y QUESO
	EXPRIMIDO NARANJA		MIGA CRUDO Y QUESO
	CAFE DOBLE		TOSTADO JAMON Y QUESO
	HEINEKEN LITRO		MIGA JAMÓN COCIDO PRIMAVERA
	SODA BON AQUA		MIGA CESAR CON POLLO
	CAPPUCCINO CUATRO COLORES		TOSTADO JAMON Y QUESO CHICO
	VASO CHICO		MILANESA DE PECETO
	PROMO HELADO 2 KG		SAND. LOMITO
	1/2 KG		ENSALADA CESAR CON POLLO
	VASO MEDIANO		MIGA CRUDO PALMITOS Y SALSA GOLF
VASO GRANDE	ENTRADAS	EMPANADAS	
1 KG		RABAS	
1/4 KG		CANAPÉ	
GASEOSA 1.5 LT.	PASTAS Y SALSAS	RAVIOLES DE VERDURA FRESCOS	
PANADERÍA		FACTURA UNIDAD	SORRENTINO DE JAMON Y MOZZARELLA
		MEDIALUNA DULCE	SALSA BOLOGNESA
		MEDIALUNA SALADA	SALSA BOLOGNESA PARA LLEVAR
		MIÑONES x KG.	LASAGNA DE CARNE, JAMON, QUESO
		CANASTITA DE TOSTADAS	SALSA ROSA
		PAN DE CAMPO x KG.	RAVIOL DE VERDURA
		FACTURA PROMO	SORRENTINOS DE JC Y MOZZARELLA FRESCOS
	PASTELERÍA	CUADRADITOS	RAVIOLES MEDITERRANEOS FRESCOS
CHEESECAKE CLASICO ENTERO		SORRENTINOS DE RICOTTA, MOZZA. Y NUEZ FRESCO	
CHEESECAKE CLASICO PORCION		ÑOQUIS DE PAPA FRESCOS x KG.	
TIRAMISU		POSTRES	COPA DOLCE
ALFAJOR DON BARTOLOMEO			COPA IL MERCATO
MASAS FINAS x KG.	TRIFLES DE LIMON Y FRUTOS		
PLATOS GOURMET	PASTORA		FRAPPUCCINO
	ENSALADA AUSTRAL		ENSALADA DE FRUTAS
	MATAMBRE DE CERDO AL LIMON	COPA FRUTOS DEL BOSQUE	
	POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBO	TRIFLES DE FRUTILLA	
	CHURRASQUITO CRIOLLO	LICUADO CON LECHE	

Figura 14. Listado de Productos Seleccionados. Fuente: Elaborado por el autor.

Recopilación y verificación de las recetas

Una vez definidos los productos que son utilizados como base para el análisis en el sistema, se procedió a la recopilación de las recetas junto con los procedimientos de elaboración de cada uno de ellos. El análisis de documentos fue utilizado, teniendo en cuenta que los jefes de cada sector contaban con fichas de las recetas por escrito, en donde se observa la cantidad de materia prima requerida para la receta y las cantidades de producto final que se obtienen. Por otro lado, en las entrevistas con ellos se corroboró que las recetas con las que contaban eran las utilizadas al momento de la investigación, y en aquellos casos en donde estaban desactualizadas se modificaron las cantidades o se corrigieron las variaciones en las mismas.

Cuando no se contaba con las recetas, se utilizaron las entrevistas con los jefes del área correspondiente para poder completar las fichas con las recetas de los productos

faltantes. Luego, a través de la observación, se verificaron estas recetas registrándolas durante la jornada laboral, de forma tal de documentar las cantidades y el procedimiento de elaboración de cada una de ellas. El mismo procedimiento fue realizado en el caso de las recetas existentes.

Es decir que se hizo una revisión de todas las recetas para comprobar que las cantidades indicadas en la misma eran las utilizadas en la actualidad, así como también para poder calcular los desperdicios en las materias primas (dato necesario para poder calcular luego el costo de la receta).

Del total de los 74 productos, 19 pertenecían a productos listos para su venta (productos de reventa) con lo cual no implican el desarrollo de recetas. Por otro lado, se identificaron 5 productos duplicados, entendidos como aquellos productos para los cuales existe una única receta pero son comercializados de diversa forma. Por ejemplo, la receta de los ravioles de verdura es la misma a pesar de que su venta sea como plancha en mostrador y como porción lista en restaurante. Por lo tanto se debía desarrollar recetas para 50 productos.

Además de las recetas de los 50 artículos seleccionados, se debieron desarrollar las recetas de los productos pre elaborados, es decir aquellos productos que forman parte del producto final y que requieren de un proceso de elaboración, pero no están destinados a la venta como producto final, lo que en gastronomía se denomina *mise en place*. Un mismo producto pre elaborado puede ser utilizado en la elaboración de más de un producto final. Por ejemplo: la crema se utiliza para la elaboración de postres, copas heladas y del café cappuccino. Algunas salsas, como la salsa *champignon* para el lomo y para un plato con pollo o la salsa *bolognesa* que también se utiliza para la *lasagna* de carne. En la elaboración de pastas, las masas de base que luego en función del relleno se elaboran distintos tipos, entre otros. El total de los productos pre elaborados fue de 25, los cuales se encuentran detallados en la Figura 15.

Productos Pre-elaborados	
1	ADEREZO MAYONESA
2	ADEREZO CAESAR
3	MIX CONDIMENTO PARA COCINAR
4	MASA DE PREPIZZAS
5	SALSA DE TOMATE PARA PIZZA
6	RELLENO CANAPÉ
7	CREMA
8	CREMA NUTELLA
9	CREMA PASTELERA
10	PLACAS DE EMPASTE - FACTURAS
11	BASTONES - FACTURAS
12	MASA BLANCA PASTA RELLENA
13	MASA AMARILLA PASTA RELLENA
14	MASA VERDE PARA PASTA RELLENA
15	MASA ÑOQUIS DE PAPA
16	RELLENO RAVIOLES DE VERDURA
17	RELLENO SORRENTINO BLANCO DE JC Y MOZZA
18	RELLENO RAVIOL MEDITERRÁNEO
19	RELLENO SORRENTINO DE RICOTTA
20	MASA TAPAS EMPANADAS
21	RELLENO EMPANADAS DE CARNE
22	SALSA BLANCA
23	SALSA FILETTO
24	SALSA BOLOGNESE
25	SALSA CHAMPIGNON

Figura 15. Listado de productos pre-elaborados. Fuente: Elaborado por el autor.

Es decir que teniendo en cuenta el total de productos finales seleccionados a los cuales se le debe confeccionar su respectiva receta (50), junto con los productos pre elaborados (25) se debieron confeccionar 75 recetas. Es importante destacar que cada producto debía contar con su respectiva cédula de costo normalizado más allá de que se trate de un producto de reventa o duplicado, en ese caso, se confeccionaron 99 fichas de cédula de costo normalizado. A continuación se destacan algunas cuestiones relevantes en la determinación de las recetas utilizadas para los productos seleccionados:

- Las masas finas se venden por kilo. Existe una amplia variedad de masas, es decir que este artículo “masa fina por kilo” está compuesto por varios tipos de masas, cada una con su respectiva receta, que se venden mezcladas, sin saber la cantidad exacta de cada una de las cuales presenta distinta receta. En este

caso, se seleccionó la más representativa de todas las masas preguntándole al personal de venta de mostrador cuál era el tipo de masa más elegida por el cliente. Es por eso que se decidió confeccionar la receta de la “roseta de chocolate”.

- Otro artículo similar es el cuadradito, el cual cuenta con seis variedades, pero se venden todos bajo el nombre “cuadradito”, con lo cual no es posible identificar cual fue el más vendido. Por lo tanto se seleccionó el cuadradito *brownie* que por el tipo de receta se lo consideró el de menor costo y por otro lado el más vendido luego de consultarle a los vendedores de atención al público. Sin embargo, también se incorporó a los artículos el cuadradito de frutos secos, dado que se supone que contiene mayor costo debido a que su receta incluye grandes cantidades de frutas secas, uno de los insumos más costosos en la pastelería.
- Otra aclaración que debe ser hecha es con respecto al helado. Este producto es vendido por peso. Pero no se sabe por sistema qué sabor o sabores se venden en cada unidad vendida. A fin de mes, la empresa realiza con conteo de las ventas que surge de diferencias de stock y de ese modo se obtienen las ventas de cada uno de los sabores. Para poder realizar la ficha de los productos helados, se optó por calcular el promedio de costo de los sabores más vendidos, en función del control generado por la empresa en el mes de Diciembre 2015. Este dato fue plasmado en la planilla de materia prima.

En todas las recetas se unificaron las unidades de medida, convirtiendo las recetas en kilo, litro y unidad. Este dato coincide luego con la hoja de costo de materia prima, como se verá en la próxima sección, el precio de la misma se encuentra expresado en estas tres unidades de medida.

Relevamiento de los precios de las Materias Primas

Una vez obtenidas todas las recetas de los productos y de los productos pre elaborados que se utilizan en los primeros, se procedió a elaborar un listado con el total de artículos de materia prima directa necesarios para la producción de cada uno de ellos. Se obtuvo un total de 265 artículos, los cuales son comprados en mayor o menor medida a alrededor de 30 proveedores distintos.

Para una mejor identificación y presentación de los datos, cada uno de los artículos fue clasificado según su rubro: (a) aceites y conservas, (b) harinas, especias, dulces y pan, (c) fiambres, lácteos y huevos, (d) frutas y verduras, incluidas las frescas y congeladas,

(e) carnes rojas, (f) aves, (g) pescados y mariscos, (h) otros productos secos, como el café tostado, (i) helados, (j) bebidas y por último (k) envases descartables.

Se elaboró un cuadro, incorporando al listado original, columnas que permitan identificar: la marca de cada artículo, el proveedor al cual se le compra, la forma en la que el producto llega a la empresa (presentación) y su costo neto de impuestos, según la presentación del producto. En la Tabla 5, puede observarse un resumen del cuadro, para algunos productos del rubro Fiambres, Lácteos y Huevos.

Tabla 5

Cuadro de precios de las materias primas

MATERIAS PRIMAS											
Productos	Presentación	Marca	Proveedor	Neto	Unidad	Neto Unitario	Dto.	% Dto	Neto c/Dto.	Imp. Internos	Costo
Fiambres, Lácteos y Huevos											
Bondiola Seca Cabaña Arg.	kilo	Cabaña Arg.	Fiordelmondo	\$187,87	kilo	\$187,87	\$ 0,00	0,00%	\$ 187,87	\$0,00	\$187,87
Crema de Leche	x 10 lt.	Ilolay	Fiordelmondo	\$414,22	lt.	\$41,42	\$ 0,00	0,00%	\$ 41,42	\$0,00	\$41,42
Crema de Leche	x 10 lt.	Pouch	Trayen	\$ 367,26	litro	\$ 36,73	\$ 0,00	0,00%	\$ 36,73	\$0,00	\$36,73
Crema Vegetal	x 1 lt.	Chantipak	Fiordelmondo	\$50,63	lt.	\$50,63	\$ 0,00	0,00%	\$ 50,63	\$0,00	\$50,63
Dulce de Leche Est. Colonial	400 gs.	La Serenisima	La Serenisima	\$ 15,60	kilo	\$ 39,00	\$ 0,00	0,00%	\$ 39,00	\$0,00	\$39,00
Dulce de leche Repostero	x 10 kg.	Cil.	Fiordelmondo	\$287,64	kilo	\$28,76	\$ 0,00	0,00%	\$ 28,76	\$0,00	\$28,76
Dulce de Leche Repostero	500 gs.	La Serenisima	La Serenisima	\$ 18,22	kilo	\$ 36,44	\$ 0,00	0,00%	\$ 36,44	\$0,00	\$36,44
Fiambre de Cerdo	pieza	Cabaña Arg.	Fiordelmondo	\$68,81	kilo	\$68,81	\$ 0,00	0,00%	\$ 68,81	\$0,00	\$68,81

Fuente: Elaborado por el autor

En la planilla se identifica la marca de cada producto y el proveedor a quien se le compra, de forma tal que la hoja de materia prima también sirva de información para que se pueda realizar un análisis comparativo en relación al precio con respecto a artículos similares o iguales ofrecidos por otros negocios. Esto puede facilitar al Director o al Gerente el análisis de los precios de la mercadería para compararlo con un mismo producto de otra marca o con productos vendidos por otros proveedores.¹

Otro motivo por el cual se identificó la marca y el proveedor fue porque un mismo tipo de artículo puede ser comprado a más de un proveedor. Por ejemplo en el caso del queso crema, se compra a tres proveedores distintos. Para ciertos productos, se utiliza el de menor precio debido a que no afecta al producto final, por lo tanto el sistema debe reflejar esa situación, adoptando en la receta el artículo de menor precio. Por consiguiente, la hoja de recetas selecciona, en caso de que haya varios artículos

¹ A los efectos de que el empresario pueda realizar esa comparación, en el sistema desarrollado se adicionó una sección en donde se calcula el precio final de cada producto, es decir, se le incorporan los impuestos correspondientes a cada artículo en función del proveedor y el tipo de producto (a la harina le corresponde el 10,5 % de IVA, mientras que al resto de los artículos el 21%, algunos proveedores son agentes de percepción, etc.) de forma tal de obtener el precio final unitario. De este modo, se puede comparar con el precio cobrado por otros proveedores.

iguales, el de menor valor cuando la receta indica que es indistinto el uso de un artículo en particular. Situación similar se produce con el queso mozzarella. Además se supone que esta situación, que facilita conocer el costo de la mercadería prácticamente al instante, permite que se tomen este tipo de decisiones más rápidamente, con el sólo hecho de observar la planilla.

Una situación particular con la mercadería fue en el caso de recetas que utilizan un producto de una marca en particular (que no necesariamente se pueda comprar a un único proveedor). En ese caso, el detalle correspondiente a la materia prima o su respectiva marca debe aclararse en la ficha de receta. Por ejemplo, el baño de chocolate utilizado para la elaboración de uno de los postres del sector pastelería, se elabora con una determinada marca, pues la consistencia del mismo es mejor, mientras que para el resto se utiliza otro tipo de artículo.

Resulta necesario aclarar que no se tiene en cuenta el Impuesto al valor agregado dado que la empresa es responsable inscripto por lo tanto el IVA es trasladable. Tanto los valores de venta como los de compra son netos de este impuesto.

Luego se identifica el tipo de unidad de medida que le corresponde a ese artículo en función de la receta y se calcula su costo por unidad de medida (costo por kilo, litro o unidad). Este valor es neto de descuentos y se le adicionan los impuestos internos no recuperables. Según los acuerdos comerciales que tiene la empresa, algunos proveedores realizan descuentos, los cuales pueden ser porcentajes sobre el precio, valores fijos, 2 x 1, 1+1 (se cobra uno y el otro es sin cargo), entre otros.

Por ejemplo, de acuerdo a la variedad de queso, el mismo puede estar presentado en horma o barra, pero su precio de venta es por kilo. Lo mismo en el caso del jamón que es por pieza. En estos y otros casos, simplemente se transcribe el precio de la factura. Las latas de conservas generalmente contienen 900 grs. de producto sin escurrir. En el caso de las verduras, muchas veces se venden por kilo pero otras veces su precio de venta es de acuerdo a la presentación la cual puede ser también cajón, jaula, bolsa, atado o paquete. El helado se recibe en baldes de 10 litros, pero la unidad de medida de la empresa es el kilo por lo que se debe saber cuánto pesa cada balde, y el peso del balde varía de acuerdo al sabor de helado. Para estos últimos casos se debieron verificar (en algunos casos pesando los artículos al ser recibidos) las cantidades y así adecuarlo a las unidades de medida expresadas en las recetas.

Los mismos fueron obtenidos de las facturas de compras durante ese período de tiempo, así como también de las listas de precios de los proveedores para igual período de tiempo.

Análisis de desperdicios / mermas

Las recetas son confeccionadas indicando cantidades de las materias primas “limpias”, es decir, en su estado aprovechable. Cuando se indica la cantidad del producto se supone que el mismo se encuentra listo para ser utilizado en la receta. Generalmente, cuando se recibe la materia prima, la mayoría llega en un estado bruto que implica un proceso de limpieza y eliminación de partes no utilizables del producto (desperdicios, mermas de descongelación, etc.). En otros casos, se debe tener en cuenta que el proceso de cocción reduce la materia prima; por ejemplo, no es lo mismo 250 gramos de lomo crudo que cocido.

Para obtener este dato, al momento de realizar las recetas, se llevaron a cabo pruebas, las cuales se denominaron pruebas de rendimiento. Para ello se realizaron pesajes del producto bruto y luego de su preparación (se lava, limpia, corta, marca, etc.) para determinar su peso neto. De este modo, fue posible calcular el rendimiento de cada uno.

Se elaboró un multiplicador, de forma tal que ese valor se encuentre presente en las fichas de las recetas y permita el cálculo del producto bruto necesario para luego saber el costo total de cada uno de los ingredientes, con el desperdicio incluido. El multiplicador para cada artículo quedó fijo como norma y se aplicó para cada receta que incluyera el mismo.

Es decir que al ser multiplicado este índice de rendimiento por la cantidad neta necesaria para confeccionar el producto, se obtiene la cantidad bruta. Esta cantidad multiplicada por el costo permite obtener el costo total de la materia prima que se requiera para la elaboración de cada producto.

Esta información sistematizada fue introducida en una tabla (Tabla 6), de forma tal de contener la información para cada materia prima, la cual puede repetirse en más de una receta. Además es un dato que podría servir como referencia para la confección de nuevas recetas. Los desperdicios fueron calculados durante las entrevistas y verificados luego con la observación. Para ciertos productos en donde no era posible realizar la prueba, se acudió a documentos recabados de la teoría en donde se podían observar ciertos multiplicadores para algunos alimentos, como la Tabla de relación peso/volumen de Vázquez y Witriw (1997).

Tabla 6
Desperdicios de los alimentos

ALIMENTOS	Multiplicador	% de Desechos	ALIMENTOS	Multiplicador	% de Desechos
FRUTAS			VERDURAS		
Banana	1.35	25%	Acelga	1.66	40%
Durazno	1.16	14%	Ajo	1.29	23%
Frutilla	1.04	4%	Berenjenas	1.15	13%
Kiwi	1.25	20%	Batata	1.25	20%
Limón	1.56	36%	Brócoli	2.00	50%
Manzana	1.14	12%	Cebolla de verdeo	2.44	59%
Naranja	1.35	25%	Espinaca	1.30	23%
Palta	1.59	37%	Lechuga Crespa	1.30	23%
CARNES			Cebolla	1.18	16%
Costillas de Cerdo	1.51	33%	Choclo	2.63	62%
Carne magra de Cerdo	1.30	23%	Papa	1.18	15%
Pollo Entero	1.88	47%	Perejil	1.10	10%
Pulpa de pollo	1.12	11%	Morrones	1.35	26%
Bife de Chorizo	1.16	14%	Rúcula	1.30	23%
Tira de Asado	1.26	21%	Tomate	1.05	5%
Lomo	1.41	30%	Tomate Cherry	1.02	2%
Nalga	1.19	16%	Zanahoria	1.59	37%
PESCADOS			Zapallito	1.38	28%
Camarón	2.56	61%	Zapallo	1.45	31%
Langostinos Pelados	1.05	5%	OTROS		
Mejillón	1.81	45%	Pan de miga	1.10	9%
Salmón	1.54	35%	Palmitos Enteros	1.12	11%

Fuente: Elaborado por el autor

Estructura de Costos

Siguiendo las clasificaciones tradicionales de costos, se identifican las materias primas que forman parte de los costos directos. Por otro lado, se utilizó el método TDABC para poder vincular la mano de obra directa que forma parte de cada producto final.

La elección del método de costeo a utilizar debe tener en cuenta la búsqueda por alcanzar los mejores resultados teniendo en cuenta la necesidad de la empresa y sus características principales. El pretender obtener un precio de venta sugerido por el sistema, implicó que se opte por el método de costeo completo (método de costeo por absorción), como la opción más adecuada.

Es decir que se trata de un modelo de costeo por absorción dado que se tienen en cuenta todos los costos que forman parte del costo de los bienes producidos sobre la base de un nivel de actividad normal. Es decir que incluye todos los costos ya sean

directos e indirectos que están relacionados con la función productiva, con independencia de que éstos sean fijos o variables.

Se trata de un modelo de costeo normalizado, ya que considera necesaria la cantidad normal que debería utilizarse de acuerdo a pautas predeterminadas, tanto en términos de componente físico como monetario.

En lo que respecta a la unidad de costeo, la misma fue definida como la unidad del producto comercializado, es decir el plato elaborado, el pedido o la unidad de comercialización en el caso de los productos vendidos en el almacén.

Dado que el análisis de los costos es en atención a la índole de la actividad desarrollada y la misma tienen que ver con la unidad de costeo, la cual es cambiante, generando unidades de productos diversos, es que se trata de lo que se denomina costeo por órdenes específicas. Tal como indican Horngren y Foster (1996) este sistema se utiliza en empresas en donde los productos se identifican con facilidad mediante unidades individuales, cada uno de los cuales recibe diversos insumos de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos.

En cuanto a la inserción del sistema en el esquema contable de la empresa, se efectúa un análisis extracontable en función de los datos que puede aportar la contabilidad patrimonial y financiera, en donde se describe en detalle las cuentas representativas de costos, ordenadas según su variabilidad de forma tal que permitan conocer el flujo histórico de las erogaciones (Casarini, 2006).

Costo Directo: costo de la materia prima

No todos los costos son relevantes para cada decisión en precio (Nagle y Hogan, 2006). El primer paso es identificar los costos relevantes. La materia prima a utilizar para cada unidad de producto, se encuentra directamente relacionada al mismo. También podemos afirmar, que la misma varía en función de las cantidades de producto producido. Una vez calculado el costo de la materia prima, que incluye el multiplicador, obtenemos la primera parte de nuestra cédula de costo normalizado, compuesta por el costo directo de la materia prima, el cual llega a representar entre un 30 % y un 40 % del costo total del producto.

A continuación, en la Tabla 7, se expone la primera parte de la planilla con la cédula de costo normalizado, para el producto *Medallón de lomo al champignon con papas españolas*. El plato básicamente se encuentra compuesto por el artículo a) lomo, b) papas españolas, c) salsa al champignon y d) mix de condimentos. Tanto c) como d) son productos pre elaborados, los cuales tienen su correspondiente receta en su ficha

particular. En el caso del lomo, el sistema toma el costo de las recetas de los productos pre elaborados y en función de la cantidad necesaria de cada uno, calcula el costo del plato.

Tabla 7

Costos Directos: Materia Prima del Plato: Lomo al Champignon con papas españolas

COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
LOMO	0,22	KG	\$140,00	1,41	\$197,40	\$43,43
PAPA ESPAÑOLA CONGELADA	0,22	KG	\$38,45	1,00	\$38,45	\$8,46
SALSA CHAMPIGNON	0,10	KG	\$56,78	1,00	\$56,78	\$5,68
MIX CONDIMENTO PARA COCINAR	1,00	UNIDAD	\$1,03	1,00	\$1,03	\$1,03

Fuente: Elaborado por el autor

Por otro lado, en la Tabla 8 y 9, se muestran la composición de los dos productos pre elaborados que forman parte de la receta. Se debe tener en cuenta que para incorporarlo a la receta del lomo se adicionan luego los costos de mano de obra directa y otros costos indirectos.

Tabla 8

Costos Directos: Materia Prima del Producto Pre Elaborado: Salsa Champignon

COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
HONGOS SECOS	0,05	KG	\$491,15	1,00	\$491,15	\$24,56
CHAMPIGNON EN TROZOS	0,35	KG	\$47,19	1,00	\$47,19	\$16,52
SAL	0,01	KG	\$5,11	1,00	\$5,11	\$0,05
CREMA	1,3	KG	\$104,63	1,00	\$104,63	\$136,02
SALSA BLANCA	2,5	KG	\$16,12	1,00	\$16,12	\$40,29

Fuente: Elaborado por el autor

Tabla 9

Costos Directos: Materia Prima del Producto Pre Elaborado: Mix de condimentos para cocinar

COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
SAL	0,03	KG	\$5,11	1,00	\$5,11	\$0,15
PIMIENTA	0,02	KG	\$102,00	1,00	\$102,00	\$2,04
ACEITE DE GIRASOL	0,02	LT	\$51,70	1,00	\$51,70	\$1,03

Fuente: Elaborado por el autor

Relevamiento de los tiempos de elaboración de las recetas

En lo que respecta la mano de obra, se puede clasificarla en directa e indirecta. La mano de obra directa se relaciona con el producto porque podemos cargar el trabajo del empleado del sector que lo produce. Existe una relación física dada entre la cantidad de tiempo productivo de mano de obra directa insumida en el proceso productivo y las unidades de producto obtenidas.

En el caso de que la empresa pague un salario fijo por mes, puede existir la necesidad de separar lo efectivamente trabajado. Según Martins (2010), en ciertos casos, esa separación no es económicamente viable ya que la necesidad entre separar el tiempo realmente utilizado en la producción y el tiempo ocioso pueden llevar a la necesidad de métodos extremadamente caros y es por ello que en ciertos casos, cabe que la mano de obra del personal directo termine siendo considerada como costo fijo.

Estos costos son generados por la remuneración del trabajo que se vinculan con la capacidad disponible con prescindencia del uso real de la misma incluso cuando no se opere, como consecuencia de que es necesario mantener un plantel de personal que será propio de las distintas funciones. Las cargas sociales, ya sean directas o derivadas, asumen el mismo carácter de costo que asumen los salarios (Osorio, 1992).

Dado que cada sector de producción tiene un determinado personal afectado a ese área en particular, en donde se encuentran separados y produciendo específicamente determinados productos, es que se decidió separar la mano de obra de estos sectores, pudiendo relacionarla directamente con cada producto final mediante el método de costeo TDABC.

Según Kaplan (2003) este método es más simple, menos costoso y más rápido de implementar, así como también permite que los direccionadores de costos se basen en la capacidad práctica de los recursos que suministran. El sistema de costo utiliza *duration drivers* (tiempo) los cuales estiman el tiempo requerido para realizar una tarea. Estos son más exactos que los *transaction drivers* (operaciones) utilizados en el método ABC.

La información requerida para poder calcular el costo según este método es estimar el tiempo requerido para realizar cada actividad. Simultáneamente con la revisión y confección de las recetas, se realizó un relevamiento de las tareas necesarias para elaborar los productos así como también sus tiempos de elaboración.

Primero se realizaron entrevistas con los Jefes de las salas de producción, en las cuales se preguntaba sobre las recetas y también sobre las tareas y los tiempos necesarios para llevar a cabo las mismas. Luego, durante la observación, se verificaron los dichos en las entrevistas, cronometrando el tiempo y registrando los resultados. Estas observaciones se realizaron una única vez para cada proceso. Las mismas fueron realizadas en el horario habitual de trabajo, cuando se encontraba la mayoría del personal presente, junto con los jefes de cada sector. El método usa una estimación del tiempo requerido en cada actividad realizada.

Se identificaron todas las actividades, luego se analizaron qué actividades generaban valor. Aquellas actividades tendientes a realizar el producto final fueron consideradas de valor, es decir que los tiempos de espera para que lleguen las órdenes de pedidos, los tiempos de espera durante la cocción y tareas de limpieza de las salas, entre otros, no fueron tenidos en cuenta.

Para el cálculo del componente físico, fue calculada la productividad de la mano de obra, expresada en términos de unidades de producto obtenido por unidad de tiempo de mano de obra consumida. Por ello, se calculó la cantidad de tiempo en relación a la cantidad de trabajo realizado. Las actividades identificadas, con sus respectivos tiempos y rendimientos fueron proporcionadas a las unidades utilizadas en las recetas (kilos, litros, unidad) y en función de horas insumidas en lugar de minutos.

Una misma actividad, como puede ser el lavado de los vegetales, sirve luego para la elaboración de más de un plato, es decir que la cantidad de vegetales lavados, posteriormente se relaciona con la cantidad de la receta. Lo importante a destacar es que luego con ese dato se pudo calcular el tiempo insumido en cada producto.

Es importante aclarar que como cada actividad es realizada por un sector en particular, se indicó el sector en el cual se desarrollaba la misma, por consiguiente, se podrá asignar su valor en términos monetarios en función de ello.

Para el cálculo del componente monetario de la mano de obra directa, se calcularon las horas / hombres en función de la remuneración del mes de diciembre de 2015. Asimismo se tuvieron en cuenta los costos vinculados con la relación laboral, las cargas sociales, entendidas como aquellos desembolsos (presentes o futuros) a los que está obligada la empresa, sin que exista por parte del empleado una contraprestación efectiva en términos de “tiempo presencia” (Cartier, 1994). Se incluyen las cargas sociales directas, cuyos montos resultan ser un porcentaje de los haberes brutos liquidados y las derivadas, en los que la empresa paga “tiempos no trabajados” de los empleados que realizan tareas operativas descriptas, en los sectores de: cocina, panadería, pastas y pastelería.

Para obtener esta información se recurrió a:

- La planilla de horarios y descansos de los empleados de la firma de forma tal de verificar el cálculo de horas que trabajan por mes.
- El libro de sueldos y jornales, lo cual permite obtener el salario junto con las cargas sociales directas y derivadas por mes para cada empleado, en función

del puesto que ocupa. En esta planilla, también se encuentra identificado el sector al cual pertenece cada uno de los empleados.

Tal como indica Podmoguilnye (2003), el momento de empleo de los factores tiene vinculación directa con el aprovechamiento de los mismos, y por tanto las variaciones vinculadas surgen en este espacio temporal. El trabajar con costos normalizados exige tener en claro el aprovechamiento posible del factor, con lo cual se debe conocer qué cantidad de unidades de servicio de factor se tienen disponibles para cada unidad de factor adquirido en unidades de adquisición. Este último es un dato predeterminado que no coincide con el aprovechamiento real que luego se hace del factor en cuestión.

Teniendo en cuenta lo expresado en el párrafo anterior es que se debe convertir el componente monetario expresado en unidades de adquisición a componente monetario en unidades físicas de servicio e incluir en el componente monetario el desaprovechamiento normal conocido del factor. En el cálculo del precio de la mano de obra, se calculó la relación de aprovechamiento entendido como el factor que relaciona el tiempo normal productivo por el tiempo presencia del personal, en donde se dejaron de lado los tiempos de descanso y refrigerio del personal otorgado por la empresa.

Se calculó, como puede verse en la Tabla 10, el promedio de remuneración con cargas sociales directas y derivadas para cada sector en particular, en función de las horas totales que trabajan a lo largo de un mes sin tener en cuenta los tiempos de ociosidad. Se obtuvo la cantidad de horas/ hombre operativas para cada sector de producción. Si bien cada uno de los sectores de producción cuenta con su respectivo jefe, la remuneración de los mismos fue considerada costo indirecto debido que las tareas operativas son llevadas a cabo por los subordinados mientras que los jefes realizan tareas de control y supervisión.

Tabla 10
Cálculo Mano de Obra Directa

COSTO DE MANO DE OBRA DIRECTA			
PERSONAL AFECTADO	14	PROMEDIO	HORA/ HOMBRE
Cocina	7	\$7.428,57	\$39
Ayudante de Cocina 1			
Ayudante de Cocina 2			
Ayudante de Cocina 3			
Ayudante de Cocina 4			
Ayudante de Cocina 5			
Bachero 1			
Bachero 2			
Pastas	2	\$8.000,00	\$42
Ay. Pastero 1			
Ay. Pastero 2			
Pastelería	2	\$7.750,00	\$40
Ay. Pastelera 1			
Ay. Pastelera 2			
Panadería	3	\$7.166,67	\$37
Ay. Panadero 1			
Ay. Panadero 2			
Lavalatas			

Fuente: Elaborado por el autor

Retomando con el desarrollo de la cédula de costo normalizado para el producto Lomo al *champignon* con papas españolas, luego del detalle de la materia prima, se indica el costo de la mano de obra directa. En este caso, se trata de un producto elaborado desde el sector cocina, por lo que es sólo ese personal el que se encuentra afectado a la elaboración. En la cédula se indica el tiempo necesario para la confección del plato, el cual es de 20 minutos, sin tener en cuenta la elaboración de la salsa (el tiempo de elaboración del producto pre elaborado se encuentra contemplado dentro del costo de la salsa).

Tabla 11

Costos Directos: Mano de Obra del Plato: Lomo al Champignon con papas españolas

COSTOS DIRECTOS						
MANO DE OBRA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
COCINEROS	0,33	HS	\$38,69	1,00	\$38,69	\$12,77

Prorrateo de los costos indirectos

Como se indicó en el marco teórico, los costos indirectos son aquellos que por su naturaleza o razones funcionales no pueden ser identificados en forma clara, evidente e inequívoca con una unidad de costeo u objeto de costo o bien su asignación es antieconómica. Tal como indica Martins (2010), el problema radica en la apropiación de los costos indirectos debido al hecho de ser independientes del producto y el volumen, lo que hace que el valor del producto por unidad dependa directamente de la cantidad elaborada y también el criterio de prorrateo, visto que dependiendo de lo que sea elegido, puede ser apropiado un valor diferente para cada unidad de producto.

Ciertos costos, como la energía eléctrica, pueden ser relevantes, pero no son tratados como directos dado que sería necesaria la existencia de un sistema que mida cuánta energía es aplicada en cada máquina y por ende, cuánto a cada producto. Por ser caro y de difícil aplicación así como también porque se considera que no va a diferir el valor obtenido sin realizar el procedimiento con base en la potencia de cada máquina y el volumen utilizado, es que se decide realizar su apropiación de modo indirecto. Similar situación se presenta con el agua de red, el cual representa un insumo importante para productos como el café, la elaboración de las masas de las pastas, entre otros.

Con respecto a la mano de obra, se entiende que la directa sería la relacionada con el personal que actúa directamente sobre el producto que está siendo elaborado y la indirecta aquella que no es posible o práctico identificar con trabajos específicos. Es decir que la distinción entre ambas no depende de la naturaleza del trabajo realizado sino que puede tratarse de una cuestión de practicabilidad y conveniencia (Neuner, 1976). El personal que supervisa y controla o para el caso de actividades que a pesar de estar vinculadas a la producción, no tienen una aplicación directa sobre el producto: mantenimiento, programación, etc.

Dentro de los costos indirectos se consideró a la mano de obra de los jefes de los sectores de cocina, panadería, pastas y pastelería debido a que si bien son actividades que están relacionadas a la producción, no actúan directamente sobre el producto ya que realizan tareas de control y supervisión. Lo mismo para el personal del salón: los mozos, los cafeteros, los adicionistas y los vendedores, así como el encargado del depósito y el Gerente del local. Como base se tomó a la remuneración del mes de diciembre de 2015, la cual incluye las cargas sociales directas y derivadas, En la Tabla 12 se resume el cálculo de la mano de obra indirecta.

Tabla 12

Cálculo de la Mano de Obra Indirecta

MANO DE OBRA INDIRECTA	
PERSONAL AFECTADO	REMUNERACIÓN BRUTA
PRODUCCIÓN	\$37.000,00
Cocina	
Jefe de Cocina	
Pastas	
Jefe de Pastas	
Pastelería	
Jefa Pastelería	
Panadería	
Jefe Panadero	
SALÓN	\$70.000,00
Salón - Restaurante	
Jefe de Mozos	
Ay. Jefe de Mozos 1	
Ay. Jefe de Mozos 2	
Mozo 1	
Mozo 2	
Mozo 3	
Mozo 4	
Mozo 5	
Mozo 6	
Salón - Cafetero	
Cafetero 1	
Salón - Recepcionista	
Recepcionista Clientes	
Salón - Vendedores ATP	
Encargada ATP	
Vendedora 1	
Vendedora 2	
Vendedora 3	
Vendedora 4	
DEPOSITO	\$8.000,00
Encargado de Depósito	
Ayudante de Depósito	
ADICIONISTAS Y ADMINISTRACION	\$20.000,00
Adicionista 1	
Adicionista 2	
Administración	
TOTAL	\$135.000,00

Fuente: Elaborado por el autor

Previamente se mencionó que los productos debían ser diferenciados según su canal de comercialización, si son de venta en el restaurante o en el mostrador. Esto es por dos motivos, por un lado, el *mark-up* fijado por el director de la empresa varía entre un producto vendido en restaurante y el mismo producto en mostrador, siendo el primero mayor. Por el otro, este último, al ser un producto para llevar, requiere de un envase. Este costo es perfectamente identificable debido a que cada producto comprado en mostrador tiene su correspondiente envase descartable. No sucede lo mismo con otros

descartables, como es el caso de las bolsas plásticas, en donde no es posible apropiarse la porción de ese costo a causa de que una misma bolsa se utiliza para más de un producto. En ese caso, el costo fue clasificado como indirecto.

Para identificar los costos indirectos de la empresa y sus valores, la principal documentación analizada fue la siguiente:

- Planillas de pago a proveedores con sus respectivas órdenes de pago. De forma tal de poder saber el consumo y el precio total de ciertos insumos como son las bolsas plásticas, productos de limpieza, lavandería, los cuales forman parte de los costos indirectos.
- Acceso al archivo de *cash flow* para observar todas las erogaciones realizadas durante el mes bajo análisis, el cual fue proporcionado por el Gerente.
- Facturas por el pago de los servicios.

El costo de amortización de los activos fijos fue calculado en forma lineal, el cual genera un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo (siempre que su valor residual no cambie). Para ello se estimó la vida útil estimada de los bienes, y se recurrió a las normas contables de la FACPCE.

Se debió tener en cuenta la totalidad de equipamientos, mobiliario e instalaciones presente en el local. No se realizó el cálculo de depreciación para el inmueble dado que el mismo es alquilado.

Para el cálculo del costo de oportunidad se procede a estimar una tasa de costo de capital representativa para el nivel de riesgo operativo de una empresa del sector gastronómico que se desenvuelve en un país como la República Argentina. Para ello se utiliza una extensión del modelo CAPM (Capital Asset Pricing Model), adaptada para el cálculo de costo de capital de una empresa desapalancada en mercados emergentes (Ecuación 1).

$$k_u = R_f + (E(R_m) - R_f) * \beta_u \quad \text{Ecuación [1]}$$

Con este objetivo, se utilizan los siguientes inputs adaptados al mercado de capitales argentino para el cálculo del costo de capital desapalancado de la empresa bajo análisis (la información desagregada de estos cálculos puede encontrarse en el Apéndice II):

- El beta desapalancado (β_u) estimado por Damodaran (2016) tomando una muestra de empresas de países emergentes para los sectores de restaurant (1,03) y venta minorista de alimentos (0,67). El beta desapalancado promedio

para estos sectores según el riesgo sistemático por la naturaleza operativa de la empresa bajo análisis es de 0,85.

- Como proxy de la tasa de rendimiento libre de riesgo (R_f) se utiliza el rendimiento promedio del período 2005-2015 del subíndice de bonos argentinos con vencimiento de largo plazo emitidos en pesos (moneda local), que estima el Instituto Argentino de Mercado de Capitales (2015). Dicha tasa arriba a un valor de 23,9% anual, que por su naturaleza incorpora una brecha de rendimiento producto del riesgo país.
- Como proxy del rendimiento medio de la cartera de mercado ($E(R_m)$) se estima del rendimiento promedio del período 2005-2015 del Índice Merval de la República Argentina. Dicha tasa arriba a un valor de 30,7% anual.

De este modo, se estima una tasa de costo de capital para una firma desapalancada perteneciente a los sectores restaurant y venta minorista de alimentos de 29,65% anual (Ecuación 2).

$$k_u = 23,9\% + (30,7\% - 23,9\%) * 0,85 = 29,65\% \quad \text{Ecuación [2]}$$

A continuación, en la Figura 16, se puede observar un detalle de los costos indirectos de la empresa y luego en la Tabla 13, el cálculo del promedio mensual y el cálculo anual del total de costos indirectos que enfrenta la misma.

DETALLE DE COSTOS INDIRECTOS	
MANO DE OBRA INDIRECTA	AMORTIZACIONES DE ACTIVOS FIJOS
INSUMOS	SERVICIOS
- Envases	- Energía, Gas, Agua y Comunicaciones
- Artículos de Limpieza	- Alquiler Inmueble
- Imprenta y Escritorio	- Servicio de Limpieza
* Impresos y folletos	- Bromatología
* Librería y útiles de escritorio	- Control de Plagas
* Insumos Informáticos	- Servicio de Lavandería
- Cocina y Salón	- Publicidad, MKTG y Promoción
* Insumos Cocina (Hielo, otros)	- Asociaciones, Cons. Prof., Derechos de Autor, etc.
* Insumos Salón (Farmacia, Adornos y otros)	- Administración de Riesgos
- Vajilla, Uniformes y Otros	- Mantenimiento (Habituales y preventivos)
IMPOSITIVOS	COSTO DE OPORTUNIDAD

Figura 16. Identificación de los costos indirectos afrontados por el negocio anualmente. Fuente:

Elaborado por el autor

Tabla 13*Detalle del total de costos indirectos mensuales y anuales*

COSTOS INDIRECTOS	MENSUALES	ANUALES
MANO DE OBRA INDIRECTA	\$135.000,00	\$1.620.000,00
INSUMOS	\$23.100,00	\$277.200,00
IMPOSITIVOS	\$20.900,00	\$250.800,00
SERVICIOS	\$38.000,00	\$456.000,00
AMORTIZACIONES	\$25.516,67	\$306.200,04
COSTO DE OPORTUNIDAD	\$98.833,33	\$1.186.000,00
TOTAL	\$341.350,00	\$4.096.200,04

Fuente: Elaborado por el autor

Surge la necesidad de asignar debidamente distribuidos los costos indirectos en unidades menores. Tal como indica Cartier (1994), si bien existe la necesidad de estructurar una serie de relaciones funcionales para vincular razonablemente a estos factores con el producto, esa vinculación no se realiza individualmente sino globalmente o a lo sumo en grupos de ítems con características especiales.

Existen diversos criterios para prorratear los costos indirectos. Los principales son: el criterio del uso, en donde el artículo que más se beneficia con el costo a distribuir debe absorber en mayor medida su cuota parte y el criterio de la capacidad de absorción, en donde los productos que por su valor en el mercado tengan mayor margen de beneficio absorberán proporcionalmente mayores costos sin tener en cuenta la mayor o menor utilización de la capacidad productiva de la empresa (Bottaro, 1984).

Para los autores Horngren y Foster (1996), la base de aplicación debe ser la mejor medida disponible de las relaciones causa y efecto entre los costos indirectos y el volumen de la producción.

En este trabajo el prorrateo de los costos indirectos no se realiza en función del uso que cada sector hace del factor productivo, ni del margen de beneficio de cada producto, ya que este es uno de los objetivos del trabajo propuesto. Por este motivo se cree conveniente la utilización de un criterio alternativo, mediante el uso de un promedio ponderado teniendo en cuenta el criterio de la contribución de cada producto a las ventas anuales de la empresa.

Para el cálculo del porcentaje de participación en las ventas, se utilizó el listado de facturación de productos vendidos durante el año 2014. Se obtuvo el porcentaje que representan sobre las ventas totales, los productos bajo análisis: la facturación total de estos sobre la facturación total, para el año en cuestión. Este dato, aplicado al total de costos indirectos anuales, permitió identificar la porción de costos indirectos correspondiente a los productos seleccionados.

Se calculó para el total de costos indirectos anuales, dado que algunos costos indirectos son variables en tanto que otros son fijos. La fluctuación en el volumen mensual así como la fluctuación en los costos incurridos es la principal razón para utilizar el total de costos anuales (Horngren y Foster, 1996).

A continuación se describe el cálculo para cada producto bajo análisis, en donde se calcula el porcentaje de participación sobre la facturación total analizada, el cual aplicado al total de costos indirectos de los productos analizados resultó en el total de costos indirectos de ese producto en particular, para el período bajo análisis. Luego, el costo indirecto de cada producto fue dividido por su correspondiente cantidad vendida durante ese año, de forma tal que se obtuvo la porción de costo indirecto atribuible a cada unidad vendida de cada uno de los productos.

(a) % de facturación de los productos analizados sobre el total de productos facturados durante el año 2014

(b) Total de Costos Indirectos

(c) = (a) x (b) = Costos Indirectos de los productos bajo análisis

(d) % de participación en ventas del *Producto 1*

(e) = (c) x (d) = Costo Indirecto del *Producto 1*

(q) Cantidades Vendidas del *Producto 1*

Costo Indirecto Unitario *Producto 1* = (c) x (d) / (q) = (e) / (q)

Una vez obtenido el costo indirecto unitario para cada producto en términos monetarios, el mismo fue incorporado a la cédula de costo normalizado de cada artículo, teniendo en cuenta que este costo indirecto es unitario, por lo tanto en los casos de recetas que se obtienen más de una unidad de producto deberá ser multiplicado por las cantidades que se obtienen con esa receta.

Volviendo a la confección de la cédula de costo normalizado, para el producto Lomo al *champignon* con papas españolas, en la planilla sólo figura el total de costo indirecto asignado a ese producto como se muestra en el ejemplo resaltado.

Tabla 14*Costo total del Plato: Lomo al Champignon con papas españolas*

COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
LOMO	0,22	KG	\$140,00	1,41	\$197,40	\$43,43
PAPA ESPAÑOLA CONGELADA	0,22	KG	\$38,45	1,00	\$38,45	\$8,46
SALSA CHAMPIGNON	0,10	KG	\$56,78	1,00	\$56,78	\$5,68
MIX CONDIMENTO PARA COCINAR	1,00	UNIDAD	\$1,03	1,00	\$1,03	\$1,03
MANO DE OBRA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
SECTOR COCINA	0,33	HS	\$38,69	1,00	\$38,69	\$12,77
COSTOS INDIRECTOS	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
COSTOS INDIRECTOS						\$55,09
					COSTO RECETA	\$126,46
					COSTO POR PORCIÓN	\$126,46

Fuente: Elaborado por el autor

Relevamiento de los precios de la competencia

Se realizó un relevamiento de los precios de los principales competidores de la ciudad, teniendo en cuenta solo a aquellos que compiten en forma directa con el negocio. Gestionar la información también significa recolectar y evaluar información sobre la competencia (Nagle y Hogan, 2006) así como comunicar información al mercado que puede influenciar a nuestros competidores según nuestros objetivos.

Dadas las características propias del negocio bajo análisis, no basta sólo con observar la competencia de los restaurantes, sino que es necesario analizar otros negocios que también compiten en forma directa, cada uno en un rubro en particular. Para ello se realizó una observación directa durante el mes de diciembre de 2015 para relevar los precios cobrados por cada uno de los locales, se recorrieron ocho restaurantes, dos locales de venta de pastas, tres heladerías, tres panaderías y dos rotiserías.

De las visitas a la competencia se obtuvieron los precios de venta, los cuales eran registrados de las cartas y folletos. También fue necesario observar cómo era el producto que ofrecían, más allá de que el nombre en la carta podía ser el mismo. Por ejemplo, en la mayoría de locales de la competencia, los sándwiches no están acompañados de la guarnición, por lo tanto se debe tener en cuenta que al precio del artículo, se le adicionará la porción de la guarnición, para así igualar en tipo de producto al de la empresa, en cuyo caso si lo incluye.

Relevamiento de los precios fijados por la empresa en el momento del estudio

A partir de los productos seleccionados, se elaboró un listado en donde se plasmaron los precios que la empresa había fijado para la venta de esos productos, en la fecha bajo análisis, es decir diciembre 2015. Como elementos se utilizaron:

- Las cartas que tiene el negocio, en cuyo caso son cuatro: una de restaurante, una de cafetería, otra de cremas heladas y por último, la de pastelería. De ese modo se obtuvieron los respectivos precios de venta, netos de IVA.
- Listado de precios y productos vendidos en mostrador. Al igual que para los platos en el restaurante, se necesitan conocer los productos y el precio actual.

Diseño de la planilla de Cedula de Costo Normalizado

La Figura 17 muestra un modelo de planilla de Cedula de Costo Normalizado para el plato **Lomo al Champignon con papas españolas** y a continuación se detalla cómo está compuesta cada una de las fichas de productos, las cuales se alimentan con los datos definidos previamente.


MEDALLONES DE LOMO AL CHAMPIGNON CON PAPAS ESPAÑOLAS						
CATEGORÍA:	Platos Gourmet	ACTIVO:	Si			
FECHA ALTA:	10/04/2014	FECHA BAJA:	-	MOTIVO:	-	
SECTOR DE ELABORACIÓN:	Cocina	SECTOR DE VENTA:	Restaurante			
RENDIMIENTO RECETA:	1,00 unidad	COSTO RECETA:	\$126,46			
PESO POR PORCIÓN:		COSTO POR PORCIÓN:	\$126,46			
PCIO. VTA. SUGERIDO:	\$189,69	PCIO. VTA. COMPETENCIA:	\$190,08	PCIO. VTA. ACTUAL:	\$140,50	
COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
LOMO	0,22	KG	\$140,00	1,41	\$197,40	\$43,43
PAPA ESPAÑOLA CONGELADA	0,22	KG	\$38,45	1,00	\$38,45	\$8,46
SALSA CHAMPIGNON	0,10	KG	\$56,78	1,00	\$56,78	\$5,68
MIX CONDIMENTO PARA COCINAR	1,00	UNIDAD	\$1,03	1,00	\$1,03	\$1,03
MANO DE OBRA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
SECTOR COCINA	0,33	HS	\$38,69	1,00	\$38,69	\$12,77
COSTOS INDIRECTOS	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
COSTOS INDIRECTOS						\$55,09
					COSTO RECETA	\$126,46
					COSTO POR PORCIÓN	\$126,46
PROCEDIMIENTO ELABORACIÓN						
Limpiar bien el lomo y retirar toda la grasa, cortar dos medallones gruesos y envolverlos en papel film para darles forma redondeada. Luego, con la sartén caliente, sellarlos por ambos lados. Agregar los condimentos y reservarlos. Una vez lista la salsa al Champignon, incorporar los medallones y cocinar por 10 minutos. Freír aparte las papas españolas. Emplatar.						
FOTO						
						

Figura 17. Cédula de costo normalizado - Plato: Lomo al Champignon con papas españolas.

Fuente: Elaborado por el autor

Cada una de estas fichas corresponde a un artículo vendido por la empresa, son los llamados productos finales. Las fichas fueron denominadas Cédula de Costo Normalizado. En cada una de las fichas se identifican:

Categoría a la cual pertenece: corresponde a la primera clasificación realizada a los artículos (clasificación por familia): entradas, panadería, pastelería, pastas, platos gourmet, platos simples, postres y artículos de reventa.

Fecha de alta del plato: se indica la fecha en la que el producto fue creado por primera vez para saber cuándo comenzó a ser vendido.

Activo: sí / no. Para indicar si el producto actualmente se encuentra activo. En caso de no estarlo, o de dar de baja un artículo se debería indicar la fecha en la que dejó de venderse y explicar brevemente el motivo. Este dato puede ser de utilidad para análisis futuros por parte del director / gerente, en cuanto a si fue eliminado de la carta por falta de mercadería, producto que no se vendía, complejo, poca rentabilidad, producto estacional, etc.

Sector de elaboración: para luego apropiarse los costos de la materia prima directa se debe indicar el sector principal de elaboración. En principio es uno, pero podría llegar a ser más de uno (cocina, pastas, pastelería, panadería).

Sector de venta: se indica si el artículo es vendido en el restaurante o en el mostrador. Un mismo artículo puede ser vendido en ambos sectores y por lo tanto se crearán dos fichas para cada artículo que se comercialice por ambos canales.

Rendimiento de la receta: es el cálculo de la cantidad de porciones en unidades, kilos o litros, que se obtienen de la receta detallada en la ficha.

Costo de la receta: es el total de costos directos de materia prima y mano de obra que cuesta el confeccionar la receta total.

Peso por porción: en ciertas recetas es importante saber cuál es el peso de la porción, por ejemplo, en el caso de las salsas.

Costo por porción: es el costo total de la receta sobre el rendimiento de la misma. De forma tal que el dato obtenido es el total de los costos directos de materia prima y mano de obra del producto según su unidad de venta.

Precio de venta sugerido: es el precio de venta que arroja el sistema luego de la carga de datos. El mismo está compuesto por el total de costos directos del producto según su unidad de venta y sus costos indirectos proporcionados, más el margen de marcación fijado previamente por el Director de la empresa.

Precio de venta de la competencia: es el promedio del precio de venta de la competencia para un producto similar.

Precio de venta actual: es el precio de venta que fue fijado previamente por el Director de la empresa, antes de implantar el sistema de información.

Estos últimos dos datos se muestran en la ficha con el sólo fin de poder observar los tres precios para visualizar mejor la información.

En cuanto al detalle, se identificaron dos grandes ítems: Costos Directos (materia prima y mano de obra) y Costos Indirectos.

En el caso de la materia prima directa (MPD), para cada producto final se detalla la materia prima requerida para llevar a cabo la receta, las unidades están expresadas en kilo, litro y unidad. La ficha toma de la “Planilla MPD”, la cual contiene los precios de las materias primas, el costo del artículo al que se refiere cada línea de la ficha, en caso de existir un mismo artículo con más de un precio (porque son adquiridos a distintos proveedores), el sistema optará por el menor.

Este costo, al que llamamos unitario, luego será calculado junto con el desperdicio que se estimó previamente para cada insumo de la receta, obteniendo así el costo bruto.

En el caso de la mano de obra, la ficha absorbe la información de la “Planilla MOD” (mano de obra directa), en donde se encuentra el promedio de remuneración bruta calculado en horas / hombre requerido para la elaboración del producto final. En lo que respecta a los costos indirectos, la “Planilla Costos Indirectos” es la que lista el total de los mismos.

Finalmente se obtiene la suma de todos los costos, resultando de ello el costo total de la receta, el cual luego será proporcionado en función del rendimiento de cada receta.

El contar con recetas permite que el producto mantenga siempre las mismas características, ya sea en sabor, calidad, presentación. Se considera importante que en cada ficha se indique el procedimiento detallado de elaboración, así como también en donde es posible, contar con la fotografía de cada producto, de forma tal que se encuentre cada producto estandarizado en función de la ficha. Esto permitirá asegurar la calidad permanente en su preparación al usarse los mismos ingredientes, en las mismas cantidades y con procesos iguales. Asimismo sirve a la empresa para estandarizar sus procesos productivos.

Diseño de la planilla Cedula de Costo Normalizado de productos pre elaborados

Son aquellos productos necesarios para elaborar una determinada receta, pero no llegan a ser productos finales para la venta. Por ejemplo la masa blanca para pastas, que luego es utilizada para elaborar sorrentinos de jamón y queso o ravioles de verdura, el aderezo *caesar*, que se emplea como adicional en la ensalada y una variedad de sándwich de miga, la crema chantilly que se prepara y luego es utilizada para la elaboración de una copa o de un café cappuccino, entre otros.

Para estos productos, se confeccionaron fichas similares, obviando ciertos datos que no eran necesarios, por tratarse de productos que van a ser utilizados dentro del negocio, pero que a los fines del sistema era necesario conocer su costo.

Lo importante a destacar de esta ficha, es que permite obtener el rendimiento de la receta, así como también su costo y el costo unitario. Este último dato es fundamental teniendo en cuenta que alimenta a la ficha de producto final, por ser un insumo más de los tantos utilizados en las recetas.

A continuación, en la Figura 18, se muestra la Cédula de costo normalizado para el producto pre elaborado: salsa *champignon*, empleado en platos como el lomo al *champignon* con papas españolas o como salsa de pastas.

SALSA CHAMPIGNON						
CATEGORÍA:	PRE ELABORADO	ACTIVO:	Si			
FECHA ALTA:	10/04/2014	FECHA BAJA:	-	MOTIVO:	-	
SECTOR DE ELABORACIÓN:	Cocina					
RENDIMIENTO RECETA:	4 kilos	COSTO RECETA:	\$227,11	COSTO UNIDAD:	\$56,78	
COSTOS DIRECTOS						
MATERIA PRIMA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
HONGOS SECOS	0,05	KG	\$491,15	1,00	\$491,15	\$24,56
CHAMPIGNON EN TROZOS	0,35	KG	\$47,19	1,00	\$47,19	\$16,52
SAL	0,01	KG	\$5,11	1,00	\$5,11	\$0,05
CREMA	1,3	KG	\$104,63	1,00	\$104,63	\$136,02
SALSA BLANCA	2,5	KG	\$16,12	1,00	\$16,12	\$40,29
MANO DE OBRA	CANTIDAD	U.M.	COSTO UNITARIO	DESPERDICIO	COSTO BRUTO	COSTO TOTAL
COCINA	0,25	HS	\$38,69	1,00	\$38,69	\$9,67
					COSTO RECETA	\$227,11
					COSTO UNITARIO	\$56,78
PROCEDIMIENTO ELABORACIÓN						
OBSERVACIONES						
La porción para el lomo al champignon es de 200grs.						
De cada receta de 4 kg. salen 20 porciones						

Figura 18. Cédula de costo normalizado - Producto Pre Elaborado: Salsa Champignon. Fuente: Elaborado por el autor

4.3 Implementación de una herramienta como solución (Acción)

Una vez desarrollado el sistema, se procedió a adoptarlo en la empresa para una primera prueba de su funcionamiento. Durante su implementación, el sistema fue validado junto con el Director y el Gerente. Como actividad principal, fue necesario verificar la carga inicial de datos, la cual fue llevada a cabo por el Gerente de la empresa en conjunto con el investigador.

Durante la fase de implementación, la misma contó con la participación del Director y del Gerente de la empresa junto con el investigador. Se dejaron plasmadas las observaciones y decisiones tomadas por los mismos durante el análisis de la herramienta.

A continuación se describen cuáles fueron los resultados obtenidos luego de implementar la herramienta. Para ello se realiza una comparación con dos tipos de precios a los que se llaman de referencia: por un lado, los precios fijados por el Director y Gerente antes del uso del sistema, y por otro lado, los precios fijados por la competencia para productos similares.

Para poder realizar el análisis, los precios obtenidos por el sistema fueron dispuestos en una planilla que toma los valores de cada ficha de producto. En cada columna se resumieron: por un lado los precios que surgen del sistema, en otra los precios relevados de la competencia y por último los fijados por la empresa *ex ante*. En los tres casos, se distinguió el precio de los artículos en función de si eran de restaurante o de mostrador.

Se realizaron dos comparaciones, por un lado se compararon los precios del sistema con los fijados por la empresa antes del uso del mismo; y luego, se compararon los precios del sistema con los de la competencia. Ambas comparaciones en términos porcentuales se observan en la Tabla 15.

Para una mejor comprensión al observar la planilla general, las variaciones se destacaron con colores, en forma de semáforo. Para definir el grado de importancia de esas variaciones, se definió junto con el Director y el Gerente qué porcentaje de variaciones debían considerarse significativas o no. Estas variaciones fueron presentadas en valores absolutos, con lo cual se tuvieron en cuenta las variaciones ya sea hacia arriba o hacia abajo.

Con color verde se identificaron variaciones no significativas, entendidas como aquellas menores al 10%, ya sea en más o en menos. Con color amarillo se encontraron las diferencias a las cuales se les debería prestar atención porque variaban entre un 15% y un 10%, hacia arriba o hacia abajo. Por último, pero no por eso menos importante, se presentaron en color rojo aquellas que requerían un tratamiento inmediato al considerarse las más significativas, con diferencias positivas o negativas mayores al 15%.

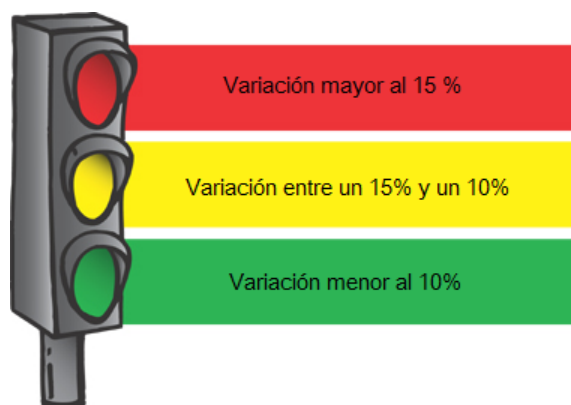


Figura 19. Clasificación por color de las variaciones en los precios.

Fuente: Elaborado por el autor

A continuación, en la Tabla 14, se presenta la planilla utilizada para realizar el análisis de los datos, luego se exponen para cada rubro en forma detallada las variaciones observadas y las mismas se presentan como barra de datos de forma tal que resulte más fácil su interpretación.

Tabla 15

Análisis de precios: sistema, competencia y actual

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO COMPETENCIA		PRECIO ACTUAL		SISTEMA VS. COMPETENCIA		SISTEMA VS. ACTUAL	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
1 KG DE HELADO	\$ -	\$ 168,70	\$ -	\$ 165,00	\$ -	\$ 161,16	-	● 2%	-	● 4%
1/2 KG DE HELADO	\$ -	\$ 88,66	\$ -	\$ 90,91	\$ -	\$ 82,64	-	● 3%	-	● 7%
1/4 KG DE HELADO	\$ -	\$ 46,31	\$ -	\$ 49,59	\$ -	\$ 47,93	-	● 7%	-	● 3%
VASO CHICO	\$ -	\$ 22,81	\$ -	\$ 27,27	\$ -	\$ 28,93	-	● 20%	-	● 27%
VASO MEDIANO	\$ -	\$ 30,64	\$ -	\$ 39,67	\$ -	\$ 37,19	-	● 29%	-	● 21%
VASO GRANDE	\$ -	\$ 37,39	\$ -	\$ 42,15	\$ -	\$ 41,32	-	● 13%	-	● 11%
PROMO HELADO 2 KG	\$ -	\$ 301,26	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 256,20	-	● 100%	-	● 15%
AGUA SIN GAS	\$ 21,77	\$ -	\$ 23,14	\$ -	\$ 23,14	\$ -	● 6%	-	● 6%	-
AGUA CON GAS	\$ 21,77	\$ -	\$ 23,14	\$ -	\$ 23,14	\$ -	● 6%	-	● 6%	-
AQUARIUS 500 CC	\$ 23,02	\$ -	\$ 24,79	\$ -	\$ 23,14	\$ -	● 8%	-	● 1%	-
GASEOSA VIDRIO	\$ 23,55	\$ -	\$ 24,79	\$ -	\$ 23,14	\$ -	● 5%	-	● 2%	-
HEINEKEN LITRO	\$ 67,95	\$ -	\$ 57,85	\$ -	\$ 61,98	\$ -	● 15%	-	● 9%	-
GASEOSA 1,5 LT.	\$ -	\$ 32,53	\$ -	\$ 24,79	\$ -	\$ 20,66	-	● 24%	-	● 36%
EXPRIMIDO NARANJA GDE	\$ 37,93	\$ -	\$ 37,19	\$ -	\$ 33,06	\$ -	● 2%	-	● 13%	-
CAFE CHICO	\$ 14,80	\$ -	\$ 18,18	\$ -	\$ 16,53	\$ -	● 23%	-	● 12%	-
CAFE CON LECHE	\$ 15,76	\$ -	\$ 26,45	\$ -	\$ 24,79	\$ -	● 68%	-	● 57%	-
CAFE DOBLE	\$ 16,63	\$ -	\$ 24,79	\$ -	\$ 24,79	\$ -	● 49%	-	● 49%	-
CAFE JARRITO	\$ 19,39	\$ -	\$ 21,49	\$ -	\$ 20,66	\$ -	● 11%	-	● 7%	-
CAPPUCCINO CUATRO COLORES	\$ 33,83	\$ -	\$ 45,45	\$ -	\$ 37,19	\$ -	● 34%	-	● 10%	-
ALFAJOR DON BARTOLOMEO	\$ 15,46	\$ 12,09	\$ 19,83	\$ 14,88	\$ 16,53	\$ 13,22	● 28%	● 23%	● 7%	● 9%
CHEESECAKE CLASICO PORCION	\$ 54,32	\$ -	\$ 56,20	\$ -	\$ 53,72	\$ -	● 3%	-	● 1%	-
CUADRADITO BROWNIE	\$ 23,95	\$ -	\$ 35,00	\$ -	\$ 33,06	\$ -	● 46%	-	● 38%	-
CUADRADITO DE FRUTOS SECOS	\$ 43,43	\$ -	\$ 35,00	\$ -	\$ 35,00	\$ -	● 19%	-	● 19%	-
PG TIRAMISU	\$ 62,81	\$ -	\$ 46,28	\$ -	\$ 49,59	\$ -	● 26%	-	● 21%	-
MASAS FINAS KG	\$ -	\$ 221,09	\$ -	\$ 198,35	\$ -	\$ 181,82	-	● 10%	-	● 18%
CHEESECAKE CLASICO ENTERO	\$ -	\$ 199,61	\$ -	\$ 181,81	\$ -	\$ 181,81	-	● 9%	-	● 9%
CANASTITA DE TOSTADAS	\$ 26,78	\$ -	\$ 28,10	\$ -	\$ 28,93	\$ -	● 5%	-	● 8%	-
MEDIALUNA DULCE	\$ 8,61	\$ -	\$ 9,09	\$ -	\$ 9,92	\$ -	● 6%	-	● 15%	-
MEDIALUNA SALADA	\$ 8,36	\$ -	\$ 9,09	\$ -	\$ 9,92	\$ -	● 9%	-	● 19%	-
FACTURA UNIDAD	\$ -	\$ 6,52	\$ -	\$ 6,20	\$ -	\$ 5,79	-	● 5%	-	● 11%
FACTURA PROMO	\$ -	\$ 57,02	\$ -	\$ -	\$ -	\$ 34,71	-	● 100%	-	● 39%
MIÑONES KG	\$ -	\$ 38,31	\$ -	\$ 34,71	\$ -	\$ 33,06	-	● 9%	-	● 14%
PAN DE CAMPO KG	\$ -	\$ 53,30	\$ -	\$ 34,71	\$ -	\$ 41,32	-	● 35%	-	● 22%

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO COMPETENCIA		PRECIO ACTUAL		SISTEMA VS. COMPETENCIA		SISTEMA VS. ACTUAL	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
LASAGNA DE CARNE, JAMON Y QUESO	\$ 103,72	\$ -	\$ 66,12	\$ -	\$ 78,51	\$ -	● 36%	-	● 24%	-
RAVIOL DE VERDURA GDE	\$ 70,24	\$ -	\$ 56,20	\$ -	\$ 61,98	\$ -	● 20%	-	● 12%	-
SORRENTINO DE JAMON Y MOZZA GDE	\$ 84,19	\$ -	\$ 56,20	\$ -	\$ 70,25	\$ -	● 33%	-	● 17%	-
SALSA BOLOGNESE GDE	\$ 45,67	\$ -	\$ 39,67	\$ -	\$ 45,45	\$ -	● 13%	-	● 0%	-
SALSA ROSA GDE	\$ 31,73	\$ -	\$ 28,93	\$ 33,06	\$ 28,93	\$ -	● 9%	-	● 9%	-
ÑOQUIS DE PAPA FRESCOS KG	\$ -	\$ 110,61	\$ -	\$ 70,00	\$ -	\$ 66,12	-	● 37%	-	● 40%
PLANCHA RAVIOLES DE VERDURA FR	\$ -	\$ 49,02	\$ -	\$ 34,71	\$ -	\$ 39,67	-	● 29%	-	● 19%
PLANCHA RAVIOLES MEDITERRANEO	\$ -	\$ 67,14	\$ -	\$ 41,32	\$ -	\$ 45,45	-	● 38%	-	● 32%
SALSA BOLOGNESE PARA LLEVAR	\$ -	\$ 38,66	\$ -	\$ 28,93	\$ -	\$ 28,93	-	● 25%	-	● 25%
PLANCHA SORRENTINOS DE JC Y MOZZA	\$ -	\$ 55,89	\$ -	\$ 34,71	\$ -	\$ 39,67	-	● 38%	-	● 29%
PLANCHA SORRENTINOS DE RICOTTA	\$ -	\$ 50,32	\$ -	\$ 41,32	\$ -	\$ 45,45	-	● 18%	-	● 10%
CHURRASQUITO CRIOLLO	\$ 156,21	\$ -	\$ 165,29	\$ -	\$ 144,63	\$ -	● 6%	-	● 7%	-
MATAMBRE DE CERDO AL LIMON	\$ 147,57	\$ -	\$ 157,02	\$ -	\$ 144,63	\$ -	● 6%	-	● 2%	-
MEDALLONES DE LOMO CON ESPAÑOL	\$ 187,57	\$ -	\$ 190,08	\$ -	\$ 140,50	\$ -	● 1%	-	● 25%	-
PASTORA	\$ 129,68	\$ -	\$ 115,70	\$ -	\$ 119,83	\$ -	● 11%	-	● 8%	-
POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBA	\$ 81,68	\$ -	\$ 95,00	\$ -	\$ 115,70	\$ -	● 16%	-	● 42%	-
MILANESA DE PECETO	\$ 83,76	\$ -	\$ 85,00	\$ -	\$ 82,64	\$ -	● 1%	-	● 1%	-
SANDWICH DE LOMITO	\$ 117,26	\$ -	\$ 95,04	\$ -	\$ 99,17	\$ -	● 19%	-	● 15%	-
TOSTADO JAMON Y QUESO CHICO	\$ 54,49	\$ -	\$ 42,00	\$ -	\$ 41,32	\$ -	● 23%	-	● 24%	-
TOSTADO JAMON Y QUESO GDE.	\$ 76,55	\$ -	\$ 51,24	\$ -	\$ 61,98	\$ -	● 33%	-	● 19%	-
ENSALADA AUSTRAL	\$ 141,63	\$ -	\$ 90,91	\$ -	\$ 123,97	\$ -	● 36%	-	● 12%	-
ENSALADA CAESAR CON POLLO	\$ 84,96	\$ 78,14	\$ 71,90	\$ 62,30	\$ 70,25	\$ 61,98	● 15%	● 20%	● 17%	● 21%
ENSALADA CAESAR CON GAMBAS	\$ 107,84	\$ -	\$ 74,38	\$ -	\$ 99,17	\$ -	● 31%	-	● 8%	-
ENSALADA DE LANGOSTINOS	\$ 132,39	\$ -	\$ 90,91	\$ -	\$ 123,97	\$ -	● 31%	-	● 6%	-
PIZZA 4 QUESOS PARA LLEVAR	\$ -	\$ 129,82	\$ -	\$ 110,00	\$ -	\$ 115,70	-	● 15%	-	● 11%
PIZZA PALMITOS PARA LLEVAR	\$ -	\$ 123,03	\$ -	\$ 110,00	\$ -	\$ 115,70	-	● 11%	-	● 6%
MIGA CESAR CON POLLO	\$ -	\$ 17,91	\$ -	\$ 10,74	\$ -	\$ 17,36	-	● 40%	-	● 3%
MIGA CRUDO PALMITOS Y SALSA GO	\$ -	\$ 17,91	\$ -	\$ 10,74	\$ -	\$ 17,36	-	● 40%	-	● 3%
MIGA JAMÓN CRUDO Y QUESO EN PA	\$ -	\$ 16,90	\$ -	\$ 10,74	\$ -	\$ 15,70	-	● 36%	-	● 7%
MIGA JAMÓN COCIDO Y PRIMAVERA	\$ -	\$ 13,21	\$ -	\$ 9,92	\$ -	\$ 13,22	-	● 25%	-	● 0%
MIGA JAMÓN COCIDO Y QUESO	\$ -	\$ 15,54	\$ -	\$ 9,92	\$ -	\$ 13,22	-	● 36%	-	● 15%
COPA DOLCE	\$ 68,39	\$ -	\$ 66,94	\$ -	\$ 66,12	\$ -	● 2%	-	● 3%	-
COPA FRUTOS DEL BOSQUE	\$ 67,34	\$ -	\$ 66,94	\$ -	\$ 49,59	\$ -	● 1%	-	● 26%	-
COPA IL MERCATO	\$ 73,50	\$ -	\$ 66,94	\$ -	\$ 66,12	\$ -	● 9%	-	● 10%	-
ENSALADA DE FRUTAS	\$ 42,38	\$ -	\$ 41,32	\$ -	\$ 39,67	\$ -	● 2%	-	● 6%	-
FRAPPUCCINO	\$ -	\$ 58,06	\$ -	\$ 66,94	\$ -	\$ 45,45	-	● 15%	-	● 22%
LICUADO CON LECHE (BANANA)	\$ 40,68	\$ -	\$ 43,00	\$ -	\$ 45,45	\$ -	● 6%	-	● 12%	-
TRIFLES DE FRUTILLA	\$ 54,54	\$ -	\$ 52,03	\$ -	\$ 41,32	\$ -	● 5%	-	● 24%	-
TRIFLES DE LIMON Y FRUTOS ROJOS	\$ 46,56	\$ -	\$ 52,03	\$ -	\$ 41,32	\$ -	● 12%	-	● 11%	-
CANAPÉ	\$ -	\$ 5,79	\$ -	\$ 5,95	\$ -	\$ 4,96	-	● 3%	-	● 14%
EMPANADAS	\$ 18,57	\$ -	\$ 18,18	\$ -	\$ 20,66	\$ -	● 2%	-	● 11%	-
RABAS	\$ 101,76	\$ -	\$ 103,30	\$ -	\$ 90,91	\$ -	● 2%	-	● 11%	-

Análisis de precios sugeridos por el sistema vs. precios antes del sistema

En rasgos generales, al analizar el cuadro del semáforo se observa que existe una gran cantidad de artículos cuyas diferencias entre el precio del sistema y los precios fijados por la empresa antes del uso del sistema son mayores al 15%. En la mayoría de los casos, los precios del sistema se encuentran por encima del precio fijado por el Director.

Se podría decir que la diferencia entre los precios del sistema y los de la empresa, difieren en mayor medida en la venta en restaurante que en la venta de mostrador. Al conversarlo con el Director, se llegó a la conclusión de que en el segundo, el cambio de precios puede ser más rápido dado que los precios se cambian en el sistema, no existiendo un costo de impresión, como sucede en el restaurante que se debe imprimir una carta nueva con cada cambio de precios, y que de existir folletos, los mismos no contienen precios, de forma tal que puedan continuar siendo utilizados. Además, los competidores de este sector, han realizado aumentos de precios en relación a los aumentos sufridos en los insumos, a diferencia del sector de restaurantes, los cuales no han acompañado los mismos por temor a la baja demanda. Por otro lado, al hablar con el Gerente, el mismo expresó que varios precios habían sido actualizados a fines del mes de noviembre y principios de diciembre, pero que se realizó ese cambio porque se venía con un atraso en la actualización de los mismos con respecto a los precios de la carta.

De por sí, el proceso de actualización de precios implica dejar de lado otras tareas para dedicarse de lleno al proceso de fijación de precios. En el caso del restaurante y la cafetería, se agrava a causa de que se imprime una nueva carta cada vez que se realiza un cambio de precios, lo cual implica un costo adicional, sumado al tiempo que demora la impresión. Esto en ciertos casos genera demoras en los cambios de precios. El Director, luego de observar en las planillas los precios de la materia prima, así como las diferencias de precios, informó que se debió haber ajustado los precios en diciembre y que esta actividad no fue realizada, sobre todo por falta de tiempo y de información. Si bien se sabía que los precios de la materia prima habían aumentado (los proveedores lo informaron al enviar nuevas listas de precios), en ese momento, no fue posible identificar o tomar conciencia de la importancia que existía en actualizar los precios frente a estos aumentos, ya que el impacto de los costos era significativo.

Productos de reventa – Bebidas

En la mayoría de los artículos de reventa de bebidas sin alcohol, como se observa en la Tabla 16, los precios de venta de la empresa se encuentran por encima de los precios sugeridos por el sistema. Claramente, al ser productos de reventa, es decir que se compran y venden en su estado original, no cuentan con costos en mano de obra directa y dada la relación que existe con el proveedor, la empresa cuenta con acuerdos comerciales en los cuales tienen descuentos fijos en esos productos. En el único caso que difiere esta conclusión es en el caso del artículo *Gaseosa de 1,5 lt.*, puesto que es un artículo que sólo se comercializa en mostrador y no cuenta con descuento por parte del proveedor. Por otro lado, no es un producto de alta rotación en el negocio. Se sugiere aumentar el precio de venta de este producto.

Tabla 16

Bebidas de reventa: precio del sistema vs. actual

ARTÍCULO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	DIFERENCIA
AQUARIUS 500 CC	\$ 23,02	\$ 23,14	1%
GASEOSA VIDRIO	\$ 23,55	\$ 23,14	2%
AGUA SIN GAS	\$ 21,77	\$ 23,14	6%
AGUA CON GAS	\$ 21,77	\$ 23,14	6%
HEINEKEN LITRO	\$ 77,46	\$ 61,98	20%
GASEOSA 1,5 LT.	\$ 32,53	\$ 20,66	36%

Fuente: Elaborado por el autor

En cuanto a la bebida con alcohol, se observó que este producto se encontraba valuado por la empresa en un 20% por debajo del sistema. Luego de verificar que el costo de ese artículo estuviera bien cargado en el sistema, se habló con el Director y se comprobó que el proveedor no estaba realizando el descuento correspondiente a ese artículo según lo acordado, el cual es de un 12%. En ese caso, al modificar en la planilla de materia prima la condición de descuento, la cual reduce el costo de la misma, se observa una diferencia del 9%, la cual no es considerada significativa.

Tabla 17

Precio sistema vs. Actual - Producto: Cerveza lt.

ARTÍCULO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	DIFERENCIA
HEINEKEN LITRO	\$ 67,95	\$ 61,98	9%

Fuente: Elaborado por el autor

Productos de reventa – Heladería

En promedio, los precios que arroja el sistema para el grupo de productos de heladería varían en un 13% con respecto a los precios de la empresa. En aquellos productos de mayor cantidad, como son: el *kilo de helado*, el *medio kilo* y la *promoción de dos kilos*, el precio del sistema se encuentra por encima, mientras que en los vasos, los mismos se encuentran por debajo.

El artículo *Promo Helado 2 kg*, presenta una diferencia del 15%. Este producto presenta un descuento, al estar compuesto por dos kilos de helado a un precio promocional de un 20% de descuento con respecto al valor original. Si bien resulta ser una estrategia de precios competitivos la que está llevando a cabo la empresa (al ofrecer un descuento más bien de tipo agresivo), se sugiere analizar la posibilidad de que el porcentaje de descuento sea menor.

En el caso de los vasos de helado, las diferencias son significativas. En el próximo apartado se analizan los precios de venta de la competencia para evaluar la posibilidad de aumentar o disminuir los precios en función de la información del sistema.

Tabla 18

Productos de Heladería: precio sistema vs. actual

ARTÍCULO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	DIFERENCIA
PROMO HELADO 2 KG	\$ 301,26	\$ 256,20	15%
1 KG DE HELADO	\$ 168,70	\$ 161,16	4%
1/2 KG DE HELADO	\$ 88,66	\$ 82,64	7%
1/4 KG DE HELADO	\$ 46,31	\$ 47,93	3%
VASO GRANDE	\$ 37,39	\$ 41,32	11%
VASO MEDIANO	\$ 30,64	\$ 37,19	21%
VASO CHICO	\$ 22,81	\$ 28,93	27%

Fuente: Elaborado por el autor

Pastelería

En la Tabla 19 se aprecia que la mayoría de los productos de pastelería se encuentran valuados por debajo del precio del sistema. Las diferencias son significativas, visto que se habla de más de un 15% para los artículos vendidos en restaurante. En el caso de los productos de mostrador, las diferencias son menores.

Tabla 19*Productos de Pastelería: precio del sistema vs. actual*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO ACTUAL		SISTEMA VS. ACTUAL (%)	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
ALFAJOR	\$ 15,46	\$ 12,09	\$ 16,53	\$ 13,22	7%	9%
CHEESECAKE PORCION	\$ 54,32	\$ -	\$ 53,72	\$ -	1%	-
CUADRADITO BROWNIE	\$ 23,95	\$ -	\$ 33,06	\$ -	38%	-
CUADRADITO DE FRUTOS	\$ 43,43	\$ -	\$ 35,00	\$ -	19%	-
PG TIRAMISU	\$ 62,81	\$ -	\$ 49,59	\$ -	21%	-
MASAS FINAS KG	\$ -	\$ 221,09	\$ -	\$ 181,82	-	18%
CHEESECAKE ENTERO	\$ -	\$ 199,61	\$ -	\$ 181,81	-	9%

Fuente: Elaborado por el autor

Uno de los artículos, el *cuadradito*, presenta cinco variedades, todas ellas son vendidas a un mismo precio, a pesar de ser recetas distintas (brownie, frutos secos, coco y dulce de leche, frambuesa y manzana con crema pastelera). Como se explicó previamente, para el análisis se costearon dos de las cinco recetas, la que se suponía ser la más costosa (Cuadradito de Frutos Secos) y el cuadradito más vendido y cuya receta es menos costosa (Cuadradito *Brownie*). Luego de analizar los resultados, se observa que la diferencia de precios entre ambos es de casi un 40%, por lo que se sugiere que cada uno de estos productos tenga un precio diferencial, para lo cual se requiere desarrollar la ficha de cada uno de ellos en el sistema.

La única excepción, si se deja de lado el caso del cuadradito, fue el artículo Alfajor (Tabla 20), el cual se encuentra valuado actualmente a un precio inferior al del sistema. El Director decide fijar el precio en función del precio de la competencia, como se verá luego.

Tabla 20*Comparación precios del producto: Alfajor*

ARTÍCULO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	DIFERENCIA %
ALFAJOR - RESTAURANTE	\$ 15,46	\$ 16,53	7%
ALFAJOR - PARA LLEVAR	\$ 12,09	\$ 13,22	9%

Fuente: Elaborado por el autor

Panadería

En este rubro, expuesto en la Tabla 21, se debe realizar un análisis pormenorizado, debido a que existen varias situaciones especiales a tener en cuenta. Para identificar mejor los productos, se presentan en tres columnas, los precios del sistema, los de la

empresa y la diferencia porcentual. En el nombre del producto se aclara cuando son productos de venta de mostrador.

Tabla 21

Productos de panadería: precio del sistema vs. actual

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	SISTEMA VS. ACTUAL
CANASTITA DE TOSTADAS	\$ 26,78	\$ 28,93	8%
MEDIALUNA DULCE	\$ 8,61	\$ 9,92	15%
MEDIALUNA SALADA	\$ 8,36	\$ 9,92	19%
FACTURA UNIDAD - MOSTRADOR	\$ 6,52	\$ 5,79	11%
FACTURA PROMO - MOSTRADOR	\$ 57,02	\$ 34,71	39%
MIÑONES KG - MOSTRADOR	\$ 38,31	\$ 33,06	14%
PAN DE CAMPO KG - MOSTRADOR	\$ 53,30	\$ 41,32	22%

Fuente: Elaborado por el autor

El sistema arroja diversos precios para la medialuna dulce y para la salada. Eso se debe a que son dos recetas con insumos diversos, pero operativamente es necesario que ambos artículos tengan igual precio, con lo cual se podría realizar una corrección en el sistema para que el mismo sugiera el mayor valor de los dos en ambos casos.

En el caso de los productos vendidos en el restaurante, se puede aumentar el margen de marcación en el sistema, como luego se verá, debido a que los precios de la competencia son mayores y el objetivo de la empresa en este caso no es justamente competir en precios.

En el caso del artículo *Promo Factura*, resulta ser un producto que se vende como promoción cuando sobran las facturas del día anterior y existe cierto público que las compra pues se conservan bien. De todas formas no es un producto que la empresa pretenda vender como producto en sí mismo, dado que el objetivo de la empresa es vender productos de calidad, frescos, hechos en el día, y las facturas deben respetar estas características. Este producto en sí no representa grandes costos más allá del envase. Resultó ser un producto muy vendido, pero no es una alternativa con disponibilidad diaria, sino sólo cuando sobran las facturas. De todas formas, conversando con el Director se concluyó que no debería ser un producto que represente un alto porcentaje en las ventas (como surgió en el análisis), ya que significaría que se estaría realizando equivocadamente el cálculo de producción de facturas con respecto a las cantidades vendidas por día.

En lo que respecta a los panificados de venta de mostrador, los mismos serán analizados luego al compararlo con los precios de la competencia.

Platos gourmet y minutas

Existen grandes diferencias entre el precio del sistema y el de la empresa en este grupo de productos de la Tabla 22, en todos los casos los precios del sistema son mayores, salvo en el del *Pollo del Chef*. Al hablarlo con el Director, el mismo informa que se debería haber realizado un aumento de precios en el mes de diciembre por lo menos en estos rubros, visto que los proveedores informaron durante ese mes sobre aumentos en el precio de las carnes, pescados y pollo (insumos principales en estos artículos). El promedio de aumento debería haber sido de un 15% aproximadamente. Estos precios no fueron trasladados a los clientes, de forma tal que se estuvo cobrando un precio bastante inferior durante los meses de diciembre, enero y febrero, debido a que recién en marzo, con el uso del nuevo sistema se realizó el cambio de precios en la carta.

Tabla 22

Platos gourmet y minutas: precio sistema vs. actual

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	SISTEMA VS. ACTUAL (%)
MILANESA DE PECETO	\$ 83,76	\$ 82,64	1%
MATAMBRE DE CERDO AL LIMON	\$ 147,57	\$ 144,63	2%
CHURRASQUITO CRIOLLO	\$ 156,21	\$ 144,63	7%
PASTORA	\$ 129,68	\$ 119,83	8%
SANDWICH DE LOMITO	\$ 117,26	\$ 99,17	15%
TOSTADO JAMON Y QUESO GDE.	\$ 76,55	\$ 61,98	19%
TOSTADO JAMON Y QUESO CHICO	\$ 54,49	\$ 41,32	24%
MEDALLONES DE LOMO CON ESPAÑOLAS Y CHAMP	\$ 187,57	\$ 140,50	25%
POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBO	\$ 81,68	\$ 115,70	42%

Fuente: Elaborado por el autor

Ensaladas

El promedio de diferencia para las ensaladas en restaurante, en este caso fue alrededor del 18%. La diferencia para un mismo producto vendido en restaurante y en mostrador, arroja en mostrador una diferencia mayor (21%). Similar situación a la descrita arriba se presenta en este rubro, puesto que las ensaladas que se detallan contienen pollo y pescado, con lo cual también fueron directamente afectadas por el aumento de precios de los proveedores.

Tabla 23*Ensaladas: precio sistema vs. actual*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	SISTEMA VS. ACTUAL
ENSALADA DE LANGOSTINOS	\$ 132,39	\$ 123,97	6%
ENSALADA CAESAR CON GAMBAS	\$ 107,84	\$ 99,17	8%
ENSALADA AUSTRAL	\$ 141,63	\$ 123,97	12%
ENSALADA CAESAR CON POLLO	\$ 84,96	\$ 70,25	17%
ENSALADA CAESAR CON POLLO - MOSTRADOR	\$ 78,14	\$ 61,98	21%

Fuente: Elaborado por el autor

Sándwiches y Pizzas – Venta de mostrador

Al analizar las variaciones en los productos de la Tabla 24, los empresarios expresaron su asombro con respecto a los resultados. La diferencia en este rubro fue en promedio de un 6% de diferencia en más con respecto a los precios actuales y los mismos suponían que las diferencias serían mayores. Analizando cada producto en particular se observó que dos de los artículos más vendidos, se encontraban muy por debajo del precio sugerido por el sistema: la pizza cuatro quesos (11%) y el sándwich de miga de jamón crudo (15%). La decisión de la empresa fue adecuar todos los precios a los montos sugeridos por el sistema.

Tabla 24*Sandwiches y pizzas: precio sistema vs. actual*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	SISTEMA VS. ACTUAL (%)
PIZZA PALMITOS PARA LLEVAR	\$ 123,03	\$ 115,70	6%
PIZZA 4 QUESOS PARA LLEVAR	\$ 129,82	\$ 115,70	11%
MIGA JAMÓN COCIDO Y QUESO	\$ 13,21	\$ 13,22	0%
MIGA CESAR CON POLLO	\$ 17,91	\$ 17,36	3%
MIGA CRUDO PALMITOS Y SALSA GOLF	\$ 17,91	\$ 17,36	3%
MIGA JAMÓN COCIDO Y PRIMAVERA	\$ 16,90	\$ 15,70	7%
MIGA JAMÓN CRUDO Y QUESO EN PAN NEGRO	\$ 15,54	\$ 13,22	15%

Fuente: Elaborado por el autor

Pastas frescas y de restaurante

Las mayores diferencias entre los precios del sistema y los actuales fueron observadas en este rubro de la Tabla 25, sobre todo para el caso de las pastas frescas, cuyos precios se encontraban hasta un 45% por debajo de los precios del sistema. Esto se relaciona también con los precios de la competencia, teniendo en

cuenta que el precio de estos últimos es menor y competitivamente la empresa no los puede valorar como debería, básicamente porque la cantidad que ofrece la porción de la competencia es mucho menor que la del negocio. Se sugiere analizar la posibilidad de modificar la unidad de comercialización, tal vez en lugar de ofrecer ciertos productos por plancha ofrecerla por peso, para adecuarlo a la competencia o lo que se consideró luego, fomentar a través de la publicidad que el producto ofrecido rinde varias veces más que los de la competencia.

Tabla 25

Pastas: precio del sistema vs. actual

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO ACTUAL		SISTEMA VS. ACTUAL (%)	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
RAVIOL DE VERDURA	\$ 70,24	\$ -	\$ 61,98	\$ -	12%	-
SORRENTINO DE JAMON Y MOZZA	\$ 84,19	\$ -	\$ 70,25	\$ -	17%	-
LASAGNA DE CARNE, JC Y QUESO	\$ 103,72	\$ -	\$ 78,51	\$ -	24%	-
SALSA BOLOGNESE	\$ 45,67	\$ -	\$ 45,45	\$ -	0%	-
SALSA ROSA	\$ 31,73	\$ -	\$ 28,93	\$ -	9%	-
PLANCHA SORRENTINOS DE RICOTTA	\$ -	\$ 50,32	\$ -	\$ 45,45	-	10%
PLANCHA RAVIOLES DE VERDURA	\$ -	\$ 49,02	\$ -	\$ 39,67	-	19%
SALSA BOLOGNESE - PARA LLEVAR	\$ -	\$ 38,66	\$ -	\$ 28,93	-	25%
PLANCHA SORREN. DE JC Y MOZZA	\$ -	\$ 55,89	\$ -	\$ 39,67	-	29%
PLANCHA RAVIOLES MEDITERRANEOS	\$ -	\$ 67,14	\$ -	\$ 45,45	-	32%
ÑOQUIS DE PAPA FRESCOS KG	\$ -	\$ 110,61	\$ -	\$ 66,12	-	40%

Fuente: Elaborado por el autor

Postres y Entradas

Ambos grupos presentaban diferencias significativas, los precios del sistema son mayores a los fijados por la empresa, principalmente en los postres cuya base es el helado, como en la *Copa Frutos del Bosque* y el *Frappuccino* que se vende en mostrador. En ambos casos, se decide ajustar los precios a los del sistema.

En el caso de las Entradas, la *porción de rabas* se encuentra un 11% por debajo del precio del sistema, al igual que sucedió con los platos gourmet, el aumento del pescado (en este caso el calamar) no se vio reflejado en los precios.

Tabla 26*Postres y Entradas: precio del sistema vs. actual*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO ACTUAL	SISTEMA VS. ACTUAL (%)
COPA DOLCE	\$ 68,39	\$ 66,12	3%
ENSALADA DE FRUTAS	\$ 42,38	\$ 39,67	6%
COPA IL MERCATO	\$ 73,50	\$ 66,12	10%
TRIFLES DE LIMON Y FRUTOS ROJOS	\$ 46,56	\$ 41,32	11%
LICUADO CON LECHE (BANANA)	\$ 40,68	\$ 45,45	12%
TRIFLES DE FRUTILLA	\$ 54,54	\$ 41,32	24%
COPA FRUTOS DEL BOSQUE	\$ 67,34	\$ 49,59	26%
RABAS	\$ 101,76	\$ 90,91	11%
EMPANADAS	\$ 18,57	\$ 20,66	11%
FRAPPUCCINO - MOSTRADOR	\$ 58,06	\$ 45,45	22%
CANAPÉ - MOSTRADOR	\$ 5,79	\$ 4,96	14%

Fuente: Elaborado por el autor

Análisis de precios sugeridos por el sistema vs. precios competencia

Si bien el principal objetivo es analizar la diferencia entre los precios actuales fijados por los empresarios y los precios del sistema, se describen también, en forma breve, algunas diferencias percibidas con respecto a los precios de la competencia y los precios fijados por el sistema. Es dable aclarar que esta información se considera útil para la toma de decisiones por parte del empresario, el cual podrá tomar acción sobre ciertos desvíos en sus precios. También resulta útil para verificar los resultados del sistema, pero no se pretende realizar un análisis exhaustivo del tema puesto que se cree que para ello sería necesario una mayor profundidad al momento del relevamiento de los precios de la competencia, de forma tal de poder realizar una comparación más completa. A continuación se describen los Productos de reventa – Bebidas.

En este rubro, los precios del sistema se encuentran por debajo de los de la competencia, salvo en el caso de la bebida con alcohol, como se observa en la Tabla 27.

Tabla 27*Bebidas de Reventa: precio sistema vs. competencia*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	DIFERENCIA
GASEOSA VIDRIO	\$ 23,55	\$ 24,79	5%
AGUA SIN GAS	\$ 21,77	\$ 23,14	6%
AGUA CON GAS	\$ 21,77	\$ 23,14	6%
AQUARIUS 500 CC	\$ 23,02	\$ 24,79	8%
HEINEKEN LITRO	\$ 67,95	\$ 57,85	15%

Fuente: Elaborado por el autor

Productos de reventa – Heladería

En lo que respecta al precio de los helados, tal como se observa en la Tabla 28, el sistema arroja para todos los productos un precio menor al de la competencia, salvo en el *kilo de helado*. Del análisis de la sección anterior, se observa que el precio fijado por la empresa se encuentra por debajo del sistema. Considerando que la empresa no fabrica los helados, sino que son fabricados especialmente para ella por uno de sus proveedores más antiguos, y que a diferencia de sus competidores, la heladería es uno de los tantos otros rubros a los que se dedica, es que se podría concluir que el empresario podría o bien seguir el precio sugerido por el sistema o bien igualar el precio de sus competidores, aumentando el *mark up* fijado para esos productos.

Tabla 28*Productos de Heladería: precio sistema vs. competencia*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA (1)	PRECIO COMPETENCIA (2)	DIFERENCIA (1) - (2)	PRECIO ACTUAL
1 KG DE HELADO	\$ 168,70	\$ 165,00	2%	\$ 161,16
1/2 KG DE HELADO	\$ 88,66	\$ 90,91	3%	\$ 82,64
1/4 KG DE HELADO	\$ 46,31	\$ 49,59	7%	\$ 47,93
VASO CHICO	\$ 22,81	\$ 27,27	20%	\$ 28,93
VASO MEDIANO	\$ 30,64	\$ 39,67	29%	\$ 37,19
VASO GRANDE	\$ 37,39	\$ 42,15	13%	\$ 41,32

Fuente: Elaborado por el autor

Productos de reventa – Cafetería

El sistema arroja un precio menor al de la competencia, e incluso menor al de la empresa. Dado que es un producto que tiene bajo costo y altos márgenes de ganancia puede ser valuado con precios más altos. Es importante destacar que si bien el café en grano es la materia prima principal del producto, la segunda es el agua, cuyo

consumo fue considerado dentro de los costos indirectos debido a que no resulta viable verificar cuánto es su consumo atribuible a cada uno de los productos de cafetería. Del análisis realizado, el empresario decidió aumentar el *mark up* fijado para los productos de este rubro.

Tabla 29

Productos de cafetería: precio sistema vs. competencia

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	DIFERENCIA
CAFE JARRITO	\$ 19,39	\$ 21,49	11%
CAFE CHICO	\$ 14,80	\$ 18,18	23%
CAPPUCCINO 4 COLORES	\$ 33,83	\$ 45,45	34%
CAFE DOBLE	\$ 16,63	\$ 24,79	49%
CAFE CON LECHE	\$ 15,76	\$ 26,45	68%

Fuente: Elaborado por el autor

Pastelería y Panadería

A continuación en la Tabla 30, se presentan los precios fijados por el sistema y los relevados de la competencia. Se encuentran separados a través de columnas los precios cobrados en restaurante y los de venta de mostrador.

Tabla 30

Productos de Pastelería y Panadería: precio sistema vs. competencia

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO COMPETENCIA		SISTEMA VS. COMPETENCIA	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
CHEESECAKE CLASICO PORCION	\$ 54,32	\$ -	\$ 56,20	\$ -	3%	-
CANASTITA DE TOSTADAS	\$ 26,78	\$ -	\$ 28,10	\$ -	5%	-
FACTURA UNIDAD	\$ -	\$ 6,52	\$ -	\$ 6,20	-	5%
MEDIALUNA DULCE	\$ 8,61	\$ -	\$ 9,09	\$ -	6%	-
MEDIALUNA SALADA	\$ 8,36	\$ -	\$ 9,09	\$ -	9%	-
CHEESECAKE CLASICO ENTERO	\$ -	\$ 199,61	\$ -	\$ 181,81	-	9%
MIÑONES KG	\$ -	\$ 38,31	\$ -	\$ 34,71	-	9%
MASAS FINAS KG	\$ -	\$ 221,09	\$ -	\$ 198,35	-	10%
CUADRADITO DE FRUTOS SECOS	\$ 43,43	\$ -	\$ 35,00	\$ -	19%	-
PAN DE CAMPO KG	\$ -	\$ 53,30	\$ -	\$ 34,71	-	35%
PG TIRAMISU	\$ 62,81	\$ -	\$ 46,28	\$ -	26%	-
ALFAJOR DON BARTOLOMEO	\$ 15,46	\$ 12,09	\$ 19,83	\$ 14,88	28%	23%
CUADRADITO BROWNIE	\$ 23,95	\$ -	\$ 35,00	\$ -	46%	-

Fuente: Elaborado por el autor

El caso de la promoción de facturas no se compara con la competencia. En cuanto a los productos de panadería de mostrador, el pan de campo presenta una gran diferencia con respecto al precio de la competencia. De todas formas es un producto creado por la empresa, no existiendo producto similar en el mercado. Es por eso que el precio con el cual se compara no es precisamente el equivalente.

En lo que respecta al precio de venta del alfajor, al comparar el precio del sistema con el anterior de la empresa, el mismo presentaba una diferencia de entre 7% (para restaurante) y 9% (para mostrador) en menos. Al compararlo con la competencia, la diferencia es aún mayor. Teniendo en cuenta que se trata de un producto artesanal, de muy buena calidad, se cree que es correcto valorizarlo a un precio con un margen mayor, por lo tanto se decide aumentar el *mark up* fijado previamente.

Tabla 31

Productos de Heladería: precio sistema vs. competencia

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA		PRECIO COMPETENCIA		PRECIO ACTUAL	
	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR	RESTAURANTE	MOSTRADOR
ALFAJOR	\$ 15,46	\$ 12,09	\$ 19,83	\$ 14,88	\$ 16,53	\$ 13,22

Fuente: Elaborado por el autor

Platos gourmet y minutas

Se observó que en los precios del sistema para el grupo de platos con respecto a la competencia existen diferencias significativas en las minutas, como se expone en la Tabla 32, los cuales según el sistema deberían ser mayores que los de la competencia. En estos casos uno de los motivos es que se ha comprobado que estos platos son más abundantes. Por ejemplo, en el caso de los tostados, los triángulos son un 30% más grande. Mientras que en el caso de los platos gourmet, las diferencias no son significativas.

En lo que respecta a los precios fijados por la empresa, los mismos son en su mayoría menores a la competencia. El sistema refleja que los precios deberían ser aumentados y eso se condice con lo visto en el punto anterior en donde el Director afirma que los precios deberían haber sido actualizados en el mes bajo análisis debido a importantes aumentos en ciertos insumos, los cuales no fueron trasladados al cliente, pero se cree que la competencia sí logró realizarlo.

Tabla 32*Platos gourmet y minutas: precio sistema vs. competencia*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	DIFERENCIA
TOSTADO JAMON Y QUESO GDE.	\$ 76,55	\$ 51,24	33%
TOSTADO JAMON Y QUESO CHICO	\$ 54,49	\$ 42,00	23%
SANDWICH DE LOMITO	\$ 117,26	\$ 95,04	19%
PASTORA	\$ 129,68	\$ 115,70	11%
POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBO	\$ 81,68	\$ 95,00	16%
MATAMBRE DE CERDO AL LIMON	\$ 147,57	\$ 157,02	6%
CHURRASQUITO CRIOLLO	\$ 156,21	\$ 165,29	6%
MILANESA DE PECETO	\$ 83,76	\$ 85,00	1%
MEDALLONES DE LOMO CON ESPAÑOLAS	\$ 187,57	\$ 190,08	1%

Fuente: Elaborado por el autor

Ensaladas, Sándwiches y Pizzas

Al analizar estos tres grupos de la Tabla 33, se observa que los precios del sistema se encuentran por encima de los de la competencia. Las Ensaladas se encuentran en un valor aproximadamente 30% más alto. Mientras que en los Sándwiches de miga las diferencias alcanzan mayores valores.

Tabla 33*Ensaladas, sandwiches y pizzas: precio sistema vs. competencia*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	DIFERENCIA
ENSALADA AUSTRAL	\$ 141,63	\$ 90,91	36%
ENSALADA CAESAR CON POLLO	\$ 84,96	\$ 71,90	15%
ENSALADA CAESAR CON GAMBAS	\$ 107,84	\$ 74,38	31%
ENSALADA DE LANGOSTINOS	\$ 132,39	\$ 90,91	31%
Para llevar:			
ENSALADA CAESAR CON POLLO PARA LLEVAR	\$ 78,14	\$ 62,30	20%
PIZZA 4 QUESOS PARA LLEVAR	\$ 129,82	\$ 110,00	15%
PIZZA PALMITOS PARA LLEVAR	\$ 123,03	\$ 110,00	11%
MIGA CESAR CON POLLO	\$ 17,91	\$ 10,74	40%
MIGA CRUDO PALMITOS Y SG	\$ 17,91	\$ 10,74	40%
MIGA JAMÓN CRUDO Y QUESO	\$ 16,90	\$ 10,74	36%
MIGA JAMÓN COCIDO Y PRIMAVERA	\$ 13,21	\$ 9,92	25%
MIGA JAMÓN COCIDO Y QUESO	\$ 15,54	\$ 9,92	36%

Fuente: Elaborado por el autor

Esto se debe principalmente a que el producto ofrecido, como es el caso de los sándwiches de miga, son más rendidores que los de la competencia. En este caso en particular, se analizaron tanto los productos de la competencia como los de la empresa, se pesaron observándose que los de la empresa pesan en ciertos casos

más del doble, con lo cual la comparación actual no es precisa por tratarse de productos de diferentes dimensiones.

Pastas frescas y de restaurante

Se muestra en la Tabla 34, la diferencia entre los precios de la competencia y los del sistema para las pastas frescas, pero sólo a modo de exposición porque no se considera adecuado realizar una comparación entre ambos, justamente porque sucede lo mismo que con los sándwiches de miga en relación a su peso. Se considera que se debería realizar un análisis más amplio en lo que respecta a estos productos para poder compararlos.

Tabla 34

Pastas frescas y de restaurante: precio sistema vs. competencia

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	SISTEMA VS. COMPETENCIA (%)
LASAGNA DE CARNE, JAMON Y QUESO	\$ 103,72	\$ 66,12	36%
RAVIOL DE VERDURA	\$ 70,24	\$ 56,20	20%
SORRENTINO DE JAMON Y MOZZA	\$ 84,19	\$ 56,20	33%
SALSA BOLOGNESA	\$ 45,67	\$ 39,67	13%
SALSA ROSA	\$ 31,73	\$ 28,93	9%
ÑOQUIS DE PAPA FRESCOS KG	\$ 110,61	\$ 70,00	37%
PLANCHA RAVIOLES DE VERDURA	\$ 49,02	\$ 34,71	29%
PLANCHA RAVIOLES MEDITERRANEOS	\$ 67,14	\$ 41,32	38%
SALSA BOLOGNESA PARA LLEVAR	\$ 38,66	\$ 28,93	25%
PLANCHA SORRENTINOS DE JC Y MOZZA	\$ 55,89	\$ 34,71	38%
PLANCHA SORREN. RICOTTA, MOZZA Y NUEZ	\$ 50,32	\$ 41,32	18%

Fuente: Elaborado por el autor

Postres y Entradas

El rubro postres no presente grandes diferencias, como se puede observar en la Tabla 35, salvo por el producto *Frappuccino* (producto de venta de mostrador), el cual se encuentra valuado por el sistema en un 15% menos que la competencia. Situación similar se produce con un postre de restaurante. El precio de las entradas no presenta diferencias significativas en relación a la competencia.

Tabla 35*Postres y entradas: precio sistema vs. competencia*

PRODUCTO	PRECIO SISTEMA	PRECIO COMPETENCIA	SISTEMA VS. COMPETENCIA
COPA DOLCE	\$ 68,39	\$ 66,94	2%
COPA FRUTOS DEL BOSQUE	\$ 67,34	\$ 66,94	1%
COPA IL MERCATO	\$ 73,50	\$ 66,94	9%
ENSALADA DE FRUTAS	\$ 42,38	\$ 41,32	2%
LICUADO CON LECHE (BANANA)	\$ 40,68	\$ 43,00	6%
TRIFLES DE FRUTILLA	\$ 54,54	\$ 52,03	5%
TRIFLES DE LIMON Y FRUTOS ROJOS	\$ 46,56	\$ 52,03	12%
RABAS	\$ 101,76	\$ 103,30	2%
FRAPPUCCINO - PARA LLEVAR	\$ 58,06	\$ 66,94	15%
CANAPÉ	\$ 5,79	\$ 5,95	3%
EMPANADAS	\$ 18,57	\$ 18,18	2%

Fuente: Elaborado por el autor

4.4 Reflexión sobre la adopción de la solución (Evaluación)

Esta etapa busca reflexionar sobre la última fase del ciclo de la investigación acción como fue concebida en la sección III (Método de Investigación). El objetivo de la evaluación es verificar si las acciones implementadas fueron efectivas en el corto plazo. Refiere a una reflexión preliminar, debido a que se considera que sería necesario observar durante más tiempo el uso del sistema para llegar a conclusiones más profundas sobre el tema.

El sistema fue implementado y se observó su funcionamiento en la empresa durante el plazo de un mes. Esta etapa de evaluación del impacto del sistema fue realizada a través del análisis de las reacciones de los usuarios finales (Director y Gerente de la empresa) y de sus percepciones sobre el sistema. Siguiendo lo dicho por Thiollent (1997), diversos aspectos de la experiencia fueron objeto de evaluación. Se considera que el tiempo de análisis del uso del sistema fue suficiente para llegar a reflexiones preliminares, las cuales se detallan a continuación.

En cuanto a las primeras fases, existió asimilación de los procedimientos a realizar por parte de los altos mandos de la empresa. También se observó predisposición en cuanto a la resolución de algún problema que pudo haber surgido durante el desarrollo del sistema, así como al momento de su aplicación.

El sistema fue aceptado por el personal de la empresa. En lo que respecta a las actividades de apoyo, como es la carga de datos, la misma resultó rápida y eficiente. La misma, inicialmente fue llevada a cabo por el Gerente, se realizó luego por uno de

los empleados administrativos, bajo la supervisión del Gerente. A pesar de haber incorporado una nueva rutina de trabajo, que implica la carga de todos los datos en las planillas respectivas, como son: cada uno de los precios de la mercadería, los costos de todos los servicios pagados, la remuneración por la mano de obra, entre otros, no se observaron resistencias para la adopción del modelo. No se pensó a la carga de datos como una tarea que genere dificultades considerando que consiste simplemente en ingresar los precios y costos, el sistema ya adecúa las unidades de medida y cantidades.

El uso del sistema resultó **fácil para el usuario**. Durante las reuniones de evaluación con el Director y el Gerente, las opiniones emitidas fueron favorables y positivas. Ambos consideraron que lograban dominar y entender el sistema de forma tal que les permita facilitar la toma de decisiones.

Existe una **institucionalización** del sistema, puesto que el mismo continuó siendo utilizado tanto por el Director como por el Gerente de la empresa, lo que Thiollent (1997) llama "armonía con el paso del tiempo".

Existe efectiva participación del nivel jerárquico más alto de la organización (el Director). Por otro lado se destaca la **participación** y la **calidad del trabajo en equipo**, que si bien no forman parte del proceso de toma de decisión propiamente dicho, sí del desarrollo del sistema y son un eslabón importante en el proceso debido a que de ellos también depende el resultado final. Por ejemplo, las recetas se encuentran estandarizadas, en tiempo y cantidades. Existe compromiso por parte del personal que la realiza para respetar el estándar fijado por la empresa, el cual, en caso de no seguirse, no permitiría llegar a los mismos resultados.

En general se consideró que el modelo **agiliza y facilita** el proceso de decisión para fijar los precios, al permitir obtener un precio sugerido. Esto concuerda con lo dicho por Freitas (1993), el cual afirma que los medios de apoyo para la toma de decisiones permiten que el responsable por la decisión evalúe con anticipación las consecuencias de sus acciones, lo que va a contribuir para la eficacia de sus acciones, permitiendo realizar mejor su tarea. El desarrollo del sistema se consideró una buena contribución a la empresa puesto que permitió integrar la estructura de costos de la organización con la formación de los precios de venta.

No se observaron resistencias para adoptar el sistema, sino que los usuarios afirmaron que al utilizar la herramienta, la toma de decisiones se realizó de una forma más organizada y con mayores fundamentos. La sistematización del proceso de decisión para la fijación del precio fue considerada útil para la empresa.

En principio se podría concluir que el uso del sistema fue adoptado por parte de los altos mandos de la empresa. El sistema permitió tomar decisiones de precios para una empresa de multiproductos del sector gastronómico, al brindar información clave para la toma de decisiones.

Es relevante destacar que el precio fijado por el sistema es un precio sugerido, la decisión final sobre el precio a fijar siempre estará en manos del empresario, dependiendo adicionalmente de factores subjetivos o de coyunturas externas. Pero a partir de la utilización del sistema, estas decisiones serán realizadas contando con mayor información, lo cual significa que la toma de decisiones será realizada en forma deliberada, consciente y sobre bases que permiten dominar la información.

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES

Este estudio buscó desarrollar un método que permita fijar precios de venta en una empresa multiproducto del sector gastronómico, basado principalmente en costos. Para ello se analizó a la empresa en forma general, para luego concentrarse en su estructura de costos y el proceso de toma de decisiones. Se propuso un nuevo modelo, desarrollado en base a las necesidades observadas en la fase de diagnóstico. El nuevo sistema fue implementado en la práctica por el Director y el Gerente de la empresa. El trabajo relata la experiencia y presenta una evaluación final del mismo.

A continuación, en la Figura 20 se muestra un breve resumen de los principales puntos a destacar de este capítulo.

El investigador pudo participar de la implementación del sistema y a su vez realizar intervenciones técnicas.
La elección del método de investigación (investigación acción) resultó adecuado.
Fase de Diagnóstico
Modelo propuesto según las necesidades observadas en esta fase. Diferenciación al buscar soluciones mediante la participación, gracias al conocimiento previo de la empresa y de los procesos de toma de decisiones.
Fase de Investigación Profunda
La sistematización de la información para la toma de decisiones generó un feedback entre las necesidades del Director y los conocimientos del investigador. Sugerencias de la empresa permitieron adaptar el sistema.
Fase de Acción
El proceso ocurrió de manera organizada, implementando el sistema y adoptando la solución en forma positiva.
Fase de Evaluación
El método desarrollado constituye una herramienta que mejora la fase de decisión. El sistema fue institucionalizado por parte de la empresa y considerado de fácil utilización.

Figura 20. Resumen de las conclusiones. Fuente: elaborado por el autor.

La elección del método de investigación para el desarrollo de la investigación, la investigación acción, resultó adecuado. El investigador pudo participar de la implementación del sistema y a su vez realizar intervenciones técnicas.

Al desarrollar cada fase del ciclo de la investigación, el autor fue en busca de alternativas para la empresa. En la fase de diagnóstico, el conocimiento previo de la empresa y de los procesos de toma de decisiones en la misma generó una diferenciación al buscar soluciones, ya que los problemas a los cuales se enfrentaba la organización estaban presentes en su rutina y era un tema latente en las reuniones con el Director. De este modo fue posible estructurar los problemas y buscar la solución a través de la participación.

La segunda fase fue importante en cuanto a las contribuciones aportadas tanto por la empresa como por el investigador, usando como base la literatura específica. El tipo de investigación empleada, permitió que la sistematización de la información para la toma de decisiones fuera realizada con la participación de la empresa junto con el investigador, generando un *feedback* entre las necesidades del Director y los conocimientos del investigador, en donde existieron sugerencias por parte de la empresa que permitieron ir adaptando el sistema sin perder de vista el problema original de investigación. El investigador logró involucrarse en forma profunda al momento de desarrollar la solución, así como también en la tercera fase de adopción de la solución.

En la tercera fase, la de acción propiamente dicha, el proceso ocurrió de manera organizada, implementando el sistema y adoptando la solución en forma positiva. Se observó que el sistema era utilizado para la toma de decisiones. La disponibilidad del sistema facilita el proceso de información y es, por lo tanto, útil al proceso decisorio. Se concluyó que el método desarrollado constituye una herramienta que mejora la fase de decisión, al sistematizar y organizar la información. El sistema fue percibido como de fácil utilización, teniendo un papel importante en la mejora de la toma de decisiones.

Se destacan los diversos papeles ejercidos por el autor a lo largo del trabajo, el cual mantuvo los roles definidos, de forma tal de que no exista superposición entre ellos; como actor y como investigador. Se podrían definir tres papeles ejercidos por el mismo, como *usuario*, caracterizando sus percepciones antes y después de la implementación del sistema. Como *interventor*, siendo la persona responsable de generar e implementar el sistema. Y finalmente como *investigador*, en relación a la visión y contribución realizada en cuanto a los resultados obtenidos del trabajo.

Limitaciones

Algunos aspectos en cuanto a los límites de la investigación deben ser mencionados. Se cree que se podría haber realizado un estudio más amplio y un análisis extensivo de los precios de la competencia, para el cual se cree que los precios de los mismos deberían ser relevados en mayor profundidad, en donde se verifiquen más competidores y las comparaciones en relación al precio y el producto sean más precisas. Para ello sería necesario hacer mayor hincapié en la composición de los platos, sus cantidades y tipo de materia prima utilizada por la competencia, de forma tal de poder hacer una comparación entre los productos de la empresa y sus competidores, sobre todo si se analiza el precio de los mismos. No formaba parte de los objetivos del investigador realizar un análisis de ese tipo, pero se cree que resultaría interesante realizar un estudio en donde se interrelacionen los precios del sistema, los precios de la competencia y los precios fijados antes del sistema.

Por otro lado, se sugiere trabajar con el universo de productos ofrecidos por la empresa, ampliando la selección realizada a una mayor variedad.

Otra limitación que se presenta es en relación al tiempo durante el cual la solución fue evaluada. Si bien se cree que el plazo de un mes es suficiente para llegar a reflexiones preliminares, se sugiere mayor tiempo de observación para alcanzar conclusiones más amplias. Un estudio de su uso durante más tiempo se cree que podría evidenciar mayores elementos de análisis en lo que respecta al uso e implementación del sistema. Se sugiere que una investigación futura en donde se estudie el uso del sistema durante un plazo más extenso podría evidenciar mayores puntos que los aquí tratados.

Líneas de investigación futuras

En lo que respecta al sistema, se considera que resultaría útil estudiar la incorporación de un margen en el precio de venta sugerido cuando el producto evaluado sea altamente diferenciado, de forma tal que automáticamente se ajuste el mismo en relación al precio de la competencia.

Por su parte, resultaría importante evaluar la posibilidad de realizar comparaciones entre los costos normalizados que surgen del sistema con respecto a los costos reales para poder analizar los desvíos producidos de modo de poder corregirlos.

Asimismo, se sugiere realizar estudios futuros sobre el proceso de toma de decisiones en precios de otras empresas del mismo sector de forma tal de poder realizar

comparaciones entre las herramientas utilizadas por ellos y el sistema desarrollado en este estudio.

Como principal sugerencia para investigaciones futuras, queda la idea de replicar el sistema de este estudio en otras empresas del sector gastronómico. Sería interesante poder evaluar y verificar su utilización en otras empresas. Dado que la experiencia fue evaluada como útil y generadora de valor para la empresa, podría igualmente traer beneficios a otras.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alvarez R, Urla J. (2002). Tell me a good story: using narrative analysis to examine information. Requirements interviews during ERP implementation. Database for advances in information systems. New York, USA: ABI/INFORM Global.

Assef, R. (2011). Guía práctica de formación de precios: aspectos metodológicos, tributarios y financieros para pequeñas y medianas empresas. 4ta. Ed. Rio de Janeiro, Brasil: Elsevier.

Bacic M. J. (2013). El modelo de costeo por absorción y su papel en la formación de los precios. En Costos y Gestión, una mirada panorámica sobre el tema en Latinoamérica y España. Vol 1. Buenos Aires, Argentina: Liberia Editorial.

Bacic M. J., Souza, M. C. y Azevedo F. (2009). Rigidez de los precios industriales y la funcionalidad de los métodos de costeo completo: una reflexión a partir de los abordajes estratégico, evolucionista e institucional. XI Congreso internacional de costos y gestión y XXXII Congreso argentino de profesores universitarios de costos. Universidad Estadual de Campinas, San Pablo, Brasil.

Bacic, M. J. (2013). Determinación de precios y costos unitarios según el método del cost-plus: las convenciones como mecanismo de coordinación en los mercados. I Jornadas de costos bajo enfoque latinoamericano. Universidad Rafael Urdaneta, Maracaibo, Venezuela.

Bacic, M. J. (2004). Administración de costos: proceso competitivo y estrategia empresarial. Bahia Blanca, Argentina: Ediuns, 303 p.

Bruni, A. L. y Famá, R. (2011). Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12 C e Excel. 5ta. Edición, San Pablo, Brasil: Ed. Atlas.

Campa Planas, F. (2004). La contabilidad de gestión en la industria hotelera: estudio sobre su implantación en las cadenas hoteleras en España. Tesis Doctoral. Universitat Rovira I Virgili, España.

Cartier, E. N. (1994). Elementos del costo industrial: Materia prima – Mano de obra – Carga fabril. Documentos y Monografías N°2. IAPUCO en XVI Congreso argentino de profesores universitarios de costos. La Rioja, Argentina.

Cascarini, D. C. (2006). Teoría y Práctica de los sistemas de costos. Buenos Aires, Argentina: Ed. La Ley.

Cascarini, D. C. (1986). *Contabilidad de Costos: principios y esquemas*. Buenos Aires, Argentina: Ed. El Coloquio.

Frankfort-Nachmias, C., Nachmias, D. y De Waard J. (1996). *Research methods in the social science*. New York, USA: St. Martin's Press Inc., 600 p.

Cogan, S. (2002). *Custos e Preços: formação e análise*. São Paulo, Brasil: Ed. Pioneira Thompson Learning, 157 p.

Creswell, J. W. (1998). *Qualitative inquiry and research design: choosing among five traditions*. London, UK: Ed. Sage Publications Ltd., 403 p.

Dalci, I., Tanis, V. y Kosan, L. (2010). Customer profitability analysis with time-driven activity-based costing: a case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. 5ta. Edición. Vol. 22., pp. 609-637. UK: Emerald Group Publishing Limited.

Damodaran, A. (2016). *Damodaran Online*. New York, USA: Recuperado de: <http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>

Davis, G. y Olson, M. (1987). *Sistemas de Información gerencial*. Colombia: Ed. Mc Graw Hill.

Denzin, K., Lincoln Y. S. y colaboradores (2006). *O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens*. Puerto Alegre, Brasil: Ed. Artmed, 432p.

Do Valle Silva, N. (1990). *Introdução à análise de dados qualitativos*. San Pablo, Brasil: Ed. Vértice, 184 p.

Eden, C. y Huxham, C. (1996). Action research for management research. *British Journal of Management*, Vol.7, pp. 75-86.

Freitas, H. (1993). *A informação como ferramenta gerencial: un telesistema de informação em marketing para o apoio a decisão*. Porto Alegre, Brasil: Editora Ortiz, 351 p.

Freitas, H., Janissek-Muniz, R. y Moscarola J. (2005). Técnicas de análisis de datos cualitativos. En: Consejo Latinoamericano de Escuelas de Administración, CLADEA. Santiago de Chile, Chile. 19 p.

Freitas, H. y Becker, J. L. (1997). *Informação e Decisão: sistemas de apoio e seu impacto*. Porto Alegre, Brasil: Editora Ortiz, 214 p.

Gil, A. C. (1995). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, San Pablo, Brasil: Ed. Atlas, 207 p.

Giménez, C. y colaboradores (1984). Tratado de Contabilidad de Costos. Buenos Aires, Argentina. Ed.: Macchi.

Goulart S. y Carvalho C. A. (2005). O pesquisador e o design da pesquisa qualitativa em Administração. En Falcão Vieira, M. M. y Moraes Zouain, D. (2005). Pesquisa Qualitativa em Administração: Teoría e Prática. Rio de Janeiro, Brasil: Editora FGV, 240 p.

Hall, R. L. y Hitch, C. J. (1939). Price theory and business behavior. Oxford Economic Papers, Nro. 2. Ed. Oxford University Press, pp. 12-45.

Horngren, C., Foster, G. (1996). Contabilidad de Costos. México. Ed.: Prentice-Hall Hispanoamericana SA.

Instituto Argentino de Mercado de Capitales (2015). Indices Publicados. Buenos Aires, Argentina. Recuperado de: <http://www.iamc.com.ar/home/>

Jorgensen, D. L. (1989). Participant Observation: a methodology for human studies. Vol. 15. Londres, UK: Sage Publications Inc., 133 p.

Juran J. M. y Gryna F. (1977). Planificación y análisis de la calidad. Cap. 4 y 5. Barcelona, España: Ed. Reverté.

Kaplan, R. y Anderson, S. R. (2003). Time- driven activity-based costing. Harvard Business Review. Vol. 82. Nro. 11, pp. 131–138.

Kelly, T., Kiefer, N. y Burdett, K. (1994). A demand- based approach to menú pricing. The Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly. Vol. 35, Nro. 1, pp. 48-52.

Kemmis, S. y McTaggart, R. (2000). Participatory action research. En: Denzin, N. K. y Lincoln, Y. S. (2000). Handbook of qualitative research, 2nd ed., pp. 567-605. London, UK: Sage Publications Inc.

Kirk, J. y Miller, M. L. (1986). Reliability and validity in qualitative research. London, UK: Sage Publications Inc., 87p.

Kleinübing Godoi K., Bandeira-de-Mello, R. y Barbosa da Silva, A. (2006). Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais: paradigmas, estratégias e métodos. San Pablo, Brasil: Ed. Saraiva, 460 p.

Kostakis, H., Boskou, G. y Palisidis, G. (2011). Modelling activity- based costing in restaurants. Journal of Modelling in Management, Vol. 6, Nro. 3. Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited, pp. 243-257.

Kotler, P. y Armstrong, G. (2003). Fundamentos de marketing. Mexico: Pearson Education.

Krippendorff, K. (1980). Content Analysis: an introduction to its methodology, London, UK: Sage Publications Inc., 189 p.

Lizcano Alvares, J. y colaboradores (2000). Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Madrid, España. Ed: por Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

Livramento, E. H. y Dellagnelo, Da Silva, R. C.(2005). Análise de conteúdo e sua aplicação em pesquisa na administração. En: Falcão Vieira, M. M., Zouain, D. M. Pesquisa Qualitativa em Administração: Teoria e Prática. Rio de Janeiro, Brasil: Editora FGV, 240 p.

Machado, M. C. R. y Silva, M. P. (2013). Custos e precificação: um estudo em restaurantes self services de Aracaju / SE. En ABCustos Associação Brasileira de Custos. Vol. 8, nro. 3.

Macke, J. (2002). Pesquisa-ação como método de intervenção nas organizações: uma aplicação prática. En: Encontro da Associação Nacional de Pos-Graduação e Pesquisa em (EnANPAD). Salvador, Brasil.

Martins, E. (2009). Contabilidade de Custos. San Pablo, Brasil: Ed. Atlas, 370 p.

Mason, J. (1996). Qualitative Researching, London, UK: Sage Publications Ltd., 172 p.

Murdick, R. G. y Munson, J. C. (1988). Sistemas de información administrativos. Mexico: Prentice Hall Hispano Americana. 723 p.

Nagle, T. y Hogan, J. (2006). The strategy and tactics of pricing: a guide to growing more profitably, 4ta Edición. USA: Pearson Prentice Hall.

Neuner. J. (1976). Contabilidad de Costo. Buenos Aires, Argentina. Ed: Macchi.

Osorio, O. (1992). La capacidad de producción y los costos. Buenos Aires, Argentina: Ed. Macchi

Ozdemir, B. y Caliskan, O. (2014). A review of literature on restaurants menus: specifying the managerial issues. International Journal of gastronomy and food science Vol. 2, pp. 3-13.

Pavesic, D. (1983). Cost/ margin analysis: a third approach to menú pricing and design. International Journal Hospitality Management. Vol. 2, Nro. 3, pp. 127-134,

Podmoguilynje, M. G. (2003). Algo más sobre las normalizaciones de costos y el análisis de los desvíos. XXVI Congreso del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Buenos Aires, Argentina.

Porter, M. E. y Millar, V. E. (1985). How information gives you competitive advantage. *Harvard Business Review*. Vol. 63. Nro. 5, pp. 149-160. Boston, USA.

Raab, C. Maer, K. y Shoemaker, S. (2009). Menu engineering using activity-based costing: an exploratory study using a profit factor comparison approach. *Journal of Hospitality and Tourism Research*. Vol. 38, pp. 199-221.

Raab, C. y Mayer, K. (2003). The application of activity-based costing in the US restaurant industry. *Journal of Hospitality and Tourism Research*. Vol. 4. Nro. 2, pp. 25-48.

Ripoll, V. (1994). *Introducción a la contabilidad de gestión: cálculo de costes*. Madrid. Ed.: McGraw Hill.

Rocha, R. A. y Ceretta, P. S. (1998). . Pesquisa qualitativa: um desafio à ciência social. En: XXII Encontro da Associação Nacional de Pos-Graduação e Pesquisa em (EnANPAD). Foz do Iguaçu, Brasil.

Westbrook, R. (1995). Action research: a new paradigm for research in production and operations management. *International Journal of Operations & Production Management*. Vol. 15. Nro. 12, pp.6–20.

Sampieri, R. H., Collado C. F. y Lucio, M. B. (2010). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw Hill.

Santos, J. J. (2008). *Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro*. 5ta. Ed. San Pablo, Brasil: Ed.. Atlas, 180 p.

Shank, J. y Govindarajan V. (1995). *Gerencia Estratégica de Costos*. Colombia: Grupo Editorial Norma, 340 p.

Silverman, D. (1995). *Interpreting Qualitative Data: methods for analysing talk, text and interaction*. London, UK: Sage Publications Ltd., 224 p.

Simon, H. (1957). A Behavioral Model of Rational Choice. En: *Models of Man, Social and Rational: Mathematical Essays on Rational Human Behavior in a Social Setting*. Oxford University Press. Vol 69. Nro. 1, pp. 99-118.

Stake, R. E. (1996). *The art of case study research*. London, UK: Sage Publications Inc., 175 p.

Strauss, A. y Corbin, J. (2008). Pesquisa Qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada. Porto Alegre, Brasil: Ed. Artmed, 288p.

Stringer, E. T. (1996). Action Research: a handbook for practitioners. London, UK: Sage Publications Inc., 169 p.

Thiollent, M. (1997). Pesquisa-ação nas organizações, San Pablo, Brasil: Ed. Atlas, 164 p.

Vazquez M. y Witriw A. (1997). Técnica dietética, nutrición normal y atlas fotográfico. Buenos Aires, Argentina: Ed. Eudeba.

Weber, R. P. (1990). Basic Content Analysis. Iowa, USA: Sage Publications Inc., 95 p.

Yin, R. K. (2001). Estudio de Caso, San Pablo, Brasil: Ed. Artmed, 205 p.

APENDICE

APÉNDICE I - Rotación y porcentaje de ventas por producto – Año 2014

Tabla 36

Rotación y porcentaje de ventas por productos durante el año 2014

Rotación y % de Vtas. - Año 2014										
C	ARTÍCULOS	TOTAL			RESTAURANTE			MOSTRADOR		
		Rotación	% Vtas. Totales	% Vtas. Familia	Rotación	% Vtas. Totales	% Vtas. Familia	Rotación	% Vtas. Totales	% Vtas. Familia
	VENTAS RESTAURANTE / ATP	372.997	100,00%		213.710	100,00%		156.506	100,00%	
1	Productos de Reventa	133.752	30,90%	100,00%	121.464	35,40%	100,00%	12.288	19,52%	100,00%
1	Reventa - Delicatessen	557	0,26%	0,83%	0	0,00%	0,00%	557	0,50%	4,14%
1	ACEITE DE OLIVA DON BARTOLOMEO	8	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	8	0,01%	0,07%
1	ACEITUNAS NEGRAS CONDIMENTADAS	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,00%
1	ACEITUNAS VERDES CONDIMENTADAS	18	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	18	0,01%	0,05%
1	ACETO BALSAMICO DON BARTOLOMEO	9	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	9	0,01%	0,03%
1	CAJITAS TE HEBRAS 3 VARIEDADES	13	0,02%	0,07%	0	0,00%	0,00%	13	0,07%	0,33%
1	CHAMANA	17	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	17	0,02%	0,12%
1	CREMA DE LIMONCELLO P/LLEVAR	12	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	12	0,01%	0,06%
1	FUNGHI PORCINI CON PEREJIL CON MOLINILLO 22G	5	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	5	0,01%	0,04%
1	HUMO LIQUIDO 120CM3	7	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	7	0,01%	0,04%
1	INTI ZEN	93	0,04%	0,14%	0	0,00%	0,00%	93	0,14%	0,69%
1	MERMELADA DON BARTOLOMEO	128	0,03%	0,11%	0	0,00%	0,00%	128	0,11%	0,53%
1	MIEL	75	0,04%	0,13%	0	0,00%	0,00%	75	0,14%	0,66%

1	NUEZ MOSCADA CON MOLINILLO 40G	9	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	9	0,02%	0,08%
1	PATE DE JABALI CON HONGOS DEL SUR	14	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%	14	0,02%	0,08%
1	PATE DE SALMON AHUMADO	17	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	17	0,02%	0,09%
1	PATE DE TRUCHA A LA SALVIA	6	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	6	0,01%	0,03%
1	PEPERONCINO CON MOLINILLO 20G	11	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	11	0,02%	0,09%
1	PIMENTON AHUMADO PREMIUM 65G	6	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	6	0,01%	0,05%
1	PIMIENTA BLANCA GRANO 45G	8	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	8	0,01%	0,06%
1	PIMIENTA MIX EN GRANO 35G	37	0,02%	0,06%	0	0,00%	0,00%	37	0,06%	0,28%
1	PIMIENTA NEGRA GRANO 45G	24	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	24	0,04%	0,19%
1	PIMIENTA VERDE GRANO 15G	4	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	4	0,01%	0,03%
1	SAL MARINA 90G	13	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	13	0,02%	0,12%
1	TE TEALOSOPHI LATA	22	0,03%	0,09%	0	0,00%	0,00%	22	0,09%	0,44%
1	Reventa - Fiambreria	1.201	0,72%	2,32%	0	0,00%	0,00%	1.201	1,42%	11,54%
1	BONDIOLA CAMPO AUSTRAL	8	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	8	0,04%	0,20%
1	BONDIOLA DE CERDO LAQUEADA	17	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%	17	0,06%	0,27%
1	CHORIZO SECO CERDO CA	3	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	3	0,01%	0,05%
1	CIERVO AHUMADO FETEADO EXQUISITECES	9	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	9	0,01%	0,07%
1	CORDERO AHUMADO FETEADO EXQUISITECES	7	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	7	0,01%	0,06%
1	JAMON COC.NAT.BRASEADO CA	23	0,03%	0,11%	0	0,00%	0,00%	23	0,11%	0,55%
1	JAMON COCIDO CA	73	0,10%	0,31%	0	0,00%	0,00%	73	0,32%	1,54%
1	JAMON CRUDO DESHUESADO CA	41	0,07%	0,23%	0	0,00%	0,00%	41	0,24%	1,16%
1	JAMON SERRANO ESPUNA	4	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	4	0,05%	0,22%
1	LAS MORAS MALBEC 375	3	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	3	0,00%	0,02%
1	LAS MORAS MALBEC 750	7	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	7	0,01%	0,06%
1	LOMO BRASEADO CAMPO AUSTRAL	6	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	6	0,02%	0,11%
1	LONGANIZA CALABRESA CA	4	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%	4	0,02%	0,08%
1	MORTADELA CON PISTACHO CA	10	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	10	0,03%	0,16%

1	MORTADELA FADEA	10	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	10	0,03%	0,13%
1	PANCETA BACON CA	3	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	3	0,02%	0,08%
1	QUESO AHUMADO CON ALMENDRAS EXQUISITECES	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,01%
1	QUESO AZUL SANCOR	5	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	5	0,02%	0,11%
1	QUESO CAMEMBERT CABANA	7	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	7	0,04%	0,17%
1	QUESO CHEDDAR AMERICANO LA SERENISIMA	3	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	3	0,01%	0,04%
1	QUESO CHUBUT LA SERENISIMA	42	0,05%	0,17%	0	0,00%	0,00%	42	0,17%	0,82%
1	QUESO CHUBUT LIGHT	3	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	3	0,01%	0,05%
1	QUESO CREMON LA SERENISIMA	33	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%	33	0,09%	0,42%
1	QUESO FONTINA SANCOR	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,02%
1	QUESO GRANA PAMPEANA	8	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	8	0,04%	0,20%
1	QUESO MINI BRIE TRADICIONAL CABANA	14	0,02%	0,07%	0	0,00%	0,00%	14	0,07%	0,36%
1	QUESO MOZZA AHUMADO EXQUISITECES	4	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	4	0,01%	0,03%
1	QUESO MOZZARELLA ILOLAY	10	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	10	0,03%	0,16%
1	QUESO PATEGRAS LA PAULINA	20	0,02%	0,06%	0	0,00%	0,00%	20	0,06%	0,31%
1	QUESO PATEGRAS SANCOR	7	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	7	0,02%	0,12%
1	QUESO PORT SALUT LIGHT LS	9	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	9	0,04%	0,17%
1	QUESO RALLADO.	658	0,13%	0,40%	0	0,00%	0,00%	658	0,41%	1,97%
1	QUESO TYBO ILOLAY	24	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%	24	0,09%	0,41%
1	QUESO VACHEROLEAU CABANA	5	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	5	0,03%	0,12%
1	SALAME FINAS HIERBAS	10	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	10	0,04%	0,20%
1	SALAME FUET CA	25	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	25	0,03%	0,12%
1	SALAME TIPO MILAN CAMPO AUSTRAL	8	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	8	0,03%	0,15%
1	SALAMIN PICADO FINO CA	7	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%	7	0,03%	0,12%
1	SALAMIN PICADO GRUESO CA	9	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	9	0,03%	0,16%
1	SALMON AHUMADO EN FRIO EXQUISITECES	43	0,03%	0,09%	0	0,00%	0,00%	43	0,09%	0,44%
1	TRUCHA AHUMADA EN FRIO SIN PIEL EXQUISITECES	16	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%	16	0,03%	0,14%

1	Reventa - Heladería	14.264	6,00%	19,45%	6.639	2,34%	6,38%	7.625	14,93%	71,33%
1	1 KG	433	0,59%	1,87%	0	0,00%	0,00%	433	1,94%	9,27%
1	1/2 KG	711	0,52%	1,65%	0	0,00%	0,00%	711	1,72%	8,20%
1	1/4 KG	1.021	0,40%	1,27%	294	0,17%	0,46%	727	0,94%	4,47%
1	ALMENDRADO PORCION	569	0,09%	0,28%	569	0,13%	0,35%	0	0,00%	0,00%
1	ALMENDRADO X9	74	0,09%	0,30%	0	0,00%	0,00%	74	0,31%	1,48%
1	BARRA SENSACION	25	0,04%	0,11%	0	0,00%	0,00%	25	0,12%	0,57%
1	BARRA SENSACION PORCION	76	0,03%	0,11%	76	0,05%	0,13%	0	0,00%	0,00%
1	BARRA TIRAMISU GELATTO	15	0,05%	0,15%	0	0,00%	0,00%	15	0,15%	0,73%
1	BARRA TIRAMISU PORCION	100	0,05%	0,15%	100	0,07%	0,18%	0	0,00%	0,00%
1	BOMBON ESCOCES X6	19	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%	19	0,08%	0,40%
1	BOMBON ESCOCES	442	0,08%	0,25%	442	0,12%	0,32%	0	0,00%	0,00%
1	CAPELINA DOS BOCHAS	306	0,14%	0,45%	306	0,21%	0,56%	0	0,00%	0,00%
1	CASATTA X9	74	0,08%	0,26%	0	0,00%	0,00%	74	0,27%	1,27%
1	CASATTA PORCION	84	0,03%	0,08%	84	0,04%	0,11%	0	0,00%	0,00%
1	CUCURUCHO	189	0,07%	0,22%	0	0,00%	0,00%	189	0,23%	1,11%
1	HELADO DOS BOCHAS	2.243	0,62%	1,96%	2.243	0,90%	2,46%	0	0,00%	0,00%
1	HELADO LIGHT DOS BOCHAS.	21	0,01%	0,02%	21	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
1	HELADO SIN TACC DOS BOCHAS	15	0,00%	0,02%	15	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
1	HELADO UNA BOCHA	2.174	0,29%	0,90%	2.174	0,41%	1,13%	0	0,00%	0,00%
1	PROMO HELADO 2 KG	779	1,60%	5,05%	0	0,00%	0,00%	779	5,25%	25,09%
1	TORTA ALIANZA PORCION	142	0,07%	0,23%	142	0,11%	0,29%	0	0,00%	0,00%
1	TORTA DON BART PORCION	89	0,05%	0,15%	89	0,07%	0,18%	0	0,00%	0,00%
1	TORTA VENEZIA PORCION	84	0,04%	0,14%	84	0,06%	0,17%	0	0,00%	0,00%
1	VASO CHICO	2.557	0,58%	1,83%	0	0,00%	0,00%	2.557	1,91%	9,12%
1	VASO GRANDE	929	0,29%	0,93%	0	0,00%	0,00%	929	0,96%	4,61%
1	VASO MEDIANO	1.094	0,32%	1,01%	0	0,00%	0,00%	1.094	1,05%	5,01%

1	Reventa - Cafetería	64.087	10,52%	34,08%	63.640	15,33%	41,80%	448	0,72%	3,46%
1	CAFE AL COGNAC	36	0,01%	0,04%	36	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE BOMBON	129	0,05%	0,15%	129	0,07%	0,19%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE CHICO	11.841	1,67%	5,27%	11.792	2,41%	6,57%	49	0,03%	0,12%
1	CAFE CLASICO EN BOLSA	44	0,11%	0,34%	0	0,00%	0,00%	44	0,35%	1,67%
1	CAFE CON LECHE	10.313	1,09%	3,44%	10.203	1,54%	4,20%	110	0,09%	0,43%
1	CAFE DESCAFEINADO CHICO	65	0,01%	0,03%	64	0,01%	0,04%	1	0,00%	0,00%
1	CAFE DESCAFEINADO DOBLE	91	0,02%	0,07%	87	0,03%	0,08%	4	0,00%	0,01%
1	CAFE DESCAFEINADO JARRITO	277	0,06%	0,18%	277	0,08%	0,23%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE DOBLE	4.946	0,65%	2,04%	4.851	0,90%	2,47%	95	0,08%	0,37%
1	CAFE DOLCE	35	0,01%	0,04%	35	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE DON BARTOLOMEO	40	0,02%	0,05%	40	0,02%	0,06%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE ESCOCÉS	21	0,01%	0,02%	21	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE IL MERCATO	78	0,03%	0,09%	78	0,04%	0,11%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE INTENSO CHICO	86	0,01%	0,04%	86	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE INTENSO DOBLE	38	0,01%	0,03%	38	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE INTENSO EN BOLSA	10	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%	10	0,08%	0,40%
1	CAFE INTENSO JARRITO	67	0,01%	0,04%	67	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE IRLANDES	145	0,05%	0,16%	145	0,07%	0,20%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE JARRITO	20.698	3,85%	12,12%	20.564	5,52%	15,06%	134	0,09%	0,42%
1	CAFE PAVAROTTI	163	0,06%	0,19%	163	0,09%	0,24%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE SOTTOVENTO	81	0,03%	0,09%	81	0,04%	0,12%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE SUAVE CH	20	0,00%	0,01%	20	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE SUAVE DOBLE	18	0,00%	0,01%	18	0,01%	0,01%	0	0,00%	0,00%
1	CAFE SUAVE EN BOLSA	1	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%	1	0,01%	0,03%
1	CAFE SUAVE JARRITO	106	0,02%	0,06%	106	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%
1	CAPPUCCINO CUATRO COLORES	2.783	0,53%	1,67%	2.783	0,77%	2,09%	0	0,00%	0,00%

1	CHOCOLATE CALIENTE	21	0,00%	0,01%	21	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
1	EXPRIMIDO NARANJA CH	2.150	0,35%	1,11%	2.150	0,51%	1,39%	0	0,00%	0,00%
1	EXPRIMIDO NARANJA GDE	3.284	1,08%	3,39%	3.284	1,56%	4,24%	0	0,00%	0,00%
1	RISTRETTO CHICO	244	0,04%	0,12%	244	0,05%	0,15%	0	0,00%	0,00%
1	SUBMARINO	513	0,17%	0,52%	513	0,24%	0,65%	0	0,00%	0,00%
1	TE CLASICO	3.137	0,36%	1,12%	3.137	0,51%	1,40%	0	0,00%	0,00%
1	TE CLASICO DE HIERBAS	550	0,08%	0,26%	550	0,12%	0,33%	0	0,00%	0,00%
1	TE CON LECHE	1.326	0,24%	0,76%	1.326	0,35%	0,96%	0	0,00%	0,00%
1	TE EN HEBRAS TEALOSOPHY	534	0,12%	0,39%	534	0,18%	0,49%	0	0,00%	0,00%
1	TE INTI ZEN	197	0,04%	0,12%	197	0,05%	0,15%	0	0,00%	0,00%
2	Reventa - Bebidas sin Alcohol	41.715	7,98%	25,86%	39.790	10,20%	31,11%	1.925	1,05%	5,01%
2	AGUA SIN GAS	9.847	1,83%	5,78%	9.708	2,63%	7,17%	139	0,05%	0,25%
2	AGUA SIN GAS 2 LT.	74	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%	74	0,05%	0,24%
2	AQUARIUS	6.247	1,14%	3,61%	5.868	1,60%	4,37%	379	0,12%	0,58%
2	AQUARIUS 1,5 LT.	227	0,05%	0,17%	0	0,00%	0,00%	227	0,17%	0,83%
2	CEPITA MULTIFRUTAL	74	0,01%	0,04%	74	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
2	CINDOR (SUBM FRIO)	212	0,02%	0,08%	157	0,03%	0,08%	55	0,02%	0,07%
2	CINDOR GRANDE	73	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%	73	0,04%	0,20%
2	GASEOSA 1,5 LT.	605	0,14%	0,44%	0	0,00%	0,00%	605	0,46%	2,18%
2	GASEOSA LATA	2.726	0,52%	1,63%	2.606	0,73%	1,99%	120	0,04%	0,21%
	GASEOSA PLÁSTICO	253	0,03%	0,09%	0	0,00%	0,00%	253	0,09%	0,45%
2	GASEOSA VIDRIO	13.026	2,47%	7,78%	13.026	3,57%	9,74%	0	0,00%	0,00%
2	JARRA GASEOSA	1.975	0,73%	2,29%	1.975	1,05%	2,87%	0	0,00%	0,00%
2	QUATTRO POMELO LIVIANA	752	0,15%	0,46%	752	0,21%	0,58%	0	0,00%	0,00%
2	SER CITRUS	1.924	0,38%	1,19%	1.924	0,54%	1,49%	0	0,00%	0,00%
2	SODA BON AQUA	3.700	0,70%	2,21%	3.700	1,02%	2,77%	0	0,00%	0,00%
2	Reventa - Bebidas con Alcohol	11.927	5,42%	17,46%	11.396	7,53%	20,71%	531	0,90%	4,52%

2	ALAMOS CAB SAU 750	4	0,00%	0,02%	3	0,01%	0,02%	1	0,00%	0,01%
2	ALAMOS MALBEC 750	8	0,01%	0,03%	6	0,01%	0,03%	2	0,01%	0,03%
2	ALARIS CABERNET 750	18	0,01%	0,04%	18	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
2	ALARIS MALBEC 750	100	0,07%	0,23%	93	0,10%	0,27%	7	0,01%	0,06%
2	ALMA MORA CABERNET	32	0,03%	0,09%	27	0,04%	0,10%	5	0,01%	0,04%
2	ALTOS DEL PLATA CABERNET	6	0,00%	0,01%	4	0,00%	0,01%	2	0,00%	0,02%
2	ALTOS DEL PLATA MALBEC	3	0,00%	0,01%	2	0,00%	0,01%	1	0,00%	0,02%
2	APERITIVO IL MERCATO	30	0,01%	0,02%	30	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	BAILEY'S-MEDIDA	30	0,01%	0,04%	30	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
2	BIANCHI EXTRA BRUT	2	0,00%	0,01%	2	0,01%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CALLIA SYRAH	28	0,02%	0,07%	27	0,03%	0,08%	1	0,00%	0,01%
2	CAMPARI FROZZEN	7	0,00%	0,01%	7	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CAMPARI ORANGE	80	0,03%	0,11%	80	0,05%	0,14%	0	0,00%	0,00%
2	CAMPARI-MEDIDA	6	0,00%	0,01%	6	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CHAMPAÑA ALAMOS EXTRA BRUT	5	0,01%	0,02%	5	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	CHAMPAÑA ALAMOS EXTRA BRUT 375	8	0,01%	0,02%	8	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	CHAMPAÑA MUMM EXTRA BRUT	5	0,01%	0,02%	5	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	CHAMPAÑA TRAPICHE EXTRA BRUT	6	0,01%	0,02%	3	0,01%	0,02%	3	0,01%	0,05%
2	CHAMPAÑA TRAPICHE ROSADO	2	0,00%	0,01%	2	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CINZANO-MEDIDA	12	0,00%	0,01%	12	0,01%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	COGNAC RESERVA SAN JUAN-MEDIDA	6	0,00%	0,01%	6	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CORONA 710 CC	112	0,07%	0,23%	112	0,10%	0,29%	0	0,00%	0,00%
2	COSECHA TARDIA TINTO 750	29	0,02%	0,06%	28	0,03%	0,08%	1	0,00%	0,01%
2	CREMA DE LIMONCELLO	10	0,00%	0,01%	10	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	CREMA IRLANDESA	8	0,00%	0,01%	8	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	CRUZ ALTA BLEND	9	0,01%	0,03%	9	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%
2	CUBA LIBRE	7	0,00%	0,01%	7	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%

2	DESTORNILLADOR	2	0,00%	0,00%	2	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
2	DILEMA BLANCO DULCE	61	0,04%	0,13%	52	0,05%	0,15%	9	0,01%	0,06%
2	DON BARTOLOMEO CHAR PARA LLEVAR	13	0,01%	0,02%	2	0,00%	0,00%	11	0,02%	0,10%
2	DON BARTOLOMEO CHARD COPA	151	0,04%	0,12%	151	0,05%	0,15%	0	0,00%	0,00%
2	DON BARTOLOMEO CHARDONNAY 750	104	0,07%	0,23%	104	0,11%	0,29%	0	0,00%	0,00%
2	DON BARTOLOMEO EXTRA BRUT CAJA X 6 (LLEVAR)	4	0,01%	0,04%	3	0,01%	0,04%	1	0,01%	0,06%
2	DON BARTOLOMEO EXTRA BRUT 2013	53	0,04%	0,13%	4	0,00%	0,01%	12	0,02%	0,11%
2	DON BARTOLOMEO MALBEC	375	0,27%	0,84%	375	0,39%	1,06%	0	0,00%	0,00%
2	DON BARTOLOMEO MALBEC CAJA X 6	18	0,06%	0,19%	2	0,01%	0,02%	16	0,18%	0,86%
2	DON BARTOLOMEO MALBEC COPA	365	0,09%	0,29%	365	0,13%	0,37%	0	0,00%	0,00%
2	DON BARTOLOMEO MALBEC PARA LLEVAR	158	0,09%	0,28%	14	0,01%	0,03%	144	0,26%	1,24%
2	DON BARTOLOMEO MALBEC RESERVA	1	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
2	DON VALENTIN LACRADO	22	0,02%	0,06%	21	0,03%	0,08%	1	0,00%	0,01%
2	DV CATENA CAB/MALB	5	0,01%	0,03%	3	0,01%	0,03%	2	0,01%	0,05%
2	EL PORTILLO SAUVIGNON BLANC 750	20	0,02%	0,06%	20	0,03%	0,07%	0	0,00%	0,00%
2	EL PORTILLO TEMPRANILLO	17	0,01%	0,05%	15	0,02%	0,05%	2	0,00%	0,02%
2	ESPERADO CALLIA	18	0,01%	0,04%	13	0,01%	0,04%	5	0,01%	0,04%
2	ESTANCIA MENDOZA CABERNET	5	0,00%	0,01%	5	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	ESTANCIA MENDOZA CHARDONNAY	7	0,00%	0,01%	7	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	ESTANCIA MENDOZA MALBEC	43	0,03%	0,09%	43	0,04%	0,11%	0	0,00%	0,00%
2	ESTANCIA MENDOZA ROBLE MALBEC	8	0,01%	0,02%	8	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	ETCHART PRIVADO TORRONTES 750	46	0,03%	0,11%	46	0,05%	0,13%	0	0,00%	0,00%
2	FERNET BRANCA - COLA	143	0,06%	0,19%	143	0,09%	0,24%	0	0,00%	0,00%
2	FERNET BRANCA-MEDIDA	41	0,01%	0,04%	41	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
2	FOND DE CAVE CABERNET 500	6	0,01%	0,02%	6	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	FOND DE CAVE CABERNET 750	7	0,01%	0,02%	2	0,00%	0,01%	5	0,02%	0,07%
2	FOND DE CAVE CHARDONAY 750	1	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%

2	FOND DE CAVE MALBEC 500	40	0,04%	0,12%	38	0,05%	0,14%	2	0,00%	0,02%
2	FOND DE CAVE MALBEC 750	20	0,03%	0,08%	19	0,04%	0,10%	1	0,00%	0,01%
2	FOND DE CAVE RESERVE MALBEC	2	0,00%	0,01%	2	0,01%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	FOND DE CAVE SYRAH	2	0,00%	0,01%	2	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	GANCIA BATIDO	53	0,02%	0,06%	53	0,03%	0,07%	0	0,00%	0,00%
2	GANCIA-MEDIDA	22	0,01%	0,02%	22	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	GIN TONIC CON LIMON	37	0,02%	0,05%	37	0,02%	0,07%	0	0,00%	0,00%
2	HEINEKEN 330 CC	335	0,10%	0,33%	316	0,14%	0,39%	19	0,01%	0,05%
2	HEINEKEN LITRO	2.195	1,21%	3,80%	2.025	1,67%	4,55%	170	0,17%	0,83%
2	IMPERIAL 330	71	0,02%	0,06%	71	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%
2	IMPERIAL AMBER LAGER 330	41	0,01%	0,03%	41	0,02%	0,04%	0	0,00%	0,00%
2	IMPERIAL CREAM STOUT 330	198	0,05%	0,17%	198	0,08%	0,22%	0	0,00%	0,00%
2	IMPERIAL LITRO	13	0,00%	0,00%	13	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
2	IMPERIAL SCOTCH ALE 330 CC	21	0,01%	0,02%	21	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	JARRA SCHNAIDER NEGRA	440	0,22%	0,68%	440	0,31%	0,85%	0	0,00%	0,00%
2	JARRA SCHNAIDER RUBIA	1.365	0,59%	1,87%	1.365	0,86%	2,34%	0	0,00%	0,00%
2	KUNSTMAN BOCK 500	109	0,03%	0,09%	109	0,04%	0,11%	0	0,00%	0,00%
2	KUNSTMANN TOROBAYO 500	5	0,00%	0,01%	5	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	LAS MORAS BONARDA	10	0,01%	0,02%	10	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	LAS MORAS CABERNET	26	0,02%	0,06%	26	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%
2	LAS MORAS MALBEC 375	187	0,10%	0,33%	187	0,15%	0,41%	0	0,00%	0,00%
2	LAS MORAS MALBEC 750	151	0,12%	0,37%	151	0,17%	0,47%	0	0,00%	0,00%
2	LIEBER 330 CC	276	0,06%	0,20%	276	0,09%	0,25%	0	0,00%	0,00%
2	LIMONCELLO-MEDIDA	25	0,01%	0,02%	25	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	MARGARITA	13	0,01%	0,02%	13	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	MARTINI DRY	8	0,00%	0,01%	8	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	MARTINI-MEDIDA	4	0,00%	0,00%	4	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%

2	MEDIA PINTA SCHNAIDER	482	0,09%	0,28%	482	0,13%	0,35%	0	0,00%	0,00%
2	NEW AGE 250	3	0,00%	0,00%	3	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	NEW AGE 750	32	0,02%	0,07%	17	0,02%	0,06%	15	0,02%	0,12%
2	NORTON COSECHA TARDIA 500	69	0,04%	0,12%	69	0,05%	0,15%	0	0,00%	0,00%
2	NORTON COSECHA TARDIA 750	122	0,09%	0,28%	117	0,13%	0,34%	5	0,01%	0,04%
2	NORTON COSECHA TARDIA DULCE BLANCO	9	0,01%	0,03%	9	0,02%	0,04%	0	0,00%	0,00%
2	NORTON COSECHA TARDIA DULCE ROSADO	1	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
2	NORTON DOC MALBEC	10	0,01%	0,04%	8	0,02%	0,05%	2	0,01%	0,03%
2	PERDRIEL CABERNET	10	0,01%	0,03%	9	0,01%	0,03%	1	0,00%	0,01%
2	PERDRIEL MALBEC	10	0,01%	0,03%	7	0,01%	0,03%	3	0,01%	0,03%
2	PINTA SCHNAIDER	1.224	0,40%	1,27%	1.224	0,58%	1,58%	0	0,00%	0,00%
2	POSTALES MALBEC	18	0,01%	0,05%	17	0,02%	0,06%	1	0,00%	0,01%
2	POSTALES ROBLE MALBEC	5	0,00%	0,02%	4	0,01%	0,02%	1	0,00%	0,01%
2	SALENTEIN CHARDONAY 750	1	0,00%	0,01%	1	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	SCHNEIDER 330	97	0,02%	0,05%	97	0,02%	0,07%	0	0,00%	0,00%
2	SCHNEIDER RUBIA 1LT	52	0,01%	0,04%	1	0,00%	0,00%	51	0,04%	0,19%
2	SOL 330	167	0,06%	0,20%	167	0,09%	0,25%	0	0,00%	0,00%
2	STELLA ARTOIS 330	392	0,12%	0,39%	392	0,18%	0,48%	0	0,00%	0,00%
2	TIA MARIA-MEDIDA	8	0,00%	0,01%	8	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE 375	120	0,05%	0,16%	120	0,07%	0,19%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE CHARDONAY 750	13	0,01%	0,03%	12	0,01%	0,03%	1	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE DULCE COSECHA 375	23	0,01%	0,03%	23	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE EXTRA BRUT 187	3	0,00%	0,00%	3	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE MALBEC 187	92	0,03%	0,09%	91	0,04%	0,12%	1	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE MALBEC 375	268	0,09%	0,28%	266	0,13%	0,35%	2	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE MERLOT	16	0,01%	0,04%	15	0,02%	0,04%	1	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE ORIGEN MALBEC	10	0,01%	0,03%	6	0,01%	0,02%	4	0,01%	0,04%

2	TRAPICHE ORIGEN TORRONTES 750	10	0,01%	0,03%	9	0,01%	0,03%	1	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE RESERVA	1	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE RESERVA CAB SAUV	2	0,00%	0,01%	1	0,00%	0,01%	1	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE ROSADO MALBEC 750	14	0,01%	0,03%	14	0,02%	0,04%	0	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE SAUVIGNON BLANC 187	23	0,01%	0,02%	22	0,01%	0,03%	1	0,00%	0,00%
2	TRAPICHE SAUVIGNON BLANC 375	118	0,05%	0,16%	117	0,07%	0,20%	1	0,00%	0,01%
2	TRAPICHE SAUVIGNON BLANC 750	36	0,03%	0,08%	36	0,04%	0,10%	0	0,00%	0,00%
2	TRUMPETER CABERNET	13	0,02%	0,05%	11	0,02%	0,06%	2	0,01%	0,03%
2	TRUMPETER MALBEC 375	67	0,05%	0,16%	61	0,07%	0,19%	6	0,01%	0,04%
2	TRUMPETER MALBEC 750	61	0,08%	0,25%	55	0,11%	0,29%	6	0,02%	0,09%
2	TRUMPETER RESERVA MALBEC	8	0,02%	0,05%	8	0,02%	0,06%	0	0,00%	0,00%
2	TRUMPETER SAUVIGNON BLANC 750	19	0,03%	0,08%	17	0,03%	0,09%	2	0,01%	0,03%
2	VASO SCHNAIDER NEGRA	66	0,02%	0,06%	66	0,03%	0,07%	0	0,00%	0,00%
2	VASO SCHNAIDER RUBIA	184	0,05%	0,15%	184	0,07%	0,19%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY JOHNNIE WALKER ET. ROJA MEDIDA	47	0,02%	0,06%	47	0,03%	0,08%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY BLENDERS-MEDIDA	19	0,01%	0,02%	19	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY CHIVAS REGAL-MEDIDA	11	0,01%	0,02%	11	0,01%	0,03%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY J&B-MEDIDA	42	0,02%	0,05%	42	0,02%	0,06%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY JACK DANIEL'S-MEDIDA	10	0,00%	0,02%	10	0,01%	0,02%	0	0,00%	0,00%
2	WHISKY JOHNNIE WALKE ET NEGRA MEDIDA	22	0,01%	0,04%	22	0,02%	0,05%	0	0,00%	0,00%
2	Pastelería	19.014	6,50%	100,00%	8.756	4,35%	100,00%	10.258	12,04%	100,00%
2	ALFAJOR DE MAICENA CHICO	265	0,02%	0,27%	76	0,01%	0,19%	189	0,04%	0,33%
2	ALFAJOR DE MAIZENA GDE	250	0,03%	0,48%	119	0,02%	0,57%	131	0,05%	0,41%
2	ALFAJOR DON BARTOLOMEO	4.497	0,46%	6,89%	1.018	0,15%	3,44%	3.479	1,17%	9,71%
2	ALFAJOR ESPECIAL	100	0,01%	0,19%	0	0,00%	0,00%	100	0,04%	0,35%
2	BARRITA DE CEREAL	311	0,04%	0,64%	45	0,01%	0,29%	266	0,11%	0,92%
2	BUDINES	200	0,10%	1,57%	0	0,00%	0,00%	200	0,34%	2,85%

2	CAKE POPS	23	0,00%	0,05%	0	0,00%	0,00%	23	0,01%	0,09%
2	CHEESECAKE CHOCO BLANCO POR	300	0,16%	2,45%	207	0,18%	4,11%	93	0,13%	1,10%
2	CHEESECAKE CHOCO BLANCO	1	0,00%	0,03%	0	0,00%	0,00%	1	0,01%	0,05%
2	CHEESECAKE CLASICO PORCION	1.010	0,54%	8,15%	652	0,56%	12,88%	358	0,51%	4,27%
2	CHEESECAKE CLASICO	116	0,22%	3,25%	0	0,00%	0,00%	116	0,71%	5,91%
2	CHEESECAKE CON TIRAMISU PORCION	220	0,12%	1,77%	168	0,14%	3,19%	52	0,07%	0,61%
2	CHEESECAKE CON TIRAMISU	2	0,00%	0,06%	0	0,00%	0,00%	2	0,01%	0,11%
2	CONITO DE CHOCOLATE	92	0,01%	0,17%	18	0,00%	0,10%	74	0,03%	0,23%
2	COOKIES UNIDAD	898	0,11%	1,65%	208	0,04%	0,96%	690	0,27%	2,22%
2	CUADRADITOS	3.507	0,72%	10,73%	1.465	0,36%	8,22%	2.042	1,54%	12,80%
2	CUPCAKE ESPECIAL	73	0,02%	0,26%	17	0,01%	0,14%	56	0,04%	0,36%
2	CUPCAKE UNIDAD	370	0,07%	1,09%	90	0,03%	0,74%	280	0,17%	1,38%
2	LIMA PIE.	8	0,01%	0,20%	0	0,00%	0,00%	8	0,04%	0,36%
2	MASAS FINAS KG	444	0,78%	11,68%	0	0,00%	0,00%	444	2,56%	21,26%
2	MASAS FINAS PORCION	1.015	0,08%	1,22%	1.015	0,12%	2,71%	0	0,00%	0,00%
2	MASAS FINAS UNIDAD	247	0,01%	0,15%	247	0,01%	0,32%	0	0,00%	0,00%
2	MASAS SECAS KG	154	0,27%	3,97%	0	0,00%	0,00%	154	0,87%	7,23%
2	MASAS SECAS PORCION	161	0,04%	0,61%	161	0,06%	1,35%	0	0,00%	0,00%
2	MASAS SECAS UNIDAD	22	0,00%	0,03%	22	0,00%	0,08%	0	0,00%	0,00%
2	MUFFIN UNIDAD	118	0,03%	0,37%	118	0,04%	0,83%	0	0,00%	0,00%
2	PARAGÜITAS	25	0,00%	0,06%	6	0,00%	0,03%	19	0,01%	0,09%
2	PG DE FRUTILLA	387	0,20%	3,01%	223	0,19%	4,39%	164	0,23%	1,87%
2	PG LIMA PIE	565	0,28%	4,20%	353	0,28%	6,35%	212	0,29%	2,43%
2	PG NUTELLA	277	0,15%	2,28%	209	0,18%	4,11%	68	0,09%	0,78%
2	PG PIE DE MARACUYA	91	0,05%	0,69%	47	0,04%	0,91%	44	0,06%	0,50%
2	PG TIRAMISU	897	0,44%	6,59%	576	0,45%	10,35%	321	0,42%	3,51%
2	PG TORTA BROWNIE	386	0,19%	2,91%	249	0,20%	4,48%	137	0,20%	1,63%

2	PG TORTA CIOCCOLATO	598	0,33%	4,88%	404	0,35%	7,96%	194	0,28%	2,35%
2	PG TORTA DOÑA MARIA	275	0,15%	2,18%	241	0,19%	4,36%	34	0,05%	0,40%
2	PG TORTA ROGEL	119	0,07%	0,98%	93	0,08%	1,82%	26	0,03%	0,28%
2	SELVA NEGRA/MOKA/MERENGATTA	28	0,08%	1,23%	0	0,00%	0,00%	28	0,27%	2,24%
2	TABLA DULCE	161	0,16%	2,38%	161	0,23%	5,30%	0	0,00%	0,00%
2	TARTA FRUTILLAS	6	0,01%	0,14%	0	0,00%	0,00%	6	0,03%	0,26%
2	TORTA ALIANZA ITALIANA	43	0,08%	1,16%	0	0,00%	0,00%	43	0,25%	2,11%
2	TORTA BARTOLITO	27	0,05%	0,74%	0	0,00%	0,00%	27	0,16%	1,34%
2	TORTA BARTOLITO PORCION	117	0,06%	0,91%	117	0,09%	2,03%	0	0,00%	0,00%
2	TORTA CIOCCOLATO (6PG)	12	0,02%	0,36%	0	0,00%	0,00%	12	0,08%	0,65%
2	TORTA DE CUMPLEAÑOS (KG)	65	0,11%	1,63%	0	0,00%	0,00%	65	0,36%	2,97%
2	TORTA DE MANZANA PORCION	431	0,23%	3,50%	431	0,34%	7,78%	0	0,00%	0,00%
2	TORTA DE MANZANA.	17	0,03%	0,43%	0	0,00%	0,00%	17	0,09%	0,78%
2	TORTA DON BARTOLOMEO.	18	0,03%	0,50%	0	0,00%	0,00%	18	0,11%	0,91%
2	TORTA DOÑA MARIA	11	0,02%	0,30%	0	0,00%	0,00%	11	0,07%	0,55%
2	TORTA MATERA	22	0,01%	0,14%	0	0,00%	0,00%	22	0,03%	0,25%
2	TORTA ROGEL.	5	0,01%	0,12%	0	0,00%	0,00%	5	0,03%	0,22%
2	TORTA VENEZIA	30	0,05%	0,75%	0	0,00%	0,00%	30	0,16%	1,36%
3	Panadería	62.983	5,79%	100,00%	14.911	1,64%	100,00%	48.072	15,25%	100,00%
3	Panadería - Panificados	61.199	5,13%	88,66%	14.203	1,51%	91,79%	46.997	13,41%	87,92%
3	BAGUETIN KG	413	0,14%	2,34%	0	0,00%	0,00%	413	0,46%	2,89%
3	BAGUETTE KG	13	0,00%	0,08%	0	0,00%	0,00%	13	0,02%	0,10%
3	BIZCOCHITOS DE GRASA KG	278	0,28%	4,68%	0	0,00%	0,00%	278	0,91%	5,79%
3	CANASTITA DE TOSTADAS	1.616	0,24%	4,11%	1.616	0,35%	21,50%	0	0,00%	0,00%
3	CASCARITAS	11	0,01%	0,15%	0	0,00%	0,00%	11	0,03%	0,18%
3	FACTURA UNIDAD	44.061	2,31%	38,76%	2.069	0,15%	9,08%	41.992	7,22%	45,77%
3	FACTURA PROMO	474	0,15%	2,50%	0	0,00%	0,00%	474	0,49%	3,09%

3	MEDIALUNA DULCE	5.551	0,37%	6,17%	5.551	0,53%	32,30%	0	0,00%	0,00%
3	MEDIALUNA SALADA	4.967	0,33%	5,53%	4.967	0,48%	28,91%	0	0,00%	0,00%
3	GRISINES ITALIANOS KG	288	0,31%	5,23%	0	0,00%	0,00%	288	1,02%	6,46%
3	MARINERAS KG	18	0,01%	0,24%	0	0,00%	0,00%	18	0,05%	0,29%
3	MIÑONES KG	2.160	0,66%	11,10%	0	0,00%	0,00%	2.160	2,16%	13,73%
3	MUFFIN SALADO	28	0,00%	0,05%	0	0,00%	0,00%	28	0,01%	0,06%
3	MUFFIN UNIDAD	70	0,01%	0,13%	0	0,00%	0,00%	70	0,02%	0,16%
3	PAN ARABE KG	2	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%	2	0,00%	0,02%
3	PAN DE CAMPO KG	985	0,33%	5,62%	0	0,00%	0,00%	985	1,10%	6,95%
3	PAN DE SALVADO KG	258	0,11%	1,89%	0	0,00%	0,00%	258	0,37%	2,34%
3	PAN SABORIZADO KG	7	0,00%	0,07%	0	0,00%	0,00%	7	0,01%	0,08%
3	Panadería - Especialidades	1.783	0,66%	11,34%	708	0,14%	8,21%	1.075	1,84%	12,08%
3	CANONCITO DULCE DE LECHE	19	0,00%	0,03%	12	0,00%	0,09%	7	0,00%	0,01%
3	CHIPA KG	19	0,02%	0,35%	0	0,00%	0,00%	19	0,07%	0,44%
3	FACTURITAS KG	117	0,15%	2,46%	0	0,00%	0,00%	117	0,48%	3,04%
3	FACTURITAS UNIDAD	120	0,00%	0,04%	120	0,00%	0,22%	0	0,00%	0,00%
3	FOSFORITOS DE JAMON Y QUESO	21	0,00%	0,05%	21	0,00%	0,24%	0	0,00%	0,00%
3	MUFFIN SALADO	19	0,00%	0,07%	19	0,01%	0,36%	0	0,00%	0,00%
3	PALITOS AZUCARADOS KG	11	0,01%	0,20%	0	0,00%	0,00%	11	0,04%	0,25%
3	PALMERITAS KG	150	0,23%	3,88%	0	0,00%	0,00%	150	0,76%	4,80%
3	PALMERITAS PORCION	92	0,01%	0,23%	92	0,02%	1,20%	0	0,00%	0,00%
3	PALMERITAS UNIDAD	20	0,00%	0,02%	20	0,00%	0,11%	0	0,00%	0,00%
3	PASTELITO	614	0,06%	0,98%	52	0,01%	0,46%	562	0,17%	1,11%
3	PEPAS PORCION	9	0,00%	0,01%	9	0,00%	0,08%	0	0,00%	0,00%
3	POLVORONES-PEPAS-VAINILLAS KG	83	0,09%	1,53%	0	0,00%	0,00%	83	0,30%	1,90%
3	POLVORONES PORCION	43	0,01%	0,11%	43	0,01%	0,56%	0	0,00%	0,00%
3	POLVORONES UNIDAD	2	0,00%	0,00%	2	0,00%	0,01%	0	0,00%	0,00%

3	SACRAMENTO JAMON QUESO	437	0,07%	1,17%	318	0,08%	4,89%	119	0,05%	0,29%
3	SCONES	8	0,01%	0,20%	0	0,00%	0,00%	8	0,04%	0,24%
4	Pastas	26.084	10,82%	100,00%	16.576	10,05%	100,00%	9.508	13,68%	100,00%
4	Pastas - Pastas Rellenas Simples	6.659	2,88%	26,65%	2.921	2,01%	20,03%	3.738	5,16%	37,68%
4	CANELONES DE RICOTTA JAMON Y MOZZA CH	41	0,02%	0,16%	41	0,03%	0,26%	0	0,00%	0,00%
4	CANELONES DE RICOTTA, JAMON Y MOZZA.	162	0,10%	0,90%	145	0,13%	1,32%	17	0,03%	0,19%
4	KG CANELONES DE RICOTTA, JAMON Y MOZZA FRESCOS	41	0,03%	0,31%	0	0,00%	0,00%	41	0,11%	0,83%
4	RAVIOL CALABAZA CH	121	0,05%	0,45%	121	0,07%	0,71%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOL DE CALABAZA GDE	374	0,22%	1,95%	372	0,31%	3,12%	2	0,00%	0,02%
4	RAVIOL DE CALABAZA	32	0,01%	0,11%	0	0,00%	0,00%	32	0,04%	0,31%
4	RAVIOL DE VERDURA CH	191	0,06%	0,50%	191	0,08%	0,81%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOL DE VERDURA GDE	693	0,37%	3,30%	619	0,49%	4,87%	74	0,09%	0,68%
4	RAVIOLES DE VERDURA FRESCOS	2.243	0,92%	8,31%	0	0,00%	0,00%	2.243	3,03%	22,15%
4	RAVIOLES DE VERDURA	209	0,00%	0,01%	209	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES DE VERDURA FRESCOS	54	0,02%	0,20%	54	0,03%	0,32%	0	0,00%	0,00%
4	SORRENTINO DE JAMON Y MOZZA GDE	1.074	0,56%	5,01%	998	0,76%	7,60%	76	0,10%	0,72%
4	SORRENTINOS DE JC Y MOZZA FRESCOS	782	0,34%	3,02%	0	0,00%	0,00%	782	1,10%	8,04%
4	SORRENTINO DE RICOTTA, MOZZARELLA Y NUE	30	0,01%	0,10%	3	0,00%	0,01%	27	0,03%	0,25%
4	SORRENTINOS DE RICOTTA, MOZZA Y NUEZ FRESCO	445	0,19%	1,69%	0	0,00%	0,00%	445	0,62%	4,50%
4	SORRENTINOS DE JAMON Y MOZZA CH	162	0,07%	0,60%	162	0,10%	0,95%	0	0,00%	0,00%
4	SORRENTINOS DE JAMON Y MOZZA GDE	6	0,00%	0,02%	6	0,00%	0,03%	0	0,00%	0,00%
4	Pastas - Pastas Rellenas Especiales	6.544	3,69%	34,07%	3.479	3,17%	31,51%	3.065	5,24%	38,33%
4	CANELONES DE VERDURA Y CARNE CH	66	0,03%	0,29%	66	0,05%	0,46%	0	0,00%	0,00%
4	CANELONES DE VERDURA Y CARNE GDE	463	0,28%	2,56%	416	0,38%	3,80%	47	0,07%	0,50%
4	CANELONES DE VERDURA Y CARNE FRESCOS KG	111	0,11%	1,00%	0	0,00%	0,00%	111	0,36%	2,66%
4	LASAGNA DE CARNE, JAMON, QUESO GDE	709	0,50%	4,52%	620	0,67%	6,62%	89	0,14%	1,04%

4	LASAGNA DE CARNE, JAMON, QUESO FRESCO KG	172	0,19%	1,68%	0	0,00%	0,00%	172	0,61%	4,47%
4	LASAGNA DE POLLO CHICA	60	0,03%	0,26%	60	0,04%	0,42%	0	0,00%	0,00%
4	LASAGNA DE POLLO GRANDE	244	0,16%	1,46%	222	0,22%	2,20%	22	0,03%	0,23%
4	LASAGNA DE POLLO, RICOTTA Y VER FRESCO KG	61	0,06%	0,55%	0	0,00%	0,00%	61	0,20%	1,46%
4	PANZOTTI DE CARNE FRESCOS	80	0,04%	0,35%	1	0,00%	0,01%	79	0,13%	0,93%
4	PANZOTTI DE CORDERO PATAG CONGELADOS	27	0,01%	0,13%	0	0,00%	0,00%	27	0,05%	0,34%
4	PANZOTTI DE POLLO Y HONGOS CH	62	0,03%	0,25%	62	0,04%	0,40%		0,00%	0,00%
4	PANZOTTI DE POLLO Y HONGOS GDE	296	0,16%	1,45%	282	0,22%	2,23%	14	0,02%	0,13%
4	PANZOTTI DE POLLO Y HONGOS FRESCO	379	0,18%	1,62%	0	0,00%	0,00%	379	0,59%	4,33%
4	RAVIOLES CUATRO QUESOS CH	60	0,03%	0,23%	60	0,04%	0,38%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES CUATRO QUESOS GDES	292	0,17%	1,53%	291	0,25%	2,45%	1	0,00%	0,01%
4	RAVIOLES CUATRO QUESOS FRESCOS	793	0,34%	3,08%	0	0,00%	0,00%	793	1,12%	8,20%
4	RAVIOLES DE LANGOSTINOS CONGELADOS	18	0,01%	0,08%	0	0,00%	0,00%	18	0,03%	0,22%
4	RAVIOLES DE CENTOLLA GDE	145	0,11%	1,01%	145	0,16%	1,61%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES DE LANGOSTINOS CHICO	32	0,02%	0,16%	32	0,03%	0,25%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES MEDITERRANEOS CH	27	0,01%	0,11%	27	0,02%	0,18%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES MEDITERRANEOS GDES	178	0,09%	0,79%	178	0,13%	1,26%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES MEDITERRANEOS FRESCOS	618	0,28%	2,54%	0	0,00%	0,00%	618	0,93%	6,77%
4	RAVIOLES NEGROS CHICOS	107	0,06%	0,50%	107	0,08%	0,80%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES NEGROS GDE	477	0,35%	3,19%	477	0,51%	5,10%	0	0,00%	0,00%
4	RAVIOLES NEGROS CONGELADOS	119	0,06%	0,57%	0	0,00%	0,00%	119	0,21%	1,51%
4	RAVIOLES DE POLLO, ESPINACA, ROQUE FRESCOS	116	0,06%	0,54%	0	0,00%	0,00%	116	0,20%	1,43%
4	SORRENTINO DE JAMON SERRANO Y RUCULA.	16	0,01%	0,06%	0	0,00%	0,00%	16	0,02%	0,17%
4	SORRENTINO DE PULPO GAMBAS Y CALAMAR	1	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%	1	0,00%	0,01%
4	SORRENTINOS DE PULPO, GAMBAS Y CALA CONGEL	10	0,01%	0,05%	0	0,00%	0,00%	10	0,02%	0,12%
4	SORRENTINOS CAPRESE FRESCOS	371	0,16%	1,42%	20	0,01%	0,13%	351	0,49%	3,58%
4	SORRENTINOS CAPRESSE CHICA	63	0,03%	0,25%	63	0,04%	0,40%	0	0,00%	0,00%

4	SORRENTINOS CAPRESSE GRANDE	372	0,20%	1,84%	350	0,28%	2,81%	22	0,03%	0,22%
4	Pastas - Pastas Simples	2.960	1,39%	12,83%	1.973	1,25%	12,41%	987	1,85%	13,53%
4	FETTUCCINE AL HUEVO FRESCOS KG	171	0,10%	0,88%	7	0,01%	0,06%	165	0,31%	2,25%
4	FETTUCCINE DE ESPINACA FRESCOS KG	107	0,06%	0,55%	4	0,00%	0,03%	103	0,19%	1,40%
4	FETTUCCINE NERE CH	14	0,01%	0,05%	14	0,01%	0,08%	0	0,00%	0,00%
4	FETTUCCINI NERE GDE	86	0,05%	0,44%	86	0,07%	0,71%	0	0,00%	0,00%
4	FETTUCCINI NERE FRESCOS KG	16	0,01%	0,06%	0	0,00%	0,00%	16	0,02%	0,17%
4	FETTUCINE DE ESPINACA CH	39	0,02%	0,14%	39	0,02%	0,23%	0	0,00%	0,00%
4	FETTUCINE DE ESPINACA GDE	179	0,10%	0,88%	171	0,14%	1,36%	8	0,01%	0,08%
4	ÑOQUIS DE CALABAZA FRESCOS KG	54	0,02%	0,15%	31	0,00%	0,00%	23	0,05%	0,40%
4	ÑOQUIS DE ESPINACA CH	57	0,03%	0,23%	57	0,04%	0,37%	0	0,00%	0,00%
4	ÑOQUIS DE ESPINACA GDE	244	0,14%	1,22%	229	0,19%	1,88%	15	0,02%	0,13%
4	ÑOQUIS DE ESPINACA FRESCOS KG	118	0,08%	0,73%	1	0,00%	0,00%	117	0,27%	1,94%
4	ÑOQUIS DE PAPA FRESCOS KG	423	0,19%	1,68%	95	0,00%	0,01%	328	0,61%	4,45%
4	ÑOQUIS DE PAPA CH	251	0,07%	0,65%	251	0,10%	1,04%	0	0,00%	0,00%
4	ÑOQUIS DE PAPA GDE	531	0,26%	2,31%	521	0,37%	3,64%	10	0,01%	0,09%
4	VERMICELLI AL HUEVO FRESCOS KG	199	0,11%	0,97%	0	0,00%	0,00%	199	0,35%	2,59%
4	VERMICELLI AL HUEVO CH	135	0,05%	0,41%	135	0,07%	0,66%	0	0,00%	0,00%
4	VERMICELLI AL HUEVO GDE	335	0,16%	1,47%	332	0,23%	2,33%	3	0,00%	0,03%
4	Salsas	9.922	2,86%	26,45%	8.204	3,63%	36,06%	1.718	1,43%	10,46%
4	SALSA BECHAMEL CH	92	0,02%	0,18%	92	0,03%	0,29%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA BECHAMEL GDE	215	0,06%	0,54%	205	0,08%	0,82%	10	0,01%	0,06%
4	SALSA BECHAMEL P/ LLEVAR	30	0,01%	0,06%	3	0,00%	0,01%	27	0,02%	0,14%
4	SALSA BOLOGNESA CH	258	0,07%	0,65%	258	0,10%	1,03%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA BOLOGNESA GDE	1.187	0,44%	3,93%	1.060	0,58%	5,78%	127	0,12%	0,84%
4	SALSA BOLOGNESA P/LLEVAR	296	0,09%	0,78%	11	0,00%	0,05%	285	0,27%	2,00%
4	SALSA CAPRESE CH	58	0,02%	0,14%	58	0,02%	0,22%	0	0,00%	0,00%

4	SALSA CAPRESE GDE	234	0,08%	0,68%	234	0,11%	1,09%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CARUSO CH	20	0,01%	0,05%	20	0,01%	0,07%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CARUSO GDE	129	0,04%	0,37%	129	0,06%	0,59%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CARUSO P/LLEVAR	61	0,02%	0,14%	4	0,00%	0,01%	57	0,05%	0,35%
4	SALSA CREMA CH	200	0,03%	0,25%	200	0,04%	0,40%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE ALBA P/LLEVAR GRANDE	14	0,00%	0,03%	2	0,00%	0,01%	12	0,01%	0,06%
4	SALSA CREMA DE ALBAHACA CH	81	0,02%	0,19%	81	0,03%	0,30%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE ALBAHACA GDE	324	0,11%	0,95%	317	0,15%	1,49%	7	0,01%	0,05%
4	SALSA CREMA DE CAMARONES CH	89	0,03%	0,25%	89	0,04%	0,40%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE CAMARONES GDE	356	0,16%	1,42%	350	0,23%	2,25%	6	0,01%	0,05%
4	SALSA CREMA DE CAMARONES P/LLEVAR	19	0,01%	0,06%	0	0,00%	0,00%	19	0,02%	0,16%
4	SALSA CREMA DE LIMON CH	50	0,01%	0,13%	50	0,02%	0,21%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE LIMONE GDE	209	0,08%	0,75%	209	0,12%	1,20%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE LIMONE P/LLEVAR	10	0,00%	0,03%	0	0,00%	0,00%	10	0,01%	0,07%
4	SALSA CREMA DE ROQUEFORT CH	68	0,02%	0,17%	68	0,03%	0,28%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA CREMA DE ROQUEFORT GDE	241	0,09%	0,78%	233	0,12%	1,21%	8	0,01%	0,05%
4	SALSA CREMA GDE	539	0,10%	0,92%	353	0,10%	0,97%	186	0,12%	0,85%
4	SALSA DE QUESOS GRATINADA	167	0,05%	0,42%	167	0,07%	0,68%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA FILETTO CH	290	0,06%	0,55%	290	0,09%	0,88%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA FILETTO GDE.	810	0,22%	2,02%	750	0,30%	2,99%	60	0,05%	0,39%
4	SALSA FILETTO P/LLEVAR	356	0,09%	0,81%	3	0,00%	0,01%	353	0,29%	2,14%
4	SALSA MANTECA CH	13	0,00%	0,02%	13	0,00%	0,03%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA MANTECA GDE	9	0,00%	0,01%	9	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA MIXTA CH	83	0,02%	0,17%	83	0,03%	0,28%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA MIXTA GDE	450	0,14%	1,23%	416	0,19%	1,88%	34	0,02%	0,16%
4	SALSA OLIVA CH	26	0,00%	0,03%	26	0,01%	0,05%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA OLIVA GDE	47	0,01%	0,07%	47	0,01%	0,12%	0	0,00%	0,00%

4	SALSA PESTO CH	40	0,01%	0,09%	40	0,01%	0,15%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA PESTO GDE	117	0,04%	0,35%	117	0,06%	0,56%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA QUATRO QUESOS CH	153	0,04%	0,39%	153	0,06%	0,62%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA QUATRO QUESOS GDE	718	0,26%	2,38%	631	0,34%	3,43%	87	0,09%	0,63%
4	SALSA CUATRO QUESOS P/LLEVAR	134	0,03%	0,27%	0	0,00%	0,00%	134	0,10%	0,72%
4	SALSA ROSA CH	304	0,06%	0,57%	304	0,09%	0,91%	0	0,00%	0,00%
4	SALSA ROSA GDE	1.125	0,31%	2,79%	1.003	0,40%	4,02%	122	0,10%	0,75%
4	SALSA ROSA P/LLEVAR	174	0,04%	0,37%	0	0,00%	0,00%	174	0,13%	0,98%
4	SALTEADO DE MAR	109	0,05%	0,43%	109	0,07%	0,69%	0	0,00%	0,00%
4	SALTEADO DE MAR CH	18	0,01%	0,05%	18	0,01%	0,08%	0	0,00%	0,00%
5	Platos Gourmet	20.262	17,38%	96,18%	14.991	23,09%	100,50%	2.490	6,90%	102,95%
5	Platos Gourmet - Con carne / pescado	9.434	9,17%	62,99%	8.595	12,82%	64,93%	840	2,09%	59,35%
5	BARRA DEGUSTADORA	300	0,34%	2,23%	199	0,35%	1,77%	101	0,31%	8,79%
5	BONDIOLA DE CERDO LAQUEADA	428	0,55%	3,67%	428	0,80%	4,06%	0	0,00%	0,00%
5	CAZUELA DE CARNE	100	0,11%	0,75%	97	0,16%	0,81%	3	0,01%	0,23%
5	CAZUELA DE MARISCOS	171	0,21%	1,40%	167	0,30%	1,52%	4	0,01%	0,31%
5	CHURRASQUITO CRIOLLO	598	0,71%	4,70%	578	1,00%	5,06%	20	0,06%	1,80%
5	LENGUADO ROQUEFORT	296	0,28%	1,84%	292	0,40%	2,00%	4	0,01%	0,36%
5	LOCRO PORCION		0,00%	0,00%	34	0,05%	0,25%	50	0,13%	3,61%
5	MATAMBRE DE CERDO AL LIMON	746	0,75%	4,99%	730	1,07%	5,41%	16	0,05%	1,32%
5	MEDALLON DE LOMO	55	0,06%	0,41%	49	0,08%	0,41%	6	0,02%	0,49%
5	MEDALLON LOMO GRILLE SIN SAL	65	0,09%	0,57%	65	0,12%	0,63%	0	0,00%	0,00%
5	MEDALLONES DE LOMO AL GRATIN DE QUESO BRIE	280	0,38%	2,54%	264	0,53%	2,69%	16	0,05%	1,42%
5	MEDALLONES DE LOMO CON ESP Y CHAMP CHICO	334	0,31%	2,06%	334	0,45%	2,28%	0	0,00%	0,00%
5	MEDALLONES DE LOMO CON ESPAÑOLAS Y CHAMP	528	0,68%	4,49%	496	0,94%	4,76%	32	0,09%	2,54%
5	MERLUZA AL GRATIN DE QUESO LIGHT	241	0,23%	1,53%	236	0,33%	1,66%	5	0,01%	0,34%
5	MERLUZA GRILLADA	495	0,41%	2,74%	468	0,57%	2,88%	27	0,07%	1,84%

5	MERLUZA GRILLE SIN SAL	114	0,10%	0,69%	114	0,15%	0,77%	0	0,00%	0,00%
5	NIGUIRI DE LANGOSTINO CH	26	0,01%	0,07%	17	0,01%	0,05%	9	0,01%	0,38%
5	NIGUIRI DE LANGOSTINO GDE	14	0,01%	0,08%	3	0,00%	0,02%	11	0,03%	0,78%
5	NIGUIRI DE SALMON CH	33	0,01%	0,09%	25	0,01%	0,07%	8	0,01%	0,39%
5	NIGUIRI DE SALMON GDE	19	0,02%	0,11%	9	0,01%	0,06%	10	0,03%	0,71%
5	PAELLA	82	0,12%	0,81%	82	0,18%	0,90%	0	0,00%	0,00%
5	PETIT BIFE SOBRE VEGETALES CELIACOS	59	0,06%	0,43%	59	0,09%	0,47%	0	0,00%	0,00%
5	SALMON CREMA CAMARONES	189	0,34%	2,26%	175	0,47%	2,38%	14	0,06%	1,58%
5	SALMON CREMA CAMARONES CH	136	0,18%	1,21%	136	0,26%	1,33%	0	0,00%	0,00%
5	SALMON ROSADO GRILLADO CELIACOS	110	0,17%	1,11%	102	0,23%	1,16%	8	0,03%	0,87%
5	SALMON ROSADO MARINADO	391	0,60%	3,95%	379	0,84%	4,27%	12	0,04%	1,26%
5	SALMON ROSADO TERIYAKI	21	0,03%	0,20%	21	0,04%	0,22%	0	0,00%	0,00%
5	SUSHI CALIFORNIA ROLL CH	77	0,04%	0,25%	48	0,04%	0,19%	29	0,04%	1,17%
5	SUSHI CALIFORNIA ROLL GDE	68	0,04%	0,30%	35	0,03%	0,16%	33	0,07%	2,09%
5	SUSHI FRITO CHICO	46	0,00%	0,02%	46	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%
5	SUSHI FRITO GDE	3	0,00%	0,02%	3	0,00%	0,02%	0	0,00%	0,00%
5	SUSHI MARINA ROLL CH	53	0,04%	0,24%	37	0,04%	0,20%	16	0,03%	0,87%
5	SUSHI MARINA ROLL GDE	54	0,05%	0,31%	30	0,04%	0,20%	24	0,07%	1,84%
5	SUSHI NEW ROLL CH	60	0,03%	0,22%	46	0,04%	0,19%	14	0,03%	0,72%
5	SUSHI NEW ROLL GDE	40	0,03%	0,21%	28	0,03%	0,16%	12	0,03%	0,91%
5	SUSHI PATAGONIA ROLL CH	87	0,05%	0,36%	56	0,05%	0,27%	31	0,05%	1,54%
5	SUSHI PATAGONIA ROLL GDE	115	0,10%	0,64%	83	0,10%	0,50%	32	0,09%	2,54%
5	SUSHI PHILADELPHIA ROLL CH	109	0,06%	0,40%	79	0,06%	0,32%	30	0,05%	1,49%
5	SUSHI PHILADELPHIA ROLL GDE	120	0,09%	0,59%	67	0,07%	0,35%	53	0,13%	3,78%
5	SUSHI TUNA CREAM CH	55	0,03%	0,19%	42	0,03%	0,17%	13	0,02%	0,54%
5	SUSHI TUNA CREAM GDE	25	0,02%	0,12%	14	0,01%	0,07%	11	0,02%	0,70%
5	SUSHI VEGETARIANO CH	69	0,03%	0,22%	21	0,02%	0,09%	48	0,07%	1,91%

5	SUSHI VEGETARIANO GDE	35	0,03%	0,18%	28	0,03%	0,17%	7	0,01%	0,40%
5	TEMAKI LANGOSTINOS	24	0,01%	0,06%	20	0,01%	0,03%	4	0,01%	0,39%
5	TEMAKI LANGOSTINOS CH	10	0,01%	0,05%	6	0,01%	0,04%	4	0,01%	0,20%
5	TEMAKI SALMON AHUMADO	46	0,02%	0,15%	32	0,01%	0,06%	14	0,05%	1,34%
5	TEMAKI SALMON AHUMADO CH	14	0,01%	0,07%	10	0,01%	0,06%	4	0,01%	0,21%
5	WOK DE CARNE	268	0,27%	1,78%	258	0,38%	1,91%	10	0,03%	0,75%
5	WOK DE CERDO	268	0,27%	1,79%	253	0,37%	1,89%	15	0,04%	1,15%
5	WOK DE MARISCOS	417	0,56%	3,71%	410	0,80%	4,04%	7	0,02%	0,68%
5	WOK DE SALMON	81	0,12%	0,77%	81	0,17%	0,85%	0	0,00%	0,00%
5	WRAP DE CARNE CALIENTE	276	0,19%	1,27%	272	0,27%	1,39%	4	0,01%	0,29%
5	WRAP DE LANGOSTINO CAPRESE CALIENTE	233	0,19%	1,25%	226	0,26%	1,34%	7	0,02%	0,56%
5	WRAP DE SALMON	868	0,36%	2,42%	806	0,46%	2,34%	62	0,15%	4,23%
5	Platos Gourmet - Con pollo	5.757	4,12%	29,21%	5.404	6,02%	30,49%	353	0,81%	22,78%
5	CAZUELA DE POLLO AL CURRY	340	0,19%	1,23%	336	0,26%	1,34%	4	0,01%	0,27%
5	MUSLO DE POLLO ASADA	452	0,36%	2,40%	432	0,51%	2,56%	20	0,04%	1,17%
5	MUSLO POLLO CON SALSAS DE HONGOS	156	0,14%	0,91%	149	0,19%	0,96%	7	0,02%	0,49%
5	PASTORA	1.506	1,24%	8,21%	1.363	1,65%	8,33%	143	0,33%	9,40%
5	PECHUGA CON SALSAS DE HONGOS	169	0,13%	0,87%	166	0,19%	0,95%	3	0,01%	0,18%
5	PECHUGA DE POLLO ASADA	533	0,43%	2,85%	514	0,60%	3,06%	19	0,04%	1,09%
5	POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBO	711	0,64%	4,24%	655	0,86%	4,37%	56	0,14%	4,05%
5	POLLO DEL CHEF CON PAPAS EN CUBO CHICO	326	0,24%	1,58%	326	0,35%	1,75%	0	0,00%	0,00%
5	POLLO GRILLE SIN SAL	135	0,11%	0,74%	135	0,16%	0,82%	0	0,00%	0,00%
5	SUPREMA DE POLLO CON CREMA DE RUCULA	282	0,25%	1,68%	276	0,36%	1,82%	6	0,01%	0,39%
5	WOK DE POLLO	535	0,51%	3,36%	506	0,70%	3,55%	29	0,08%	2,12%
5	WRAP DE POLLO A LA CESAR	612	0,17%	1,13%	546	0,19%	0,97%	66	0,13%	3,61%
5	Platos Gourmet - Ensaladas Especiales	2.546	2,17%	14,76%	1.475	2,05%	10,37%	1.071	2,66%	74,99%
5	ENSALADA AUSTRAL	793	0,75%	4,96%	422	0,65%	3,27%	371	0,99%	27,86%

5	ENSALADA CAMPESTRE	41	0,03%	0,23%	41	0,05%	0,25%	0	0,00%	0,00%
5	ENSALADA CARIBE	274	0,23%	1,52%	249	0,31%	1,56%	25	0,05%	1,53%
5	ENSALADA CESAR CON GAMBAS	423	0,34%	2,23%	207	0,27%	1,38%	216	0,48%	13,59%
5	ENSALADA DE LANGOSTINOS	478	0,42%	2,81%	184	0,28%	1,42%	294	0,76%	21,36%
5	ENSALADA DI PARMA	537	0,46%	3,02%	372	0,49%	2,49%	165	0,38%	10,65%
5	Platos Gourmet - Sandwiches especiales	1.195	0,97%	6,61%	1.035	1,30%	6,58%	160	0,20%	9,24%
5	BAGUETTE CRUDO DI PARMA	194	0,14%	0,91%	154	0,17%	0,84%	40	0,07%	2,05%
5	BAGUETTE JAMON CRUDO Y QUESO	159	0,10%	0,67%	101	0,10%	0,51%	58	0,10%	2,95%
5	HAMBURGUESA TIPO ARABE	375	0,30%	1,98%	348	0,41%	2,06%	27	0,06%	1,64%
5	SAND BONDIOLITA	256	0,26%	1,71%	240	0,36%	1,80%	16	0,04%	1,20%
5	SAND CRIOLLO	7	0,01%	0,04%	7	0,01%	0,04%	0	0,00%	0,00%
5	SAND LOMITO GOURMET	204	0,20%	1,30%	185	0,26%	1,33%	19	0,05%	1,40%
6	Platos Gourmet - Pizzas Especiales	1.330	0,95%	6,46%	904	0,90%	4,58%	426	1,14%	32,28%
6	MEDIA PIAZZETA MEDITERRANEA	219	0,11%	0,75%	219	0,16%	0,83%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA DON CORLEONE	189	0,11%	0,73%	189	0,16%	0,80%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA IL MERCATO	124	0,07%	0,50%	124	0,11%	0,55%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA DI PARMA	121	0,07%	0,47%	121	0,10%	0,52%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DON CORLEONE GDE.	62	0,08%	0,55%	62	0,12%	0,61%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETA EL SALMON	61	0,04%	0,24%	61	0,05%	0,27%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DON CORLEONE IND	48	0,04%	0,30%	48	0,07%	0,33%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DI PARMA GDE.	26	0,03%	0,23%	26	0,05%	0,26%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DI PARMA IND	25	0,02%	0,15%	25	0,03%	0,17%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA EL SALMON INDIVIDUAL	21	0,02%	0,13%	21	0,03%	0,15%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA EL SALMON GDE	9	0,01%	0,09%	9	0,02%	0,09%	0	0,00%	0,00%
6	PIZZA 4 QUESOS P.LLEVAR	203	0,17%	1,11%	0	0,00%	0,00%	203	0,55%	15,45%
6	PIZZA CRUDO Y FONTINA P.LLEVAR	22	0,02%	0,12%	0	0,00%	0,00%	22	0,06%	1,61%
6	PIZZA PALMITOS P.LLEVAR	201	0,16%	1,09%	0	0,00%	0,00%	201	0,54%	15,21%

6	Minutas (Platos Simples)	84.577	18,56%	100,00%	20.168	14,95%	100,00%	64.409	27,95%	100,00%
6	Platos Simples - Minutas	4.879	2,73%	14,72%	4.616	3,81%	25,51%	263	0,57%	1,99%
6	MILANESA DE PECETO	1.212	0,66%	3,44%	1.087	0,83%	5,54%	125	0,27%	0,96%
6	MILANESA DE POLLO	540	0,41%	2,13%	473	0,53%	3,55%	67	0,13%	0,46%
6	MILANESA PECETO NAPOLITANA	223	0,20%	1,04%	177	0,24%	1,61%	46	0,11%	0,38%
6	MILANESA POLLO NAPO	548	0,45%	2,35%	523	0,62%	4,17%	25	0,06%	0,20%
6	WOK DE VEGETALES	358	0,32%	1,70%	358	0,47%	3,13%	0	0,00%	0,00%
6	WOK VEGETALES CELIACOS	73	0,07%	0,35%	73	0,10%	0,64%	0	0,00%	0,00%
6	WRAP CLASICO	301	0,08%	0,44%	301	0,12%	0,80%	0	0,00%	0,00%
6	WRAP CLASICO CALIENTE	191	0,11%	0,59%	191	0,16%	1,09%	0	0,00%	0,00%
6	WRAP DE POLLO A LA CESAR	546	0,13%	0,69%	546	0,19%	1,28%	0	0,00%	0,00%
6	WRAP VEGETARIANO	505	0,16%	0,84%	505	0,23%	1,54%	0	0,00%	0,00%
6	WRAP VEGETARIANO CALIENTE	382	0,22%	1,17%	382	0,32%	2,17%	0	0,00%	0,00%
6	Platos Simples - Ensaladas simples	3.590	2,09%	11,24%	2.562	2,30%	15,41%	1.028	1,81%	6,32%
6	ENSALADA AROMATICA	145	0,08%	0,42%	145	0,12%	0,78%	0	0,00%	0,00%
6	ENSALADA CESAR CLASICA	268	0,13%	0,69%	128	0,11%	0,72%	140	0,19%	0,66%
6	ENSALADA CESAR CON POLLO	1.237	0,58%	3,01%	863	0,55%	3,66%	374	0,65%	2,25%
6	ENSALADA CROCANTE DE MOZZARELLA	357	0,28%	1,47%	336	0,38%	2,57%	21	0,05%	0,16%
6	ENSALADA DEL MERCATO	712	0,50%	2,63%	364	0,42%	2,80%	348	0,70%	2,44%
6	ENSALADA DI FUNGHI	164	0,14%	0,76%	141	0,19%	1,24%	23	0,05%	0,18%
6	ENSALADA DI ZUCCA	274	0,22%	1,18%	253	0,31%	2,05%	21	0,04%	0,15%
6	ENSALADA SIMPLE (3 INGR)	434	0,21%	1,08%	333	0,24%	1,59%	101	0,14%	0,48%
6	Platos Simples - Sandwiches simples	73.010	11,71%	63,09%	10.707	6,50%	43,47%	62.303	24,00%	86,25%
6	BAGUETTE JC Y QUESO	185	0,09%	0,50%	107	0,09%	0,59%	78	0,11%	0,38%
6	BAGUETTE PRIMAVERA	94	0,05%	0,25%	65	0,05%	0,32%	29	0,04%	0,15%
6	CROQUE MADAME	195	0,11%	0,59%	182	0,15%	1,01%	13	0,03%	0,09%
6	CROQUE MONSIEUR	114	0,07%	0,35%	111	0,09%	0,63%	3	0,01%	0,02%

6	SAND LOMITO	923	0,70%	3,68%	760	0,85%	5,66%	163	0,38%	1,34%
6	SAND POLLO	614	0,40%	2,10%	560	0,53%	3,56%	54	0,11%	0,39%
6	TOSTADO CAPRESE CH	176	0,08%	0,42%	176	0,12%	0,78%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO CAPRESE GDE	212	0,13%	0,70%	212	0,19%	1,29%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO CRUDO Y QUESO CH	144	0,07%	0,36%	144	0,10%	0,66%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO CRUDO Y QUESO GDE	184	0,13%	0,66%	184	0,18%	1,22%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO DE QUESO CHICO	19	0,01%	0,03%	19	0,01%	0,06%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO DE QUESO GRANDE	22	0,01%	0,06%	22	0,02%	0,11%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO JAMON Y QUESO CH	1.349	0,59%	3,11%	1.349	0,86%	5,75%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO JAMON Y QUESO GDE	2.443	1,56%	8,18%	2.443	2,26%	15,10%	0	0,00%	0,00%
6	MIGA ATUN PRIMAVERA	2.495	0,29%	1,90%	181	0,04%	0,21%	2.314	0,85%	23,89%
6	MIGA CAPRESSE	2.158	0,28%	1,85%	162	0,03%	0,18%	1.996	0,83%	23,57%
6	MIGA CESAR CON POLLO	3.909	0,47%	3,14%	264	0,06%	0,31%	3.645	1,41%	39,89%
6	MIGA CRUDO PALMITOS Y SALSA GOLF	3.619	0,46%	3,03%	225	0,05%	0,26%	3.394	1,38%	39,06%
6	MIGA CRUDO Y QUESO (PAN NEGRO)	10.049	1,28%	8,48%	738	0,16%	0,82%	9.311	3,83%	107,98%
6	MIGA JC MORRON HUEVO ACE NEGRAS	2.274	0,27%	1,77%	184	0,04%	0,19%	2.090	0,79%	22,35%
6	MIGA JC PRIMAVERA	4.035	0,47%	3,09%	251	0,06%	0,28%	3.784	1,40%	39,48%
6	MIGA JC Y ANANA	2.561	0,30%	1,99%	321	0,07%	0,35%	2.240	0,83%	23,40%
6	MIGA JC Y QUESO	21.672	2,44%	16,17%	953	0,20%	0,99%	20.719	7,55%	213,15%
6	MIGA MEDITERRANEO	3.598	0,46%	3,03%	226	0,06%	0,29%	3.372	1,37%	38,64%
6	MIGA PARMA (CRUDO, CHERR, Q..)	3.245	0,44%	2,90%	240	0,06%	0,32%	3.005	1,29%	36,41%
6	MIGA POLLO HUEVO Y SALSA GOLF	2.651	0,33%	2,20%	138	0,03%	0,16%	2.513	1,02%	28,72%
6	MIGA ROQUEFORT	3.578	0,46%	3,06%	342	0,07%	0,34%	3.236	1,36%	38,41%
6	MIGA SALAME Y QUESO	358	0,05%	0,31%	14	0,00%	0,02%	344	0,14%	4,07%
6	MIGA VEGETARIANO	3	0,00%	0,00%	3	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
6	TOSTADO LIGHT	131	0,05%	0,29%	131	0,08%	0,53%	0	0,00%	0,00%
6	Platos Simples - Pizzas simples	3.098	2,03%	10,95%	2.283	2,33%	15,61%	815	1,56%	5,44%

6	MEDIA PIAZZETTA AL PROCCIUTTO	158	0,07%	0,36%	158	0,10%	0,66%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA DE PALMITOS	200	0,12%	0,61%	200	0,17%	1,13%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA FUGAZZINA	92	0,04%	0,22%	92	0,06%	0,41%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA NAPOLITANA	202	0,09%	0,49%	202	0,14%	0,91%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIAZZETTA QUATTRO FORMAGGI	197	0,12%	0,62%	197	0,17%	1,14%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIZZA FUGAZZETTA	8	0,00%	0,00%	8	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIZZA MORRON	17	0,00%	0,00%	17	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
6	MEDIA PIZZA MOZZARELLA	6	0,00%	0,00%	6	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA AL PROCIUTTO GDE.	71	0,07%	0,37%	71	0,10%	0,69%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA AL PROS IND	133	0,07%	0,38%	133	0,11%	0,71%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA CUATTRO FORMAGGI GDE.	33	0,04%	0,23%	33	0,06%	0,42%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA CUATTRO FORMAGGI IND	40	0,04%	0,19%	40	0,05%	0,36%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DE PALMITOS GDE	34	0,05%	0,24%	34	0,07%	0,44%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA DE PALMITOS IND.	31	0,03%	0,15%	31	0,04%	0,27%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA FUGAZZINA GDE	10	0,01%	0,07%	10	0,02%	0,13%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA FUGAZZINA IND	21	0,02%	0,10%	21	0,03%	0,18%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA IL MERCATO GDE.	29	0,04%	0,20%	29	0,05%	0,37%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA IL MERCATO IND	25	0,02%	0,12%	25	0,03%	0,22%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA MEDITERRANEA GDE	68	0,09%	0,45%	68	0,12%	0,84%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA MEDITERRANEA IND	66	0,06%	0,29%	66	0,08%	0,54%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA NAPOLITANA GDE	62	0,07%	0,36%	62	0,10%	0,67%	0	0,00%	0,00%
6	PIAZZETA NAPOLITANA IND.	76	0,06%	0,34%	76	0,09%	0,62%	0	0,00%	0,00%
6	PIZZA CAPRESE P.LLEVAR	213	0,16%	0,81%	213	0,22%	1,50%	0	0,00%	0,00%
6	PIZZA JAMON C	277	0,21%	1,10%	277	0,30%	2,02%	0	0,00%	0,00%
6	PIZZA MOZZA P.LLEVAR	215	0,14%	0,76%	215	0,21%	1,40%	0	0,00%	0,00%
6	TARTA	815	0,48%	2,49%	0	0,00%	0,00%	815	1,56%	5,44%
7	Postres	12.587	5,59%	100,00%	11.592	6,70%	100,00%	995	1,18%	100,00%

7	BROWNIE CON HELADO	110	0,06%	1,04%	110	0,09%	1,11%	0	0,00%	0,00%
7	CAMELLATTO	256	0,10%	1,80%	219	0,13%	1,68%	37	0,04%	3,61%
7	COPA BALCARCE	333	0,21%	3,61%	331	0,30%	3,84%	2	0,00%	0,20%
7	COPA CHOCOBON	249	0,13%	2,19%	168	0,13%	1,69%	81	0,11%	9,38%
7	COPA CUATRO ESTACIONES	282	0,18%	3,06%	282	0,25%	3,27%	0	0,00%	0,00%
7	COPA DOLCE	816	0,51%	8,93%	815	0,74%	9,54%	1	0,00%	0,10%
7	COPA FRUTOS DEL BOSQUE	415	0,21%	3,71%	308	0,24%	3,11%	107	0,15%	12,41%
7	COPA HELADA CELIACOS	28	0,02%	0,32%	28	0,03%	0,34%	0	0,00%	0,00%
7	COPA HELADA LIGHT	38	0,02%	0,41%	38	0,03%	0,44%	0	0,00%	0,00%
7	COPA IL MERCATO	672	0,42%	7,33%	670	0,61%	7,82%	2	0,00%	0,20%
7	COPA MERENGATTO	472	0,25%	4,31%	404	0,32%	4,07%	68	0,10%	7,83%
7	COPA ROCKLETS	219	0,10%	1,80%	135	0,10%	1,25%	84	0,12%	9,76%
7	COPA ROCKLETS CHICA	191	0,07%	1,23%	172	0,09%	1,19%	19	0,02%	1,80%
7	DAIQUIRI CLASICO	14	0,01%	0,10%	14	0,01%	0,11%	0	0,00%	0,00%
7	DAIQUIRI DURAZNO	14	0,01%	0,12%	14	0,01%	0,13%	0	0,00%	0,00%
7	DAIQUIRI FRUTILLA	38	0,02%	0,32%	38	0,03%	0,34%	0	0,00%	0,00%
7	DAIQUIRI IL MERCATO	12	0,01%	0,10%	12	0,01%	0,11%	0	0,00%	0,00%
7	DON PEDRO.	353	0,16%	2,70%	353	0,22%	2,89%	0	0,00%	0,00%
7	ENSALADA DE FRUTA CON HELADO	274	0,15%	2,59%	274	0,21%	2,77%	0	0,00%	0,00%
7	ENSALADA DE FRUTAS	772	0,29%	5,08%	631	0,36%	4,64%	141	0,14%	11,37%
7	ENSALADA DE FRUTAS CHICA	28	0,00%	0,00%	28	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
7	ESPRESSO CIOCCOLATO	308	0,12%	2,16%	274	0,16%	2,08%	34	0,04%	3,33%
7	FLAN CASERO	339	0,12%	2,00%	279	0,14%	1,86%	60	0,05%	4,12%
7	FRAPPUCCINO	811	0,33%	5,67%	635	0,38%	4,85%	176	0,21%	17,56%
7	FRAPPUCCINO LIGHT	88	0,04%	0,63%	88	0,05%	0,67%	0	0,00%	0,00%
7	FRUTILLAS MACERADAS	89	0,03%	0,55%	89	0,05%	0,59%	0	0,00%	0,00%
7	LEMON CHAMP	158	0,07%	1,17%	158	0,10%	1,26%	0	0,00%	0,00%

7	LICUADO AGUA FRUTILLA Y KIWI	209	0,09%	1,60%	209	0,13%	1,72%	0	0,00%	0,00%
7	LICUADO CON AGUA	357	0,12%	2,15%	357	0,18%	2,30%	0	0,00%	0,00%
7	LICUADO CON LECHE	621	0,27%	4,73%	621	0,39%	5,06%	0	0,00%	0,00%
7	LICUADO IL MERCATO	587	0,25%	4,43%	587	0,37%	4,73%	0	0,00%	0,00%
7	MILKSHAKE CHOCOLATE	326	0,14%	2,35%	251	0,16%	2,00%	75	0,09%	7,46%
7	MILKSHAKE DULCE DE LECHE	241	0,10%	1,77%	212	0,13%	1,69%	29	0,04%	2,92%
7	MILKSHAKE FRAMBUESA	193	0,09%	1,58%	175	0,12%	1,56%	18	0,02%	1,85%
7	MILKSHAKE FRUTILLA	357	0,15%	2,64%	308	0,19%	2,48%	49	0,06%	4,93%
7	MILKSHAKE IL MERCATO	177	0,08%	1,45%	165	0,11%	1,47%	12	0,01%	1,18%
7	MILKSHAKE LIGHT	22	0,01%	0,17%	22	0,01%	0,18%	0	0,00%	0,00%
7	PLATO FRUTAL SIN TACC/LIGHT	78	0,03%	0,54%	78	0,04%	0,58%	0	0,00%	0,00%
7	TRIFLE DULCE DE LECHE	360	0,14%	2,48%	360	0,21%	2,65%	0	0,00%	0,00%
7	TRIFLE TROPICAL	165	0,06%	1,11%	165	0,09%	1,19%	0	0,00%	0,00%
7	TRIFLES DE FRUTILLA	665	0,26%	4,61%	665	0,38%	4,93%	0	0,00%	0,00%
7	TRIFLES DE LIMON Y FRUTOS	683	0,27%	4,67%	683	0,39%	4,99%	0	0,00%	0,00%
7	YOGURT CON GRANOLA IL MERCATO	167	0,04%	0,76%	167	0,06%	0,81%	0	0,00%	0,00%
8	Entradas	13.738	4,46%	100,00%	5.253	3,82%	100,00%	8.486	3,89%	100,00%
8	BRUSCHETTA CAPRESE	93	0,03%	0,71%	93	0,05%	0,99%	0	0,00%	0,00%
8	BRUSCHETTA DE MAR	38	0,02%	0,53%	38	0,04%	0,73%	0	0,00%	0,00%
8	BRUSCHETTA / VOLAUVEN - UNIDAD	325	0,05%	1,12%	0	0,00%	0,00%	325	0,17%	4,07%
8	BRUSCHETTA SICILIANA	61	0,04%	0,77%	61	0,05%	1,06%	0	0,00%	0,00%
8	CANAPÉ	773	0,03%	0,70%	0	0,00%	0,00%	773	0,11%	2,56%
8	CAZUELA DE ACEITUNAS	17	0,00%	0,10%	17	0,01%	0,14%	0	0,00%	0,00%
8	CAZUELA FIAMBRES	43	0,02%	0,49%	43	0,03%	0,67%	0	0,00%	0,00%
8	CAZUELA JAMON CRUDO DI PARMA	39	0,02%	0,47%	39	0,03%	0,65%	0	0,00%	0,00%
8	CAZUELA MIXTA	81	0,03%	0,75%	81	0,05%	1,03%	0	0,00%	0,00%
8	CAZUELA PREMIUM	6	0,00%	0,07%	6	0,00%	0,09%	0	0,00%	0,00%

8	CAZUELA QUESOS	174	0,08%	1,74%	174	0,12%	2,39%	0	0,00%	0,00%
8	DEGUSTACION DE BRUSCHETTAS	373	0,10%	2,12%	373	0,14%	2,92%	0	0,00%	0,00%
8	EMPANADAS	7.526	0,87%	18,95%	1.244	0,15%	3,09%	6.282	2,52%	60,78%
8	FOSFORITOS DE J Y Q	111	0,01%	0,23%	0	0,00%	0,00%	111	0,03%	0,84%
8	MEDIALUNA DE JAMON Y QUESO	460	0,08%	1,66%	460	0,11%	2,29%	0	0,00%	0,00%
8	MINI EMPANADAS	778	0,08%	1,75%	0	0,00%	0,00%	778	0,26%	6,38%
8	MIX DE MAR	218	0,17%	3,68%	218	0,24%	5,07%	0	0,00%	0,00%
8	MOZZARELLAS REBOZADAS	94	0,06%	1,22%	94	0,08%	1,69%	0	0,00%	0,00%
8	PAPAS A LAS HIERBAS	5	0,00%	0,04%	5	0,00%	0,05%	0	0,00%	0,00%
8	PAPAS ESPAÑOLAS	19	0,00%	0,09%	19	0,01%	0,13%	0	0,00%	0,00%
8	PAPAS FRITAS	466	0,14%	2,95%	466	0,20%	4,07%	0	0,00%	0,00%
8	PAPAS RUSTICAS	92	0,03%	0,64%	92	0,04%	0,89%	0	0,00%	0,00%
8	PICADA CLASICA CHICA	240	0,30%	6,58%	240	0,44%	9,08%	0	0,00%	0,00%
8	PICADA CLASICA GDE.	154	0,28%	6,14%	65	0,19%	3,93%	89	0,50%	12,00%
8	PICADA PREMIUM CHICA	95	0,20%	4,30%	95	0,29%	5,93%	0	0,00%	0,00%
8	PICADA PREMIUM GDE.	106	0,28%	5,98%	54	0,23%	4,72%	52	0,39%	9,32%
8	PLATO DEGUSTACION FIAMBRES Y QUESOS	19	0,02%	0,42%	19	0,03%	0,58%	0	0,00%	0,00%
8	PURE	51	0,01%	0,31%	51	0,02%	0,42%	0	0,00%	0,00%
8	RABAS	700	0,54%	11,80%	659	0,75%	15,64%	41	0,07%	1,67%
8	TABLA COPETINERA	35	0,03%	0,65%	0	0,00%	0,00%	35	0,10%	2,38%
8	TABLA DE SALADITOS	269	0,36%	7,83%	269	0,52%	10,80%	0	0,00%	0,00%
8	TABLA IL MERCATO	204	0,59%	12,87%	204	0,86%	17,75%	0	0,00%	0,00%
8	TABLA MIXTA	75	0,11%	2,31%	75	0,15%	3,19%	0	0,00%	0,00%

APÉNDICE II - Cálculo de la tasa de costo de capital

Estimación de los *inputs* para el modelo CAPM en mercados emergentes

a) Beta desapalancado para mercados emergentes:

Tabla 37

Estimación del riesgo sistemático por la naturaleza operativa de la empresa

Sectores seleccionados	Beta desapalancado
Restaurant	1,03
Venta minorista de alimentos	0,67
Promedio	0,85

Fuente: Elaboración propia con base en datos de Damodaran (2016)

Rendimiento del índice Merval como proxy del rendimiento de la cartera de mercado y rendimiento del subíndice de bonos argentinos de largo plazo en pesos como proxy del rendimiento libre de riesgo (ajustado por riesgo país).

Tabla 38

Rendimientos del índice Merval

Año	Rendimiento anual (Rm)
2005	12,2%
2006	35,5%
2007	2,9%
2008	-49,8%
2009	115,0%
2010	51,8%
2011	-30,1%
2012	15,9%
2013	88,9%
2014	59,1%
2015	36,1%
Promedio	30,7%

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Instituto Argentino de Mercado de Capitales (2015)

Tabla 39

Subíndice de bonos argentinos de largo plazo en pesos

Año	Rendimiento anual (Rf)
2005	45,3%
2006	22,6%
2007	-14,6%
2008	-44,2%
2009	126,1%
2010	64,7%
2011	-22,4%
2012	24,8%
2013	41,8%
2014	9,4%
2015	9,4%
Promedio	23,9%

Fuente: Elaboración propia con base en datos Del Instituto Argentino de Mercado de Capitales (2015)