



UNCUYO



**FACULTAD DE
CIENCIAS
ECONÓMICAS**

Carrera: Contador Público Nacional y Perito Partidor

**“APLICACIÓN DE TÉCNICAS DE COSTEO EN
UN COLEGIO DE ENSEÑANZA OFICIAL DE
GESTIÓN PRIVADA SUBVENCIONADO EN LA
PROVINCIA DE MENDOZA PARA MEJORAR LA
SUSTENTABILIDAD ECONÓMICA DE LA
ORGANIZACIÓN”**

Autores:

Luciano Exequiel Fernández

Reg. N.º 28.150

luciano.fernandez@fce.uncu.edu.ar

Julián Marcelo Ponce Montá

Reg. N.º 29.599

julian.ponce@fce.uncu.edu.ar

Profesor Tutor:

Contadora Laura Marmolejo

laura.marmolejo@fce.uncu.edu.ar

Mendoza, 2026.

Índice

RESUMEN TÉCNICO	2
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO I: PROBLEMAS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS DE UNA ESCUELA DE GESTIÓN PRIVADA Y SU TRATAMIENTO ACTUAL.	5
DESCRIPCIÓN DEL CONTEXTO ACTUAL DE LA ORGANIZACIÓN.	5
<i>La institución educativa objeto de estudio y algunos aspectos de su contexto</i>	<i>5</i>
<i>Marco teórico sobre la situación financiera y económica de la institución.</i>	<i>8</i>
<i>Herramientas de análisis aplicadas a los estados contables de Kaizen</i>	<i>11</i>
CAUSAS DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS ECONÓMICOS Y FINANCIEROS:	18
<i>Análisis cuantitativo de causas.....</i>	<i>18</i>
<i>Entrevista al representante legal.....</i>	<i>21</i>
<i>Entrevista al encargado de administración.....</i>	<i>22</i>
<i>Entrevista al encargado de mantenimiento</i>	<i>23</i>
HERRAMIENTAS PARA EL ABORDAJE DE LA PROBLEMÁTICA	25
CAPÍTULO II: APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE COSTOS Y SU APOORTE A LA INSTITUCIÓN EDUCATIVA.....	29
EL MARCO TEÓRICO DE LAS TÉCNICAS DE COSTOS.	29
<i>Costeo basado en actividades (ABC).....</i>	<i>29</i>
<i>Gestión basada en actividades (ABM).....</i>	<i>34</i>
<i>Costo objetivo (Target Costing)</i>	<i>37</i>
<i>Kaizen: una visión de gestión para la mejora continua</i>	<i>41</i>
APLICACIÓN DE LAS TÉCNICAS PARA GESTIONAR LOS COSTOS DE LA ESCUELA KAIZEN	43
<i>El cálculo de los costos basado en las actividades aplicado a Kaizen para el año 2023.....</i>	<i>43</i>
<i>Desarrollo del gerenciamiento basado en actividades.....</i>	<i>68</i>
<i>Desarrollo del Costo Objetivo.....</i>	<i>69</i>
<i>Desarrollo de Kaizen.....</i>	<i>73</i>
EL APOORTE DE LAS TÉCNICAS APLICADAS PARA FORTALECER LA SITUACIÓN ECONÓMICA DE LA ORGANIZACIÓN BAJO ESTUDIO.	79
CAPÍTULO III: ALTERNATIVAS DESDE EL GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO.....	80
FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE UN GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS.....	80
PROPUESTAS DE CAMBIO DESDE UNA PERSPECTIVA ESTRATÉGICA	84
ALCANCE DE LAS PROPUESTAS	88
CONCLUSIONES	89
BIBLIOGRAFÍA.....	92

Resumen Técnico

La gestión económica de las instituciones educativas de gestión privada subvencionadas representa un desafío estructural en la Provincia de Mendoza. Estas organizaciones enfrentan una tensión permanente entre ingresos regulados por el Estado (en concepto de subvención y aranceles) y una estructura de costos creciente e inflexible, lo que compromete su sustentabilidad en el largo plazo.

El presente trabajo tiene por objeto aplicar técnicas de gestión de costos a un colegio de enseñanza oficial de gestión privada subvencionado en Mendoza, con el fin de replantear definiciones estratégicas orientadas a mejorar su sustentabilidad económica. Para ello, se describe la situación económico-financiera de la institución, se aplican herramientas de costeo para analizar su estructura de costos e identificar áreas de mejora, y se formulan alternativas estratégicas para abordar las problemáticas detectadas.

El estudio adopta un enfoque mixto, cualitativo y cuantitativo descriptivo. La información proviene de los estados contables del ejercicio 2023, complementada con entrevistas al personal directivo y administrativo. Se aplicaron las herramientas de Costeo Basado en Actividades (ABC), Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), Costo Objetivo y filosofía Kaizen, en el marco del Gerenciamiento Estratégico de Costos.

Los resultados evidencian una posición patrimonial solvente, pero con rentabilidad global negativa y ausencia de un sistema de información de costos que apoye la toma de decisiones. El ABC permitió establecer el costo por actividad, nivel educativo y alumno, identificando dos actividades sin valor económico agregado: la obra educativa social y la radio institucional. Con base en ello, se formulan propuestas orientadas a optimizar recursos e incrementar la eficiencia operativa.

Palabras clave: gestión de costos, costeo basado en actividades, costo objetivo, gerenciamiento estratégico de costos, sustentabilidad económica, instituciones educativas privadas subvencionadas.

Introducción

En la Provincia de Mendoza, la educación se brinda a través de dos modalidades de gestión: estatal o pública y privada. Sin embargo, para precisar, enmarcados por el Decreto N.º 2633/05 del Ministerio de Gobierno, lo que se observa es una programación oficial, que incluye planes de estudios y plantas funcionales para cada nivel educativo, que pueden ser impartidos por una institución de gestión privada. Aquí surge otra característica importante para considerar en esta investigación. Aquellas instituciones que adhieran a la enseñanza oficial pueden, cumpliendo el requisito de revestir el carácter de institución sin fines de lucro, recibir una subvención por parte del Estado provincial, que consiste esencialmente en un porcentaje de la planta funcional. Es decir, la subvención se basa en aportar a las instituciones el dinero para abonar los sueldos de los docentes que se desempeñan dentro de los parámetros de la programación oficial antes mencionada. Posteriormente, aprobado el subsidio, la institución debe rendir cuentas el día 20 de cada mes - ello implica remitir planillas de liquidación, acreditación bancaria, pago de los importes resultantes del formulario F931 de A.R.C.A. (ex A.F.I.P.) y Formulario de Rendición, todo firmado digitalmente a través de Ventanilla Única del Gobierno de la Provincia de Mendoza - y deberán conceder becas a sus alumnos en un número mayor o igual al 10% de cada curso o grado (art. 26 Ley N.º 13.047).

Surge, por tanto, la necesidad de cobrar a las familias por alumno inscripto una cuota mensual, para cubrir el resto de los costos que afronta la institución. La escuela no tiene libertad de imponer el precio del servicio educativo, atento a que recibe un subsidio estatal, estando el valor del arancel mensual regulado por la Dirección General de Escuelas.

El sistema mencionado trae aparejados distintos inconvenientes: los ingresos por cuotas vienen limitados por una regulación estatal y los costos incrementan en una gran magnitud y con alta frecuencia. Además, si la institución desea dictar materias o realizar actividades extraprogramáticas para proveer un servicio de mayor calidad no puede, salvo algunas excepciones, trasladar sus costos al valor de la cuota que abonan las familias de los alumnos. Esto se traduce en problemas económicos, ya que los aumentos de cuota permitidos no alcanzan a cubrir los altos incrementos de costos; y financieros, ya que los aumentos permitidos por la Dirección General de Escuelas se producen con menor frecuencia y con un menor impacto que los aumentos de los gastos.

Atento a los problemas, el presente trabajo tiene por objeto aplicar técnicas de costeo para la gestión eficiente del colegio, con la finalidad de replantear definiciones estratégicas para

lograr sustentabilidad económica y financiera y sugerir alternativas para su implementación. Para su desarrollo, el capítulo I tiene por objeto realizar un análisis de la información contable actual para describir la situación económica y financiera de la escuela bajo análisis; el capítulo II tiene por objeto aplicar las herramientas de Gestión basada en actividades (ABM), Costo basado en actividades (ABC), Costo Objetivo y Kaizen, para analizar la estructura de costos de la institución e identificar áreas de mejora; finalmente, el capítulo III tiene como objetivo explicar distintas alternativas en el marco del gerenciamiento estratégico sugeridas para resolver los problemas en la situación económica y financiera de la institución.

Capítulo I: Problemas económicos y financieros de una escuela de gestión privada y su tratamiento actual.

Descripción del contexto actual de la organización.

La institución educativa objeto de estudio y algunos aspectos de su contexto

El presente trabajo de investigación se enfocará en una institución educativa de gestión privada existente en la provincia de Mendoza utilizando datos brindados por ésta. No obstante, al efecto de salvaguardar la información brindada, se la nombrará como "Colegio Kaizen".

La organización bajo estudio está ubicada en el departamento de Guaymallén, provincia de Mendoza, y forma parte de la obra local que realiza una congregación de la Iglesia Católica con presencia a nivel mundial. Cuenta como actividad principal con el servicio educativo en tres niveles: inicial, primario y secundario, brindado a un total de 1600 alumnos aproximadamente. Además, como parte de su identidad, posee una gran cantidad de actividades pastorales en el marco de la Fe católica: misiones, retiros reflexivos, actividades caritativas y confesionales. Como parte de la obra, también opera una Radio AM y FM que transmite programas de contenido católico y presta sus instalaciones para que los alumnos que elijan la modalidad del ciclo orientado "Comunicación" realicen sus prácticas y trabajo de campo. Además, se cuenta con un centro educativo para niños y jóvenes de bajos recursos, ubicado en el distrito de Jesús Nazareno, el cual no cobra cuota (a diferencia del Colegio). La particularidad con la obra de este centro educativo es que, el aporte del Estado cubre sólo el pago de sueldos docentes, pero no subsidia las prestaciones realizadas por personal de limpieza y gastos generales mantenimiento del Colegio.

La actividad es llevada a cabo por alrededor de 190 empleados en relación de dependencia. Este número fluctúa mes a mes debido a la alta rotación característica del personal docente, quienes en la mayoría de los casos tienen pluralidad de empleadores y, debido a las licencias y la necesidad de cubrir lo antes posible las horas cátedra frente a los alumnos, se generan eventualmente altas por suplencia. Aquellos empleados que se desempeñan en las tareas administrativas y de mantenimiento se encuentran encuadrados en el régimen establecido por el Convenio Colectivo de Trabajo N.º 318/99, mientras que los docentes están enmarcados en el Estatuto Docente Ley N.º 4.934/84.

El colegio está subvencionado por el Gobierno de Mendoza a través de la Dirección de Educación Privada (en adelante se mencionará como D.E.P.), lo cual implica la cobertura del gasto en sueldos y contribuciones patronales del personal docente incluido en la planta funcional, no así las indemnizaciones por desvinculación de cualquier índole. La conformación de esta planta funcional está dada por la cantidad de educadores necesarios para ofrecer el servicio educativo en todos los niveles y, de esta forma, cubrir el dictado de todas las asignaturas incluidas en la programación oficial, así como también las actividades académicas y pedagógicas de apoyo, tales como preceptores, secretarios y miembros del servicio de orientación escolar. Todos los años, antes del 30 de junio, se debe enviar la solicitud de actualización de planta funcional en caso de cambios en la estructura que impliquen una mayor cobertura, situación que estará sujeta a análisis y aprobación por parte de la D.E.P. Todo lo que no se encuentre incluido en esa planta funcional aprobada debe ser financiado por el colegio, siendo generalmente el caso del personal administrativo, maestranza y docentes de asignaturas extracurriculares.

Para hacer efectiva la subvención mes a mes, se debe enviar una “pre liquidación” hasta el día 12, siendo revisada por el Departamento Contable de la D.E.P. antes de transferir los fondos. Luego, se debe efectuar la rendición al Departamento mencionado con fecha límite el día 20 de cada mes, incluyendo recibo de los fondos, declaración jurada de la subvención recibida a través de un formulario exigido por la D.E.P., formulario F. 931 y las correspondientes constancias de su pago y extracto de acreditaciones bancarias.

El flujo principal de ingresos propios de la escuela se origina en el cobro de la cuota mensual y la matrícula. El colegio tiene permitido percibir 10 cuotas mensuales durante el año y el valor de la matrícula debe ser como máximo equivalente al valor de dos cuotas al momento de su pago. El valor de la cuota viene dado por la Dirección General de Escuelas, que históricamente ha determinado las escalas de equidad¹. Particularmente, desde que se creó el Índice Provincial de Aranceles de la Educación Privada (IPADEP), éstos se actualizan de manera bimestral. Además, el colegio cuenta con inversiones para la conservación del valor de sus activos, conformadas por cuatro locales comerciales y dos departamentos para vivienda, por los cuales percibe un canon mensual en concepto de alquiler. En la radio se percibe, por

¹ Cuadro de referencia elaborado por DGE. Fija los aranceles máximos que pueden cobrar los colegios privados con aporte estatal, en función del nivel educativo y del porcentaje de subsidio recibido. La limitación del aumento de cuota viene dada por el artículo 110 de la ley provincial N.º 6.970, mientras que la definición de los criterios se encuentra en los considerando del decreto N.º 2.633/05 del Poder Ejecutivo provincial.

cada programa que se produce y transmite, un canon mensual en concepto de “derecho de programación” para contribuir a su financiamiento. Por otro lado, las erogaciones de la institución se basan esencialmente en el pago de sueldos, cargas sociales, mantenimiento ordinario de instalaciones y actividades escolares y pastorales, que en algunos periodos superan los ingresos de “Kaizen”, por lo que surge la necesidad de desarrollar un sistema de información que profundice el estudio para introducir mejoras que impacten en la situación económica y financiera del colegio.

Por ello, en los apartados siguientes se desarrollará un análisis sobre los Estados Contables de la institución, por medio de la aplicación de porcentajes verticales, horizontales y ratios para efectuar una lectura fructífera de la información brindada por ellos.

Atento a la naturaleza jurídica que reviste la escuela, la información contable no se elabora conforme los criterios establecidos por las resoluciones técnicas aprobadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, sino que sigue las pautas establecidas por el economato general de la congregación². Esto es así porque la organización objeto de estudio es un Instituto de Vida Consagrada que funciona en el marco de una congregación religiosa, inscripta en el Registro Nacional de Cultos. Estos Institutos cuentan con personalidad jurídica pública en la Iglesia Católica y personalidad jurídica civil por su sola inscripción en un registro que lleva el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto. Las relaciones entre los institutos o sociedades inscriptas y sus miembros se regirán por sus reglas propias y por el derecho canónico, y estarán sujetas a la jurisdicción eclesiástica. Conforme lo descripto en este párrafo, y atento a que los criterios de valuación y ajuste por inflación de las partidas son diferentes a los previstos por las Resoluciones técnicas, el análisis propuesto en el presente documento respecto de la situación económica y financiera se realiza al sólo efecto pedagógico, de manera de poder generar un marco problematizador que habilite la aplicación del conjunto de herramientas para la gestión de los costos.

² El economato general de la congregación es el órgano que define las pautas contables y económicas para todas las obras pertenecientes a aquella, con el objetivo de unificar criterios y poder conciliar la información contable presentada a la Casa General, ubicada en Roma.

Marco teórico sobre la situación financiera y económica de la institución.

En primer lugar, se procede desarrollar conceptos teóricos sobre "situación económica" y "situación financiera" y analizar el conjunto de indicadores que son necesarios para efectuar una lectura de los estados contables.

La situación financiera de un ente refleja la capacidad de éste para cumplir sus compromisos oportunamente. Será importante indagar la correlación entre los recursos y las obligaciones, interesando tanto en el corto como en el largo plazo. La situación económica refleja la capacidad de la empresa para generar resultados. Se puede tener resultados ordinarios de carácter repetitivo, o extraordinarios. Los últimos son aquellos de naturaleza atípica y excepcional, de suceso infrecuente en el pasado y comportamiento similar en el futuro, que no dependen de las decisiones del ente. Es importante analizar las causas de los resultados ordinarios, ya que puede orientar la toma de decisiones (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).

En principio, una buena situación financiera implica una buena situación económica, y viceversa. En el largo plazo sucede, pero a corto plazo no necesariamente ocurre esta situación:

- **Buena situación económica:** incremento de ganancias, que implican un aumento del Patrimonio Neto. Esto nos brinda un aumento en los recursos para cancelar pasivos;
- **Mala situación económica:** el incremento en las pérdidas conlleva a que se vean mermados los recursos del ente, por lo que se encontrarán dificultades para cancelar los pasivos;
- **Buena situación financiera:** brinda la posibilidad de conseguir mejores condiciones de compra, por lo que los costos disminuyen;
- **Mala situación financiera:** las cargas financieras aumentan, por lo que disminuyen las ganancias o, bien, se incrementan las pérdidas (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).

Una de las herramientas utilizadas para el análisis es los ratios, que se obtienen mediante cocientes que se establecen entre dos elementos de los Estados Contables relacionados entre sí. Éstos no deben utilizarse aisladamente, sino en grupos y se clasifican en ratios financieros de largo plazo, estructurales o patrimoniales, financieros de corto plazo, y económicos (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).

Los utilizados en este análisis son los siguientes:

1. Ratios financieros de largo plazo o estructurales:

- i. Inmovilización de Activos: es el cociente entre el Activo no corriente y el Activo total. Muestra la proporción de activos que está destinada a ser utilizada a largo plazo y no para su venta en el ciclo normal de operaciones. Estos son esenciales para el funcionamiento del negocio, pero no generan liquidez inmediata.
- ii. Endeudamiento: se obtiene dividiendo el pasivo sobre el patrimonio neto. Representa en qué proporción se financia el ente respecto de capital de terceros y propio. Es un indicador clave para evaluar el riesgo financiero y la estructura de capital.
- iii. Solvencia: a la resta del activo y los activos intangibles, se la divide por el pasivo. Indica la capacidad de una empresa para cumplir con sus obligaciones a largo plazo, evaluando si sus activos totales son suficientes para cubrir sus deudas y compromisos financieros. Mide la estabilidad estructural y el riesgo de insolvencia.
- iv. Autonomía y dependencia: al patrimonio neto se lo divide por el activo total. Su significado es mostrar en qué proporción de capital propio está financiado el activo del ente (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).

2. Ratios financieras de corto plazo:

- i. Liquidez real o total: activo corriente dividido pasivo corriente. Refleja en qué proporción el ente puede cumplir con sus obligaciones de corto plazo. Para lograr un equilibrio financiero mínimo, este ratio debería ser igual a uno.
- ii. Rotación de Deudores por ventas: indica la eficiencia con que una empresa gestiona el cobro de sus créditos comerciales. Refleja cuántas veces, en promedio, se recuperan estas cuentas durante un periodo determinado.
- iii. Ciclo de Cobranzas: mide el tiempo promedio que tarda una empresa en recuperar sus cuentas por cobrar derivadas de ventas a crédito. Refleja la eficiencia en la gestión de créditos a clientes y su impacto en la liquidez.
- iv. Rotación de deudas: indica la velocidad con la que una empresa paga a sus proveedores o acreedores a corto plazo. Refleja la frecuencia

promedio en la que se renuevan las obligaciones comerciales durante un periodo determinado.

- v. Ciclo de deudas: mide el tiempo promedio que una empresa tarda en liquidar sus obligaciones con proveedores y acreedores comerciales.
 - vi. Brecha financiera: representa el desajuste temporal entre los flujos de cobro y pago de una empresa, generado cuando las obligaciones comerciales deben cubrirse antes de recibir los ingresos por ventas o cobrar los créditos comerciales. Este puede mostrar necesidades de financiamiento externo y riesgo en la liquidez si no se gestiona adecuadamente, y puede forzar a la empresa a financiarse con recursos costosos (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).
3. **Ratios económicos**: permiten analizar la capacidad del ente para generar resultados y los factores que inciden. El estudio de los ratios económicos se basa en la pirámide de Dupont, que explica causas que determinan la rentabilidad de la empresa, siendo ésta la relación entre los resultados obtenidos y los recursos invertidos.
- i. Rentabilidad ordinaria del capital propio: desde el punto de vista del propietario, la rentabilidad compara el resultado ordinario obtenido (después de cargas financieras e impuestos), con el patrimonio neto bajo análisis.
 - ii. Rentabilidad global del activo: es la relación que existe entre el resultado ordinario antes de cargas financieras e impuestos, respecto al activo total. Representa el porcentaje de resultado que te brinda cada peso invertido.
 - iii. Rentabilidad neta del activo: en el ratio de rentabilidad global del activo, dentro del numerador, se restan las cargas financieras y se la divide con el activo total.
 - iv. Leverage de estructura (apalancamiento): es el efecto producido en la rentabilidad del capital propio como consecuencia de una variación en la rentabilidad del capital total, dada una estructura de capital y un costo financiero del capital ajeno constante. Se calcula dividiendo el activo total entre el patrimonio neto. Si se multiplican el leverage de estructura y la rentabilidad neta del activo se obtiene la rentabilidad ordinaria del capital propio. Indica cuánto se está utilizando del endeudamiento para financiar los activos de la institución, en relación con el capital propio,

generando un efecto palanca sobre la rentabilidad de éste. Cuando el costo de la deuda se mantiene constante y la empresa genera rentabilidad sobre sus activos, el apalancamiento aumenta la rentabilidad del capital propio.

- v. Rotación de la inversión: se calcula como el cociente entre las ventas y el total del activo. Indica la eficiencia con la que la empresa utiliza sus activos para generar ventas, reflejando cuántas veces el capital invertido se recupera a través de los ingresos en un periodo determinado. Se evalúa la productividad de los recursos y su impacto en la rentabilidad, destacando la capacidad operativa para convertir inversiones en flujos de efectivo.
- vi. Margen de utilidad por peso vendido: es el cociente entre el resultado ordinario y las ventas. Refleja el porcentaje de ganancia neta que obtiene una empresa por cada peso de venta generado, después de deducir todos los costos y gastos asociados a su operación. Este indicador mide la eficiencia en la conversión de ingresos en beneficios reales, evidenciando la rentabilidad pura de las ventas (Bacha, Oscar y Sícoli, Rodolfo, 1988).

Herramientas de análisis aplicadas a los estados contables de Kaizen

El presente apartado tiene por objeto analizar la situación económica y financiera del colegio Kaizen al 31/12/2023. Para ello, se efectuó una lectura de los valores absolutos de los estados contables con el objeto de obtener una idea global de los elementos que componen su patrimonio y resultado, para luego confeccionar una planilla de análisis en la que calcularon porcentajes horizontales y ratios que permiten construir información sobre la situación de la empresa para el periodo analizado. Ésta se muestra en tablas que exponen la información consolidada del colegio Kaizen y la obra educativa, desarrolladas por la institución incorporados en la tabla número 1, que se expone a continuación:

ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL CONSOLIDADO			
ACTIVO			% VERT.
ACTIVO CORRIENTE			
CAJA Y BANCOS		49.075.629,62	24,369%
Caja	38.363.780,12		19,050%
Bancos y Cuentas Corrientes	10.711.849,50		5,319%
INVERSIONES TEMPORARIAS		19.132.145,79	9,500%
Inversiones Financieras temporales	19.132.145,79		9,500%
CRÉDITOS DE ALUMNOS		25.273.470,10	12,550%
Créditos de la Actividad (Comerciales)	25.273.470,10		12,550%
OTROS CRÉDITOS		12.896.046,69	6,404%
Créditos Internos a la Congregación	10.922.402,69		5,424%
Otros Créditos	1.973.644,00		0,980%
TOTAL ACTIVO CORRIENTE		106.377.292,20	52,823%
ACTIVO NO CORRIENTE			
BIENES DE USO		95.008.572,51	47,177%
Inmuebles	48.924.299,33		24,294%
Equipamiento y Otras Inmovilizaciones	46.084.273,18		22,884%
TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE		95.008.572,51	47,177%
TOTAL ACTIVO		201.385.864,71	100,000%
PASIVO			
PASIVO CORRIENTE			
PASIVOS COMERCIALES		970.867,64	0,482%
Deudas de la Actividad (Comerciales)	970.867,64		
CARGAS FISCALES		40.696.829,55	20,208%
Deudas Fiscales	40.696.829,55		
FINANCIACIONES		641.397,00	0,318%
Financiación	641.397,00		
OTROS PASIVOS		154.470,00	0,077%
Otras Deudas	154.470,00		
TOTAL PASIVO CORRIENTE		42.463.564,19	21,086%
PASIVO NO CORRIENTE			
DEUDAS		35.460.877,51	17,608%
Deudas internas a la Congregación	35.460.877,51		
PASIVO NO CORRIENTE		35.460.877,51	17,608%
TOTAL PASIVO		77.924.441,70	38,694%
PATRIMONIO NETO		123.461.423,01	61,306%
PASIVO + PATRIMONIO NETO		201.385.864,71	100,000%

Tabla 1: Estados Contables consolidados del Colegio Kaizen. Fuente: información brindada por el colegio.

De la tabla anterior se muestran los porcentajes verticales, que indican la participación relativa de cada componente respecto al activo total de la escuela. Se observa que el activo

corriente representa un 52,823% del total del activo, mientras que el activo no corriente constituye el 47,17% restante. Dentro del activo corriente resalta que el rubro más significativo es caja y bancos, seguido por créditos de alumnos. Un dato a tener en cuenta es que dentro del rubro Caja y Bancos se incluye la tenencia de moneda extranjera.

Del análisis del pasivo y el patrimonio neto, las fuentes de financiamiento de terceros representan el 38,69% y las fuentes propias el 61,30%. El pasivo corriente alcanza un 21,08% mientras que el pasivo no corriente un 17,60%, donde dentro del primero destaca el rubro cargas fiscales con un 20,21%. Los préstamos otorgados por la congregación representan un 17,61%, siendo estos pasivos de largo plazo.

Para complementar el análisis de los porcentajes verticales se realizó el cálculo de ratios financieros de corto plazo, representados en la tabla número 2:

Ratios Financieros de corto plazo	
Liquidez Total	2,51
Rotación Alumnos Deudores	10,69
Ciclo de Cobranzas	34,13
Rotación de Deudas de la Actividad	40,07
Ciclo de deudas	9,11
Brecha Financiera	25,02

Tabla 2: ratios financieros de corto plazo. Fuente: elaboración propia.

Comenzando con la situación financiera de corto plazo, se observa que el ratio de liquidez total arroja un valor de 2,51, indicando que los recursos corrientes son suficientes para afrontar los compromisos de corto plazo a nivel general. El ratio de rotación de alumnos deudores en el ejercicio es de 10,69 indicando que el ciclo de cobranzas de cuotas es de 34,13 días aproximadamente. Esto indica que el Colegio cobra las cuotas de los alumnos cuatro días posteriores al cierre de cada mes.

La rotación de deudas de la actividad es de 40,07 indicando que el ciclo de deudas es de 9,11 días aproximadamente, lo cual arroja un buen desempeño respecto al cumplimiento de los compromisos. Sin embargo, al comparar los días del ciclo de cobranzas y los del ciclo de deudas, se obtiene una brecha financiera de 25,02 días positiva. Esto indica que los plazos de pago se realizan en promedio 25 días antes que el cobro de cuota por parte de los estudiantes, lo que muestra una dificultad financiera en el corto plazo. Dentro de este esquema, la empresa tendría que replantear los plazos de pagos a sus proveedores, por cuanto el plazo de cobranza de las cuotas se encuentra dentro de parámetros razonables.

A continuación, en la tabla número 3 se presentan los ratios para el análisis de la situación financiera de largo plazo:

Ratios Financieros de largo plazo	
Financiamiento del Activo Inmovilizado	1,67
Financiamiento de los Bienes de Uso	1,30
Inmovilización de Activos	0,47
Endeudamiento	0,63
Solvencia	2,58
Autonomía	0,61
Dependencia	0,39

Tabla 3: ratios financieros de largo plazo. Fuente: elaboración propia.

Del cuadro anterior se observa que el ratio de inmovilización de activos es de un 47%. Respecto del endeudamiento, su ratio arroja un valor de 63%.

Al revisar el ratio de solvencia, que arroja 2,58 a nivel consolidado, se puede observar que la institución cuenta con activos suficientes para enfrentar los pasivos, lo que indica que, si la escuela decidiera cerrar su actividad educativa, podría cancelar sus obligaciones con los activos de largo plazo actuales.

Finalmente, del análisis de los ratios de autonomía y dependencia financiera, el primero resulta de un 61% a nivel consolidado. Esto se traduce en que la institución financia una parte significativa de sus activos con recursos propios, lo cual manifiesta una reducción de la necesidad de endeudamiento.

Luego se analizará la situación económica, por lo que es necesario revisar el estado de resultados consolidado de la organización, expuesto en la tabla número 4:



ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS CONSOLIDADO		
RECURSOS Y GASTOS ORDINARIOS		% VERT
RECURSOS ORDINARIOS		
Subvenciones Entidades Públicas	369.402.402,67	57,559%
Ingresos por actividades institucionales	272.378.097,72	42,441%
Arriendos / Alquileres	7.486.398,40	1,167%
Contribuciones de la Congregación	17.445.600,00	2,718%
Reembolsos	1.954.766,08	0,305%
Otros ingresos	8.604.603,64	1,341%
TOTAL RECURSOS ORDINARIOS	677.271.868,51	
GASTOS ORDINARIOS		
Gastos para el personal	615.847.763,98	95,959%
Viajes	1.153.244,05	0,180%
Gastos de Administración	8.931.829,73	1,392%
Arriendos / Alquileres	595.594,45	0,093%
Contribuciones a la Congregación	7.057.054,98	1,100%
Gastos generales	29.189.658,97	4,548%
Amortización / Depreciación Inmuebles	714.341,53	0,111%
Amort. / Deprec. Equipamiento y Otras inmovilizaciones	5.926.681,36	0,923%
Impuestos y tasas	424.008,15	0,066%
Gastos financieros	6.198.230,10	0,966%
Gastos judiciales	14.865.627,28	2,316%
Gastos varios	5.073.603,03	0,791%
TOTAL GASTOS ORDINARIOS	695.977.637,61	108,445%
RESULTADOS FINANCIEROS Y POR TENENCIA	18.431.205,60	2,872%
SUPERÁVIT (DÉFICIT) ORDINARIO DEL EJERCICIO	-274.563,50	-0,043%
SUPERÁVIT (DÉFICIT) FINAL	-274.563,50	-0,043%

Tabla 4: estado de recursos y gastos consolidado. Fuente: información brindada por el colegio.

Para el cálculo de los porcentajes verticales se toma como base de cálculo el total de los ingresos por actividades institucionales, representados por las cuotas devengadas, y el subsidio devengado por la Dirección General de Escuelas. Dentro de los gastos ordinarios, el rubro más representativo son los gastos devengados en relación con el personal, representando el 95,96 % del total de los ingresos principales de la institución. Los resultados financieros y por tenencia surgen como consecuencia de las diferencias de cambio de la moneda extranjera. Finalmente, el resultado del ejercicio arroja un déficit de \$274.563,50, es decir, un resultado negativo de 0,043 % respecto de los ingresos operativos de la institución.

Una vez analizados los valores absolutos y los porcentajes verticales, es necesario desarrollar un conjunto de ratios que se muestran en la tabla 5 para el análisis de la situación económica.

Ratios Económicos	
<i>PN para el análisis</i>	123.461.423,01
<i>Pasivo para el análisis</i>	60.329.416,74
<i>Activo para análisis</i>	183.790.839,75
Rentabilidad Total del capital propio	-0,002223881
Rentabilidad Ordinaria del capital propio	-0,002223881
Leverage Estructura	1,488649938
Rentabilidad Neta del Activo	-0,001493891
Margen de Utilidad por cuota	-0,001015911
Rotación de la inversión	1,470494672
Ventaja Financiera	1,488649938

Tabla 5: Ratios económicos. Fuente: elaboración propia.

A fin de calcular los ratios económicos expuestos en la tabla 5, resulta necesario definir previamente determinadas magnitudes de análisis que permitan reflejar de manera más adecuada las fuentes de financiamiento y la inversión efectivamente comprometidas en la generación de los resultados del ejercicio. En este sentido, se utilizan valores extracontables de Patrimonio Neto, Pasivo y Activo, los cuales procuran evitar distorsiones derivadas de situaciones coyunturales propias del cierre del período.

El Patrimonio Neto de análisis se utiliza con fines analíticos para representar las fuentes de financiamiento propio empleadas en la generación de resultados, procurando una base patrimonial más estable y evitando distorsiones coyunturales del ejercicio. Habitualmente, se calcula como el promedio del patrimonio neto al inicio y al cierre del período. No obstante, en el presente trabajo se adopta como Patrimonio Neto de análisis el valor correspondiente al 31/12/2023.

El Pasivo para el análisis se utiliza para representar las fuentes de financiamiento ajeno efectivamente empleadas durante el ejercicio, procurando reflejar el nivel de endeudamiento comprometido en la generación de resultados y evitando distorsiones derivadas de variaciones coyunturales propias del cierre del período.

Para su determinación, se toma como base el pasivo total al inicio del ejercicio, al cual se adiciona la variación del pasivo ocurrida durante el período, ponderada por el tiempo de utilización, conforme al siguiente cálculo: [{pasivo total al cierre del ejercicio (\$77.924.441,70)

– pasivo total al inicio del ejercicio (\$42.637.715,81) * (183/365)] + pasivo total al inicio del ejercicio (\$42.637.715,81)].

Finalmente, el activo para el análisis resulta de la suma entre el patrimonio neto para el análisis y el pasivo para el análisis.

La Rentabilidad Total del Capital Propio (ROE) es levemente negativo (–0,002223881), lo que indica que el capital propio se está reduciendo como consecuencia del resultado negativo, situación que se genera por cuanto los costos de la institución superaron sus ingresos. La Rentabilidad Neta del Activo (ROA) también es negativa (–0,001493891), lo que significa que los activos no están generando resultados positivos, esto significa que su estructura de recursos no produce beneficios. Se puede observar también que el ROE es más negativo que el ROA, lo cual es coherente con un apalancamiento que amplifica el resultado, en este una pérdida.

Un aspecto interesante es observar la eficiencia operativa de la escuela. El Margen de Utilidad por Cuota es –0,001015911, lo que indica que, por cada unidad de ingreso, la institución pierde una fracción como consecuencia de que las cuotas o ingresos son insuficientes para cubrir gastos. Esto requiere una revisión de la estructura de costos de la escuela, al efecto de identificar causas de ineficiencia en el uso de los factores de producción. La Rotación de la Inversión de 1,47 implica que la institución genera 1,47 veces su activo en ingresos, lo que muestra una buena capacidad de generar actividad con los recursos disponibles; no obstante, esto no se traduce en rentabilidad para la escuela.

El ratio Leverage de Estructura o Ventaja Financiera asciende a 1,48. Éste indica que, por cada peso de patrimonio, la institución utiliza 1,48 pesos de activos, financiados parcialmente con deuda. En condiciones normales, si el ROA fuera positivo y mayor al costo de la deuda, este leverage aumentaría la rentabilidad total del capital propio; no obstante, como el ROA es negativo, el apalancamiento amplifica la pérdida. Esta situación es una alerta respecto al costo de usar pasivo para financiar su actividad. En general, la institución se encuentra financiada con pasivos impositivos cuyo costo financiero es alto; no obstante, una parte de sus acreencias están relacionadas con deudas con la Congregación, lo que no posee intereses y plazos de exigibilidad en el corto plazo. Esto ayuda a neutralizar a que el efecto palanca no impacte fuertemente en la organización bajo análisis.

En el siguiente apartado, se recopilan los indicadores más relevantes en aras de indagar en las posibles causas de los resultados previamente expuestos.

Causas de los principales problemas económicos y financieros:

Análisis cuantitativo de causas

A partir del análisis integral de los ratios económicos y financieros realizados en el apartado anterior, se detectan problemáticas que afectan la sostenibilidad económica del Colegio. Tales problemáticas evidencian la necesidad de implementar herramientas de gestión de costos que permitan mejorar el desempeño económico, optimizar los recursos y asegurar la continuidad operativa sin comprometer la calidad del servicio educativo ofrecido. Las problemáticas a destacar son las siguientes:

1. **Rentabilidad global negativa (-0,0022):** El indicador de rentabilidad neta sobre el activo total revela una leve pérdida agregada, resultado de la combinación del superávit operativo del colegio con el significativo déficit estructural del centro educativo. La existencia de rentabilidad negativa implica que los ingresos generados por la actividad institucional no alcanzan a cubrir los costos incurridos, lo que afecta directamente la sostenibilidad económica de la organización. Por lo constatado con las autoridades del colegio, esta situación se repite en ejercicios económicos anteriores. Las causas subyacentes se agrupan según su naturaleza:
 - a. Factores externos a la organización:
 - i. Restricción normativa sobre precios: El valor de la cuota mensual que abonan las familias está regulado por la Dirección General de Escuelas (DGE), lo que impide a la institución trasladar de forma inmediata y proporcional el incremento de los costos al arancel, generando un desfase entre ingresos y egresos.
 - ii. Inflación estructural: El contexto macroeconómico inflacionario genera un aumento constante de los insumos y servicios esenciales (materiales didácticos, mantenimiento edilicio, servicios públicos), erosionando la capacidad de cobertura del arancel permitido.
 - b. Factores internos a la organización:
 - i. Ausencia de un sistema de gestión de compras: Se detecta una notable falta de estandarización y control en el proceso de

adquisición de insumos, lo que conlleva a una gestión ineficiente. Las compras se realizan sin previsión ni comparación de precios, y en algunos casos, sin conocer con precisión las necesidades reales de cada sector, imposibilitando economías de escala o provisión estratégica.

- ii. Carga estructural del centro educativo: Si bien este centro cumple una función social clave, no genera ingresos propios y depende íntegramente de los recursos del Colegio, lo que distorsiona los resultados económicos consolidados.
 - iii. Inmovilización de activos sin retorno: El 47% del total del activo corresponde a bienes de uso (inmuebles, equipamiento), muchos de los cuales no están siendo explotados con un enfoque de eficiencia económica. Hablamos de terrenos de moderada extensión que sólo generan gastos de mantenimiento y no suman a la generación de ingresos. La falta de gestión activa sobre estos activos contribuye a la baja rentabilidad y representa una oportunidad de mejora.
2. **Rotación de la inversión (1,47):** Como se dijo en apartado anterior, la escuela muestra una buena capacidad de generar ingresos con los activos disponibles, no obstante, no alcanza a obtener resultados positivos. Esto invita a repensar formas creativas que permitan mejorar este indicador, para aumentar los ingresos de la escuela utilizando su infraestructura y activos relevantes que podrían ser puestos en valor mediante estrategias como subalquiler, arancelamiento de actividades extracurriculares, convenios con terceros o uso comunitario con retorno económico.
3. **Ciclo de cobranzas (34,13 días):** El análisis revela que el tiempo promedio de recuperación de las cuotas supera el mes calendario. Comparando con el siguiente ratio de ciclo de pagos, se observa que hay un desfase en la disponibilidad de liquidez operativa. Esta situación se plasma en la brecha financiera (25,02 días), es decir, el intervalo entre los pagos que debe realizar la institución y los ingresos que efectivamente percibe. El colegio evidencia una situación compleja en este aspecto, en tanto por un lado no aplica técnicas para agilizar las cobranzas más allá de enviar un correo electrónico automático generado por el sistema de cobros, y por otro lado no cuenta con herramientas

efectivas para ejecutar la deuda mientras el alumno deudor se encuentre cursando en el colegio, ya que el mismo cuenta con el derecho a la educación y no puede interrumpir la prestación del servicio como consecuencia de la falta de pago, como sucede normalmente con otros servicios. Una gestión más activa del proceso de cobranzas, con segmentación de deudores y análisis de comportamiento de pago, permitiría acortar el ciclo y mejorar la disponibilidad de fondos.

4. **Ciclo de pagos corto (9,11 días):** La organización cancela sus obligaciones con proveedores en un plazo muy breve, lo cual, aunque refleja cumplimiento, reduce el margen de maniobra para afrontar contingencias. Esta política de pagos podría ser revisada ya que, según lo consultado con el tesorero, no hay una política preestablecida dentro de un contexto de una eficiente gestión financiera, sino más bien esto se debe a un comportamiento que se considera “sano”, en tanto no genera intereses ni conflictos con proveedores, pero no existe un análisis estratégico previo ni determinación de lineamientos.
5. **Dependencia financiera moderada (0,39):** El endeudamiento total representa el 39% del financiamiento de la organización. Si bien los pasivos están constituidos principalmente por deudas con ARCA y con la congregación religiosa a la que pertenece, el análisis evidencia que la parte del endeudamiento de largo plazo con la congregación no posee exigibilidad inmediata ni con fecha cierta, lo que reduce el riesgo financiero y, por lo general, estas deudas se regularizan por vía de compensaciones internas entre acreencias y deudas recíprocas dentro del esquema contable de la congregación, sin que medie un desembolso financiero inmediato por parte del Colegio. Sin embargo, la existencia de este pasivo evidencia la necesidad de financiamiento para cubrir gastos de mantenimiento extraordinario. Por otro lado, el hecho de que gran parte de las obligaciones estén en el ámbito fiscal evidencia un pasivo exigible con intereses financieros como consecuencia de refinanciaciones por medio de planes de pago que se gestionan con el máximo permitido (6 planes de pago simultáneamente). Del nivel total de cargas fiscales, \$21.794.064,00 corresponden al período diciembre 2023, que será exigible en enero de 2024. Es decir, que \$18.902.765,55 es el importe financiado mediante planes de pago.
6. **Solvencia elevada (2,58) pero sin generación de beneficios:** El ratio de solvencia indica que los activos totales superan ampliamente al total de pasivos.

No obstante, esta posición patrimonial saludable no se traduce en rentabilidad, lo que refuerza la necesidad de una mejor asignación de costos y una evaluación del rendimiento de las actividades generadoras de ingresos.

Para complementar el estudio cuantitativo de los Estados Contables de la escuela se realizó una serie de entrevistas al personal clave del Colegio Kaizen, las cuales se plasman a continuación. Esta herramienta permite conocer aspectos de orden cualitativos vinculados a la gestión institucional.

Entrevista al representante legal

Objetivo: Conocer la visión estratégica, las prioridades y las limitaciones percibidas a nivel institucional.

Preguntas:

1. ¿Cómo describiría la situación económica y financiera actual de la institución?

Es una situación ajustada. El colegio funciona y cumple con sus obligaciones, pero siempre con mucha atención a que los recursos alcancen. Los ingresos están muy regulados y los gastos suben constantemente, lo que genera preocupación permanente.

2. ¿Cuáles considera que son los principales desafíos en la gestión de los costos?

El principal desafío es que los costos aumentan más rápido que los ingresos. Muchas veces hay que decidir entre necesidades igualmente importantes y priorizar para que el colegio pueda seguir funcionando sin afectar el proyecto educativo.

3. ¿Cuentan con algún sistema o herramienta para analizar los costos por área, actividad o servicio?

No, no contamos con un sistema de análisis de costos por áreas o actividades. La gestión se basa más en el seguimiento general de los gastos y en la disponibilidad de fondos.

4. ¿Qué información considera más valiosa para tomar decisiones de gestión?

La información más importante es saber si el dinero alcanza para cubrir los gastos del mes y si se pueden afrontar compromisos futuros, especialmente sueldos, mantenimiento y servicios básicos.

5. ¿Ha escuchado hablar de herramientas como el ABC, ABM, Kaizen o Costeo por Objetivos? Si es así, ¿qué opina de ellas?

No, no conozco esas herramientas en particular. Sí considero importante cualquier herramienta que ayude a administrar mejor los recursos y a cuidar la economía del colegio.

6. ¿Qué expectativas tendría si se aplicaran nuevas metodologías de costeo?

Que ayuden a ordenar mejor los gastos, a entender en qué se va el dinero y a tomar decisiones con más claridad para evitar problemas financieros.

7. ¿Qué áreas considera que requieren más control o mejoras?

Principalmente el mantenimiento y los gastos generales, porque suelen generar muchos imprevistos y son difíciles de prever con anticipación.

8. ¿Está dispuesto el equipo directivo a invertir tiempo y recursos en una posible implementación de herramientas de gestión de costos?

Sí, siempre que sean herramientas simples y útiles, y que no quiten tiempo a la tarea educativa y pastoral, que es lo principal.

9. ¿Cómo percibe el nivel de comunicación y coordinación entre las áreas (administración, mantenimiento, contable, docente)?

La comunicación es buena y directa, aunque muchas veces se da de manera informal. Las decisiones suelen tomarse sobre la marcha según las necesidades del momento.

10. ¿Qué margen de utilidad esperada consideraría necesario?

No se busca una ganancia, pero sí un margen que permita ahorrar un poco, hacer mantenimiento y afrontar imprevistos sin entrar en dificultades económicas.

Entrevista al encargado de administración

Objetivo: Entender cómo se registran y gestionan los costos hoy y qué limitaciones existen para aplicar herramientas de costeo.

Preguntas:

1. ¿Cómo realizan actualmente el registro y seguimiento de los costos?

El registro se centra en el gasto y el flujo de caja (entrada/salida de dinero), no en la determinación del costo del servicio educativo. Se registra la entrada (cobro de cuotas, transferencias de la DGE) y la salida (sueldos, gastos propios de servicios y mantenimiento). No se determina el costo por alumno.

2. ¿Se desglosan los costos por actividad, área o departamento?

No. Los costos/gastos no se dividen por actividad ni por departamento. Solo si son del Colegio o de la Obra educativa.

3. ¿Qué herramientas (Excel, software contable, sistemas internos) utilizan en la gestión diaria?

Se utiliza el software contable Áulica y planillas de cálculo Excel.

4. ¿Qué información le gustaría tener para hacer mejor su trabajo?

El costo por alumno como para tener una referencia. También por nivel sería bueno.

5. ¿En qué períodos o áreas suele ser más difícil controlar los gastos?

El área más difícil de controlar es la de mantenimiento (edilicio, tareas escolares). El control de sueldos no es tan complicado.

6. ¿Considera que hay costos ocultos o no identificados correctamente?

Hay gastos que no están identificados correctamente o se dan por sentados, pasando como parte de los gastos generales. No son necesariamente "ocultos", sino no identificados/detectados por un análisis.

7. ¿Cómo es la comunicación con el área directiva en relación con el análisis de costos?

No existe un análisis de costos formal con la directiva. Las conversaciones giran en torno a la plata que se tiene (disponibilidad), no a un análisis estructurado de costos.

8. ¿Ha escuchado hablar de herramientas como el ABC, ABM, Kaizen o Costeo por Objetivos? Si es así, ¿qué opina de ellas?

No.

9. ¿Qué margen de utilidad esperada consideraría necesario?

El margen necesario para ahorrar, construir y afrontar situaciones inesperadas sería del 30% de la cuota.

Entrevista al encargado de mantenimiento

Objetivo: Entender la operativa diaria, el uso de recursos y la gestión de tareas de mantenimiento.

Preguntas:

1. ¿Cómo describiría la organización actual del área de mantenimiento?

Dos turnos (mañana y tarde). Está compuesta por personal de portería y personal de maestranza/mantenimiento que realiza las tareas de limpieza y los "detalles más chicos" de mantenimiento. Para trabajos grandes, se contrata personal externo.

2. ¿Llevan un registro de las tareas realizadas y de los costos asociados?

No se lleva un registro de las tareas de mantenimiento diarias ni de sus costos asociados. El registro se lleva solo para tareas grandes (ej. techo, aire acondicionado).

3. ¿Qué tipo de mantenimiento realizan más frecuentemente: preventivo o correctivo?

Se realiza mantenimiento correctivo con mucha más frecuencia ("reparando"). También se hace mantenimiento preventivo, muchas veces sugerido por el área de Higiene y Seguridad.

4. ¿Qué recursos (humanos, materiales, financieros) considera insuficientes para un buen funcionamiento?

El principal problema es la gestión financiera por parte de la administración, no la falta de dinero en sí. Lo que dificulta trabajar de forma cómoda y rápida en ciertas tareas pequeñas, es la restricción desde la administración. Para tareas grandes, el representante legal ordena a la administración que se disponga de los fondos. Hay una dotación de personal estable, ya que se trata de reemplazar a todo personal que se va. No se consideran insuficientes en cantidad o calidad.

5. ¿Se realiza una planificación anual de tareas de mantenimiento?

No existe una planificación anual formal y escrita. Se realiza una planificación consensuada con el representante legal para trabajos mayores que requieren tiempo o que no se pueden hacer con la presencia de los alumnos. Sin embargo, hay fechas que se tienen presentes, como por ejemplo la renovación de los matafuegos en junio, la limpieza de los tanques en vacaciones de invierno, y la limpieza/pintura profunda de aulas en las vacaciones de verano.

6. ¿Qué áreas o equipos generan mayores costos de mantenimiento?

Los baños son el sector que genera más trabajo y gastos frecuentes debido a frecuentes roturas y vandalismo de parte de los alumnos y el gasto constante en elementos de limpieza.

7. ¿Qué mejoras cree que podrían hacerse para optimizar recursos y reducir gastos?

La mejora más importante sería la colaboración y el cuidado diario de todos (alumnos y empleados) para evitar roturas evitables. La compra de un elevador/auto elevador para

trabajos en altura no reduciría un gasto inmediato, pero sí reduciría costos a futuro al evitar la contratación constante de personal externo para esos trabajos (ej. pintar ventanas, columnas), lo que permitiría que el equipo de mantenimiento interno realice esas tareas de forma segura.

8. ¿Ha tenido experiencias previas con herramientas de mejora continua o indicadores de eficiencia?

No se utilizan indicadores de eficiencia (ej. cantidad esperada de bancos rotos o tiempo óptimo de ejecución de tareas). Si bien hay un ritmo de trabajo diario implícito que se cumple (ej. horario de limpieza), este no está formalmente controlado o medido con indicadores.

Herramientas para el abordaje de la problemática

Frente a los problemas económicos y financieros detectados en la institución, que van desde una rentabilidad global negativa, subutilización de activos fijos, desequilibrios en el ciclo financiero operativo, hasta una estructura de costos rígida y la falta de información que transparente el proceso de acumulación de costos, se torna imprescindible superar una lógica de administración reactiva y avanzar hacia un modelo de gestión estratégica integral.

Las restricciones normativas impuestas por el sistema para obtener el subsidio, combinadas con una carga operativa creciente y la inexistencia de herramientas formales para la toma de decisiones, evidencian la necesidad de desarrollar un sistema de información que vaya más allá de la contabilidad tradicional y permita actuar sobre las causas estructurales de la ineficiencia. El colegio no gestiona costos, simplemente administra los recursos día a día con la intención de que los mismos alcancen para cubrir sus obligaciones. Su sistema contable actual no permite responder en el presente a una pregunta tal como ¿cuánto cuesta formar a un alumno? ¿Hay diferencia de costos para cada nivel de formación? ¿Cuál es el costo de las acciones necesarias para lograr el resultado de formación deseado por la escuela? No existe un sistema que genere aportes para mejorar la rentabilidad a lo largo de “cadena de valor. No existen modelos planificados que puedan determinar ineficiencias ya que no conoce, por ejemplo, cuánto papel higiénico sería esperable consumir en los baños para alumnos y en los baños para el personal.

En este sentido, la simple reducción de factores no constituye una solución sostenible, ya que podría comprometer la calidad educativa y las actividades pastorales que constituyen parte esencial de la identidad institucional. Del mismo modo, continuar operando sin una asignación clara de costos impide identificar qué actividades son generadoras de valor, cuáles

consumen recursos de manera improductiva y qué ajustes permitirían mejorar los resultados sin afectar la misión educativa.

Por lo tanto, resulta imprescindible incorporar herramientas de gestión de costos orientadas a la toma de decisiones, capaces de proporcionar una visión realista, dinámica y estratégica del funcionamiento económico de la organización. Estas herramientas no sólo permitirán diagnosticar de manera más precisa las causas de la ineficiencia, sino también simular escenarios de optimización, asignar recursos de forma más eficiente, y priorizar acciones correctivas en función de su impacto en la sostenibilidad económica del colegio.

Desde esta perspectiva, se propone el diseño e implementación de un modelo integrado de gestión de costos, sustentado en una combinación de enfoques complementarios que permitirán abordar la problemática desde distintas dimensiones: estratégica, operativa y de mejora continua.

Para abordar lo señalado, se propone implementar un modelo de gestión de costos, articulando cuatro herramientas clave:

1. Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) que permite alinear la estructura de costos con los objetivos institucionales de largo plazo, integrando el análisis económico con la visión estratégica de la organización. En el contexto del Colegio Kaizen, el GEC se torna esencial para identificar qué actividades, áreas o inversiones generan valor para el proyecto educativo y cuáles representan un consumo de recursos desproporcionado. A través de su implementación, se podrían priorizar inversiones en mejoras de infraestructura educativa, programas diferenciados que aumenten el atractivo institucional (como propuestas pedagógicas innovadoras o proyectos pastorales con impacto comunitario), y procesos de reconversión de activos inmovilizados con bajo nivel de aprovechamiento económico. Asimismo, permite establecer criterios técnicos para reducir gastos superfluos y renegociar obligaciones fiscales o contractuales, considerando las restricciones normativas propias del régimen de subvención. La herramienta aporta así una lógica de decisiones basada en la creación de valor institucional sostenible (Shank y Govindarajan, 1996).
2. Costeo Objetivo (Target Costing): Esta técnica parte de una premisa inversa al enfoque tradicional. En lugar de determinar el precio de venta a partir de los costos, se parte del precio máximo aceptado (en este caso, el arancel regulado

por la DGE) y se establecen metas de costo que permitan operar de manera eficiente dentro de ese límite. Para una institución educativa con precios regulados y costos crecientes, esta herramienta resulta fundamental. Su aplicación implica rediseñar procesos académicos y administrativos con el objetivo de alcanzar el costo deseado sin comprometer la calidad del servicio. Entre las posibles acciones derivadas, se pueden mencionar la revisión del ratio alumno/docente para lograr una asignación más equilibrada, la reconfiguración de estructuras horarias o agrupamientos escolares, y la reasignación estratégica de espacios físicos subutilizados. El costeo objetivo habilita así un enfoque de planificación preventiva, anticipando restricciones y fomentando la innovación en la gestión interna (Kaplan y Cooper, 1999).

3. Costeo Basado en Actividades (ABC) y la Gestión Basada en Actividades (ABM): permiten analizar en profundidad cómo se generan y distribuyen los costos dentro de la organización. El método ABC permite asignar los costos indirectos con mayor precisión al identificar las actividades que consumen recursos y los objetos de costos que las demandan (por ejemplo, niveles educativos, programas pastorales, unidades de servicio). Por su parte, el ABM se enfoca en evaluar la eficiencia y el valor agregado de cada actividad, posibilitando decisiones de rediseño, tercerización o eliminación de aquellas que no contribuyen a los objetivos institucionales. En el caso del Colegio Kaizen, estas herramientas permitirían detectar procesos administrativos redundantes, identificar cuellos de botella operativos, y reasignar recursos hacia actividades con mayor impacto, como talleres extracurriculares con potencial para generar ingresos o experiencias educativas de alto valor pedagógico. Esta metodología también facilita la construcción de tableros de control que vinculan actividades, recursos y resultados esperados (Podmoguilnye, 2006).
4. Método Kaizen (mejora continua): Más que una herramienta puntual, el Kaizen constituye una filosofía de gestión orientada a la mejora progresiva, sostenida y participativa de todos los procesos organizacionales. Su aplicación en el ámbito educativo permite identificar y ejecutar pequeñas mejoras operativas que, acumuladas en el tiempo, generan impactos significativos en la eficiencia y los resultados económicos. En el contexto del Colegio Kaizen, este enfoque podría aplicarse a múltiples áreas: desde la reducción de costos energéticos mediante cambios conductuales y mejoras tecnológicas, hasta la automatización

progresiva de procesos de cobranza o comunicación con las familias. El método también fomenta la cultura de trabajo colaborativo y de innovación desde abajo hacia arriba, generando compromiso del personal con los objetivos de eficiencia institucional. Es un enfoque especialmente valioso en entornos con restricciones presupuestarias, ya que prioriza cambios factibles y de bajo costo, sin necesidad de grandes inversiones iniciales (Guía de Estudio FCE – Costos para la Gestión, 2025).

Esta combinación de herramientas permitiría abordar los problemas identificados y establecer acciones concretas, procurando alcanzar no solo la estabilidad financiera, sino también la capacidad del colegio para innovar y crecer. En los siguientes capítulos se detalla cómo cada metodología contribuirá a combatir los desafíos específicos derivados del análisis realizado, reduciendo así la brecha entre la situación actual y un escenario optimizado de gestión.

Capítulo II: Aplicación de herramientas de gestión de costos y su aporte a la institución educativa.

En el apartado final del capítulo anterior se identificó una necesidad de gestionar los costos basado en las actividades que permite comprender el proceso de transformación de los recursos que el colegio utiliza para brindar el servicio educativo. Tal como se señaló anteriormente, la administración actual del colegio no gestiona sus costos en función de las actividades que lo generan.

Dado que el colegio no tiene capacidad de gestión directa sobre sus principales fuentes de ingreso, el valor de la cuota del servicio educativo está regulado y el subsidio destinado a cubrir los sueldos docentes subvencionados se determina mediante una preliquidación que replica los criterios aplicados por el Estado para el personal de escuelas públicas, surge entonces la necesidad de una gestión activa de los costos.

El objetivo que persigue el capítulo II es definir el marco teórico de las herramientas de gestión de costos con las que se trabajará, para luego aplicarlas en el estudio del colegio Kaizen.

El marco teórico de las técnicas de costos.

Costeo basado en actividades (ABC)

Para comprender el concepto de costos, es necesario realizar una mirada desde los principios de la teoría económica, por lo que es necesario comprender el proceso de transformación de los factores para la obtención de un resultado, en el cual se produce una relación racional entre los objetivos productivos y los factores necesarios para alcanzarlos. Esta vinculación desde lo racional implica seguir a los recursos en los caminos de su transformación, es decir, a través de los procesos (Podmoguilnye, Marcelo Gustavo, 2010).

Por lo tanto, se considera costo a *“toda vinculación (conexión/relación) coherente entre un objeto o resultado productivo y los factores o recursos necesarios para lograrlo”* (Podmoguilnye, 2010, p.4).

Pero seguir a los recursos a través de los procesos implica conocer profundamente a los mismos. Todo proceso es un sistema de acciones que pretende incrementar la capacidad de satisfacción de necesidades de ciertos bienes y servicios. El desarrollo de las acciones o

actividades demanda necesariamente el consumo de determinadas cantidades de recursos (Podmoguilnye, Marcelo Gustavo, 2010). He aquí la principal premisa del método propuesto por el ABC: son las actividades las que demandan trabajo humano y consumen factores productivos, y los productos consumen actividades (Dueñas Ramia, Germán).

Aquí surge el primer desafío: pensar la empresa por actividades no es lo mismo que pensarla por centros de costos o departamentos. El ABC persigue como meta el gerenciamiento de las actividades, razón por la cual dedica sus esfuerzos a costear actividades y no los productos o servicios. El cambio de mentalidad hacia el desagregado de la actividad en los procesos es indispensable para modificar la forma de generación de información. (Podmoguilnye, Marcelo Gustavo, 2010).

La relación entre factores, actividades y servicio, en el caso del colegio, puede representarse de la siguiente manera:

FACTORES O RECURSOS → ACTIVIDADES → SERVICIO EDUCATIVO

La nueva unidad de referencia será la actividad, definida como “un conjunto de acciones coordinadas y dirigidas a añadir valor a los productos o servicios”. El objetivo central será desagregar los procesos en actividades específicas (Podmoguilnye, 2010).

Para establecer esta relación, el método ABC emplea dos elementos clave:

- Inductores físicos de factor (cost senders): permiten vincular los factores con las actividades, justificando el consumo de recursos.
- Inductores de costos (cost drivers): permiten vincular las actividades con los servicios, determinando cómo las actividades transfieren su costo al producto o servicio final.

“A la hora de establecer la metodología para la **determinación de las actividades** de un proceso, debemos tener en cuenta lo siguiente:

- Intentar detectar primero las actividades “macro”, es decir aquellas que de alguna manera tendrán bajo su influencia a otras actividades menores.
- Al expresar cualquier actividad pensar que debe haber consumo de factor en ellas al ponerlas en marcha. De no ser así debería replantearse si lo que se está analizando tiene la dimensión de actividad.

- Pensar los Cost Senders como unidad física que fundamente el consumo que las actividades hacen de cada factor. Existe en esta unidad una relación causal entre el factor consumido y la actividad que lo demanda.
- Pensar los Cost Drivers en forma funcional más que causal. Mucho tienen que ver con el proceso y la interacción de las acciones entre sí” (Podmoguilynne, 2010, p.16).

Teniendo a la actividad como eje central, se presentan a continuación las clasificaciones clave que permiten mapear adecuadamente los procesos:

- En función de la jerarquización de las actividades como nudos decisorios del proceso de acumulación de costos, tendremos:
 - Macro Actividades: constituidas por las funciones y los procesos (macro actividades que se desarrollan en las funciones).
 - Micro Actividades: constituidas por las operaciones y las tareas. Las operaciones son acciones que se realizan dentro de los procesos y las tareas son las actividades de menor rango y se encuentran comprendidas dentro de las operaciones (Podmoguilynne, 2010).
- En función de los niveles de actividad:
 - Unitario: estas actividades tienen vinculación directa y unívoca con cada unidad de producto o servicio y por tanto el inductor de los costos desde la actividad al producto será también unitario.
 - Línea o artículo: vinculan su accionar y sus costos acumulados a las líneas de productos o servicios existentes en la organización.
 - Lote: vinculan su accionar y sus costos acumulados con lotes.
 - Apoyo: son actividades de soporte de los procesos. Sostienen a las actividades de otros niveles (unitario-línea-lote) (Podmoguilynne, 2010).
- En función de la gestión de las actividades:
 - Indispensables: acciones esenciales para la organización, con un alto contenido de valor agregado.
 - Discrecionales: acciones con poco o nulo valor agregado, escasa significatividad en sus costos y que luego de analizada profundamente su participación en el proceso de agregado de valor de la organización, podría llegar a ser eliminada (Podmoguilynne, 2010).

Una vez tenidas en cuenta estas clasificaciones, se puede utilizar como guía la siguiente serie de pasos a la hora de **determinar los costos de los objetivos productivos**:

- *“Definición de los factores o recursos a consumir por las actividades.*
- *Determinar los cost senders de los factores o recursos, especificando su causalidad o funcionalidad en la aplicación.*
- *Definir, clasificar y catalogar las actividades*
- *Identificar los inductores asociados.*
- *Crear grupos homogéneos para aquellas actividades que comparten proceso, nivel e inductor.*
- *En función de estos agrupamientos, determinar la tasa de grupo.*
- *Realizar el cálculo de los consumos de inductores, es decir determinar el nivel de uso de las actividades.*
- *Aplicar las tasas de grupo al uso de la acción medida en niveles de inductores”*
(Podmoguilynne, 2010, p.19).

Corresponde señalar que, teniendo en cuenta la naturaleza de los factores y su condición de directización con el objetivo productivo, podemos encontrarnos con tres tipos de **asignaciones de los recursos**:

- Directa: no es necesario atravesar el mapa de actividades de la organización.
- A través de inductores: a través del mapa de actividades, cost senders y cost drivers.
- Indirecta: corresponde a las actividades de apoyo (Podmoguilynne, Marcelo Gustavo, 2010).

Teniendo en cuenta lo desarrollado hasta el momento, se puede describir una serie de **pasos hacia el costo del servicio**:

- *“Determinadas las actividades, se puede apreciar un primer filtro de nivel que clasificará a las mismas por procesos.*
- *Aparecerá un nuevo filtro de nivel que clasificará a las actividades de acuerdo a los niveles unitario, línea, lote o soporte.*
- *Luego se constituirán los grupos homogéneos. Tendrán la característica de agrupar las actividades que pertenezcan al mismo proceso, tengan el mismo nivel y compartan igual inductor. Esto implicaría que si se sumaran los costos totales de la capacidad técnica de las actividades se obtendría un costo*

homogéneo del grupo total, y al ser aplicado luego al volumen de inductor común resulta un costo homogéneo por inductor de actividad también homogénea. El resultado de este cálculo sería la tasa de grupo homogéneo la cual expresaremos como la siguiente:

$$\text{Tasa de Grupo Homogéneo} = \frac{\Sigma \text{Costos totales actividades del grupo homogéneo}}{\text{Capacidad medida en volumen de inductor}}$$

- *Por último, se medirá el uso de las actividades definidas en volúmenes de inductor y se aplicaran sus costos acumulados en los resultados u objetivos productivos” (Podmoguilnye, 2010, p.22).*

Si bien los fundamentos del costeo basado en actividades resultan aplicables a organizaciones de todo tipo, adquieren particular relevancia en las empresas de servicios, como lo es el colegio objeto de estudio. Este tipo de organizaciones se caracteriza por una baja incidencia de materiales directos, una alta proporción de costos fijos operativos y estructurales, y una creciente dificultad para definir con claridad los objetos de costo (Podmoguilnye, Marcelo Gustavo, 2010).

En particular, el sector educativo enfrenta el desafío de decidir si el objeto de costo debe ser el servicio educativo en sí mismo, el curso, el alumno o bien las actividades que dan origen a dichos servicios. Esta indefinición no es menor, ya que condiciona las posibilidades de análisis y control de los recursos. Tal como plantea Podmoguilnye (2010), en muchas empresas de servicios la disponibilidad de factores agrupados funcionalmente en una actividad permite atender múltiples servicios, lo cual remite a un proceso de producción múltiple conjunto. En este marco, las actividades pasan a ser la unidad más precisa de análisis y asignación de costos.

Si se concibe de esta manera, el modelo ABC adquiere un rol estratégico, ya que posibilita asignar los recursos directamente a las actividades, y no necesariamente a los servicios finales. Esto no solo permite representar de forma más fiel la lógica interna del funcionamiento organizacional, sino que también habilita el análisis de la capacidad instalada y su nivel de utilización, detectando eventuales márgenes de ociosidad o ineficiencia (Podmoguilnye, Marcelo Gustavo, 2010).

En consecuencia, costear desde la actividad refuerza la lógica de control y gestión de los costos en las organizaciones de servicios. Permite identificar con mayor precisión qué recursos se consumen, cómo se estructuran las acciones que componen el servicio, y cuáles son las relaciones reales entre lo ejecutado y lo prestado. Se trata, en definitiva, de adoptar una

mirada más funcional y estratégica del proceso, orientada no solo a conocer los costos, sino a poder gestionarlos con mayor criterio (Podmoguilyn, Marcelo Gustavo, 2010).

Este marco teórico permite establecer una metodología para identificar, clasificar y vincular las actividades del colegio con los factores que las sustentan, posibilitando una asignación más eficiente de los costos y abriendo paso a una gestión estratégica del servicio educativo.

Gestión basada en actividades (ABM)

El Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM) es definido como una herramienta de gestión que permite mejorar las decisiones al enfocar la atención en “qué tareas realiza la organización, cómo lo hace, por qué lo hace y cuánto cuesta hacerlo” (Giménez, 2001, p. 155). Este enfoque considera que cada trabajo puede ser descompuesto en tareas elementales, que al combinarse forman actividades, y estas, en conjunto, configuran procesos. El objetivo del ABM es entonces comprender y rediseñar esos procesos para lograr “un más eficiente y menos costoso desarrollo de los mismos” (Giménez, 2001, p. 155).

Corresponde señalar que el ABM “constituye una herramienta y no una solución” (Giménez, 2001, p. 139); lo que para el caso de estudio será significativo ya que permitirá optimizar el análisis realizado hasta el momento. “Nos proveerá a través del uso del ABC una mayor visibilidad de los síntomas de problemas existentes” (Giménez, 2001, p. 139), lo que resulta sumamente conveniente. En una primera instancia, a través de la aplicación de un análisis de estados contables por medio de porcentajes verticales y ratios se puede vislumbrar algunos de los problemas, pero luego con ABC y ABM se podrá profundizar.

El ABM tendrá cuatro objetivos:

- Eliminar o minimizar aquellos costos que incorporan bajo valor agregado.
- Introducir eficiencia y eficacia y por consiguiente incrementar el valor agregado de las actividades que son realizadas dentro de los procesos empresariales.
- Encontrar las causas de los problemas y tomar las decisiones tendientes a eliminarlos.
- Eliminar los desvíos generados por supuestos vagos y equívocos y por las malas distribuciones de costos (Giménez, 2001, p. 139).

Una vez implementado el modelo de costeo basado en actividades (ABC), se vuelve posible dar un paso más en la utilización de la información generada, orientándola hacia la toma

de decisiones estratégicas. Esta metodología no se limita a identificar actividades y asignarles costos, sino que procura transformar esa información en una herramienta activa de mejora continua y optimización operativa (Podmoguilnye, 2010).

Es menester establecer con claridad la diferencia entre ABC y ABM: el primero “es la mecánica algebraica para llegar a la obtención de costos más lógicos y correctos”, mientras que el segundo “integrará esa técnica junto con las decisiones estratégicas y operativas basadas en la información que se cuenta a través del ABC” (Giménez, 2001, p. 148). En este sentido, el ABC se convierte en el insumo necesario para que el ABM se transforme en acción: no basta con conocer los costos, sino que es necesario utilizarlos para gestionar y rediseñar.

El punto de partida del ABM es el examen detallado de los procesos productivos o de prestación de servicios. Conocer a fondo cómo se transforman los recursos en resultados permite intervenir de manera más eficaz sobre las actividades, con el fin de maximizar su rendimiento, calidad y valor agregado. “El enfoque actual del ABM replantea el concepto de actividad describiéndola como el modo en que la empresa utiliza sus recursos y su tiempo para conseguir los objetivos organizativos” (Podmoguilnye, 2010, p. 104). Cada actividad puede ser descrita a partir de ciertos elementos básicos:

- Los insumos que demanda (inputs),
- Los resultados que genera (outputs),
- Los factores o recursos que consume,
- Los usuarios de los resultados de la actividad,
- Las medidas del rendimiento, para evaluar el nivel de ejecución de la actividad,
- Las medidas de actuación, para evaluar el modo de ejecución (costos de los recursos, tiempos de ejecución, nivel de calidad),
- Los factores de actuación que pueden influenciar en el resultado de una actividad, y
- Las reglas del mercado que definen los objetivos, estrategias y normativa que rigen la actividad (Podmoguilnye, 2010).

Desde esta perspectiva, las actividades pueden clasificarse en múltiples dimensiones:

- Como primarias o secundarias, según apoyen directamente a la misión de la unidad organizativa o apoyen a las actividades principales;
- Repetitivas o no repetitivas, y

- Con o sin valor agregado. Esta última distinción —clave para la gestión— invita a analizar el valor generado no solo desde la mirada del cliente, sino también desde la perspectiva de otros actores relevantes de la organización, como los dueños o el personal interno. Una actividad puede no generar valor para el cliente final, pero sí ser fundamental para el sostenimiento operativo o institucional de la organización (Podmoguilnye, 2010).

El ABM propone, entonces, analizar y evaluar las actividades para detectar cuáles son las más significativas en términos de valor y eficiencia. Se podría centrar el análisis de las actividades en:

- “Determinar, de las actividades que agregan valor, cuáles son más significativas.
- Evaluar las actividades y el proceso en que se integran.
- Realizar su comparación con las mejores actuaciones posibles y examinar las conexiones entre actividades” (Podmoguilnye, 2010, p. 107).

Sin embargo, Giménez nos ofrece una serie de pasos más detallado:

1. “Obtener la información de costos existente dentro de un departamento.
2. Determinar los procesos dentro de un departamento.
3. Identificar los ingresos que inician cada proceso y las salidas o resultados que el proceso genera.
4. Determinar las actividades relacionadas con cada uno de los procesos; realizar el relevamiento del flujo de actividades en detalle y listar todas las tareas que son parte de cada actividad.
5. Identificar todos los recursos utilizados (personal, equipos, suministros, etcétera)
6. Para cada actividad principal definir una unidad de medida de las salidas, la que puede ser o no contable.
7. Para cada actividad principal definir una unidad de medida de la performance, la que puede ser o no contable
8. Registrar la performance real, en la unidad de medida definida, la que puede ser calidad, costo o tiempo.
9. Utilizar la performance real para determinar qué nivel de cumplimiento se está alcanzando en la actividad.
10. Comenzar a pensar en ideas para mejorar” (Giménez, 2001, p. 156).

Lejos de tratarse de una simple técnica contable, el ABM constituye una forma de gestión que permite a las organizaciones reorganizar su funcionamiento, visualizar con claridad las relaciones entre actividades y costos, e intervenir activamente para mejorar el valor agregado de los procesos. Como señala el autor, el ABM debe responder preguntas fundamentales como:

- “¿Quién es el cliente de la actividad y qué quiere éste que se haga?,
- ¿Por qué quiere que esta actividad se realice?,
- ¿Está la actividad duplicada en algún otro lugar de la organización?
- ¿Cómo contribuye esta actividad a incrementar el valor agregado del servicio?
- ¿Existe otra forma de generar lo que la actividad produce?,
- ¿Qué sucedería si no realizamos la actividad?” (Giménez, 2001, p. 157).

Estas preguntas nos permitirán probar por qué estas actividades existen, cómo están relacionadas con los objetivos de la organización, si existen caminos alternativos para realizarlas y/o mejorarlas y qué pasaría si no las realizáramos.

La implementación del ABM requiere transformaciones estructurales y culturales. El modelo vertical tradicional, basado en departamentos y funciones, se vuelve insuficiente frente a procesos que atraviesan varias áreas. “La reducción futura de costos y la mejora de la performance sólo pueden lograrse a través de la reconfiguración de las actividades en tareas cada vez más integradas” (Giménez, 2001, p. 142). Para el colegio Kaizen, esto implica entender que tareas como la inscripción, la gestión de cobranzas o el seguimiento del estudiante deben analizarse en su flujo completo, no por sectores aislados.

Finalmente, es necesario reconocer el rol estratégico del ABM como herramienta orientada a la mejora continua. Al permitir la medición de desempeño por procesos, integrar información relevante y activar decisiones concretas de rediseño, el gerenciamiento basado en actividades constituye una plataforma de gestión coherente con enfoques más amplios como el costeo por objetivos o un enfoque de gestión fundado en el modelo Kaizen. Su aplicación permite articular los distintos niveles de análisis y trasladar la lógica de eficiencia y valor agregado desde lo contable hacia lo operativo (Guía de Estudio FCE – Costos para la gestión, 2018).

Costo objetivo (Target Costing)

“En un esquema sumamente básico, el precio de un producto o servicio era aquél que cubría todos los costos que eran rastreables hacia el producto o servicio, más un margen de

utilidad razonable esperado. En este esquema, al hablarse de costos directamente asignables, se consideran tanto los costos variables como los costos fijos (rastreables hacia el producto). En forma adicional se debían cubrir los costos comunes a la organización. Si los ingresos no llegaban a cubrir estos costos, la consecuencia sería que la empresa debía abandonar el producto” (Giménez, 2001, p. 449).

En la práctica, la aproximación más sencilla consistía en utilizar la ecuación:

$$\text{Costo} + \text{Utilidad esperada} = \text{Precio de venta}$$

Las formas más comunes para costear los productos o servicios eran dos:

- Utilizar el concepto de costeo por absorción: el costo será determinado por la suma de los costos que llevan a la producción del bien o servicio. Por consiguiente, los gastos inherentes a las áreas no productivas no se incluyen en el costo, sino que son cubiertos a través del margen de utilidad.
- Utilizar el concepto de margen de contribución (utilizando costeo directo o variable): los costos relacionados con los productos o servicios serán los costos variables, incluyendo los correspondientes a los gastos de comercialización, administración y estructura variables (Giménez, 2001).

Ahora bien, a partir de transformaciones económicas profundas, esta lógica se ve desplazada. La crisis iniciada en 1980, con su consecuente recesión, la hiperinflación de los años 1988 y 1989, la apertura económica de los años '90, así como la globalización y la competencia creciente, la rápida obsolescencia de productos y servicios, y los avances tecnológicos, nos llevan en la actualidad a una sustancial modificación de la ecuación tradicional, transformándola en:

$$\text{Precio de venta} - \text{Utilidad esperada} = \text{Costo}$$

“Esta nueva ecuación no es una mera transposición de los términos de la misma, sino que implica la necesidad de un gran cambio en la mentalidad de la realidad empresarial” (Guía de Estudio FCE – Costos para la Gestión, 2019).

Este cambio se vuelve especialmente relevante para el caso del colegio analizado. Allí, el precio del servicio educativo no es una variable sobre la que se pueda intervenir libremente. La institución no puede, en base a sus costos, decidir qué valor de cuota cobrar. Además, al tratarse de una entidad sin fines de lucro, se define la “utilidad esperada” como “**margen de**

sostenimiento”, entendido como la posibilidad de constituir reservas, realizar mantenimiento y planificar el crecimiento del colegio. En este marco, la ecuación resultaría:

$$\text{Cuota educativa} - \text{Margen de sostenimiento} = \text{Costo}$$

Desde una perspectiva estratégica, el costeo por objetivos se vincula directamente con la Gestión Basada en Actividades (ABM). Según Podmoguilnye (2010), su implementación durante las primeras etapas del diseño permite adecuar las actividades y sus costos al nivel de utilidad esperado, previamente establecido en el plan estratégico institucional. De este modo, se asegura la coherencia entre los procesos operativos, los recursos disponibles y los objetivos económicos planteados.

Con base en esta lógica, el procedimiento metodológico del costeo por objetivos sigue una serie de etapas bien definidas:

- Fijación del precio de venta objetivo del producto en el contexto de las necesidades del mercado y de la estrategia de la competencia: este precio, para el caso de estudio, ya está fijado.
- Determinación del margen de beneficio deseado: como anteriormente se menciona, sería la determinación del margen de sostenimiento deseado.
- Cálculo del costo objetivo que debe ser alcanzado.
- Predeterminación del costo alcanzable de los productos o servicios sobre la base de la información disponible acerca del funcionamiento real de procesos similares.
- Análisis de los desvíos (Podmoguilnye, 2010).

En términos generales, un costo por objetivos (Target Costing) es la suma de costos que serán incurridos por un producto que permita obtener la utilidad requerida para ese producto. En este sistema, es esencial que la estrategia de administración de los costos comience en las etapas iniciales de desarrollo de un producto o servicio y se mantenga durante su ciclo de vida, a lo largo de toda la cadena de valor.

A partir de esta definición, Giménez (2001) desarrolla seis conceptos fundamentales que estructuran el enfoque del costeo por objetivos:

1. Los precios lideran los costos

Los precios son típicamente determinados por las características del mercado (para el caso de estudio, por la Dirección General de Escuelas) y el margen de utilidad requerido surgirá de las necesidades de la institución como del sector.

2. Enfoque dirigido a los clientes

La opinión de los clientes será potenciada a través del mercado y deberá estar presente a lo largo del proceso estratégico. Es esencial que la organización comprenda cuáles son los requerimientos de los clientes y que pueda conocer qué está haciendo la competencia.

3. Enfoque en el diseño

El diseño de los productos o servicios tiene una importancia vital para la administración de costos. El tiempo invertido en esta etapa será el que generará la reducción de costos en todos los procesos posteriores.

4. Análisis cruzado de tareas con equipos interdisciplinarios

El modelo requiere de equipos interdisciplinarios compuestos por representantes de los distintos sectores de la institución. Estos análisis permiten reducir tiempos de desarrollo y hallar insumos sustitutivos si fuera necesario, incrementando así la calidad y la velocidad de respuesta institucional.

5. Orientación hacia la vida útil del producto o servicio

Se consideran todos los costos a lo largo del ciclo de vida: diseño, adquisición, operación, mantenimiento y disposición final. Para los consumidores, esto implica minimizar el costo de tenencia; para la institución, minimizar el costo total de ofrecer el servicio.

6. Análisis de la cadena de valor

El costeo por objetivos involucra a todos los actores que forman parte de la cadena de valor, alentando la colaboración y la reducción conjunta de costos a lo largo de la “institución extendida³”. Se propone un sistema basado en relaciones a largo plazo, con beneficios mutuos (Giménez, 2001).

En línea con estos fundamentos, la necesidad de aplicar el costeo por objetivos antes de que se incurra en los costos complementa a la aplicación del costeo basado en actividades

³ Giménez se refiere a “institución extendida” como la interrelación no sólo de los sectores internos de la organización, sino de todo el proceso de creación de valor. Esto implica analizar las actividades logísticas de entrada y salida, la producción, las compras de proveedores, la distribución y la entrega final a los consumidores.

(ABC), los presupuestos basados en actividades (ABB) y la mejora continua Kaizen. Esta integración permite una planificación realista y flexible, ajustada a entornos dinámicos e inciertos (Guía de estudio FCE – Costos para la gestión – 2025).

El enfoque resulta especialmente útil en instituciones educativas. Allí, el costeo por objetivos permite anticipar la viabilidad económica de un servicio, considerando no solo los costos reales que implica, sino también el precio que las familias pueden pagar y el margen necesario para sostener la operación. En consecuencia, el diseño de cada propuesta educativa no se basa exclusivamente en criterios pedagógicos, sino también en eficiencia, sostenibilidad y alineación estratégica (Podmoguilyn, 2010).

Por otra parte, Giménez (2001) advierte que este modelo exige revisar la estructura organizacional. Para que el costeo por objetivos funcione, se requiere una cultura de trabajo colaborativa, con equipos interdisciplinarios, información confiable, procesos bien definidos y una organización dispuesta a adaptarse a las exigencias del entorno competitivo.

Finalmente, en un escenario de alta competencia, cambio acelerado, transparencia en el uso de recursos y empoderamiento del consumidor, el costeo por objetivos se convierte en una herramienta estratégica esencial para tomar decisiones de diseño, estructurar costos viables y sostener la rentabilidad deseada (Guía de estudio FCE – Costos para la Gestión, 2025).

En este contexto se torna fundamental repensar el diseño de los servicios educativos para anticipar decisiones, optimizar recursos y fortalecer la planificación estratégica, especialmente cuando se articula con herramientas que permitan procesos de mejora continua.

Kaizen: una visión de gestión para la mejora continua

El término Kaizen, de origen japonés, significa literalmente "cambio para mejor" o "mejora continua". Su filosofía promueve una actitud constante de revisión, ajuste y perfeccionamiento de los procesos dentro de una organización, no mediante grandes transformaciones, sino a través de pequeños cambios sostenidos a lo largo del tiempo. Su foco se centra en la mejora continua de los procesos, involucrando a todos los empleados y fomentando una cultura organizacional de colaboración” (Wikipedia, 2024).

Esta filosofía se operacionaliza en herramientas como el método de las 5S, cuyas siglas en japonés refieren a cinco principios: *Seiri* (clasificar), *Seiton* (ordenar), *Seiso* (limpiar), *Seiketsu* (estandarizar) y *Shitsuke* (disciplinar). Estas prácticas permiten establecer entornos de

trabajo más eficientes y organizados, siendo el punto de partida de procesos de mejora sistemática (Kaizen Institute, 2024).

Desde un enfoque más técnico, la mejora continua puede definirse como un proceso iterativo que implica realizar pequeños cambios incrementales para optimizar productos, servicios o procesos a lo largo del tiempo. En lugar de depender de transformaciones drásticas, este enfoque apunta a instalar una cultura de evaluación y perfeccionamiento constante. Se adapta especialmente bien a entornos como el educativo, donde los recursos son limitados y las demandas, cambiantes. “Implica realizar pequeños cambios incrementales para mejorar productos, servicios o procesos con el tiempo” (Asana, 2024).

En el marco de la planificación de costos, la mejora continua puede ubicarse como una etapa posterior al diseño inicial, en la que los costos ya han sido comprometidos y donde se aplican técnicas para su reducción progresiva. La lógica se complementa con la del costeo por objetivos: mientras este actúa en la etapa previa a la ejecución, la mejora continua permite trabajar sobre los costos durante el ciclo de vida del producto o servicio. “El método Kaizen es la aplicación de técnicas constantes para la reducción de costos realizando cada día pequeñas mejoras en procura de llegar al objetivo de reducción propuesto” (Giménez, 2001, p. 466).

El concepto de mejora continua también se traslada a la dimensión presupuestaria. Desde esta perspectiva, se requiere incorporar metas de reducción progresiva de costos ya en la instancia de formulación del presupuesto. Esta visión no solo permite prever ajustes futuros, sino que fomenta un cambio cultural en la forma de planificar. Se recomienda “presupuestar utilizando este método como una forma explícita de incorporar el concepto de mejora continua desde el momento mismo de la presupuestación” (Guía de Estudio FCE – Costos para la gestión, 2018).

En instituciones educativas como el colegio bajo estudio, adoptar un enfoque Kaizen implica implementar mecanismos regulares de revisión operativa: desde el uso racional de los recursos hasta la reformulación de circuitos administrativos. También puede traducirse en espacios periódicos de reflexión sobre la práctica, participación activa del personal en la mejora de los procesos y generación de indicadores para medir avances concretos. La mejora continua, en este sentido, no es un ideal abstracto, sino una herramienta concreta de sostenibilidad institucional.

En síntesis, la mejora continua ofrece un marco filosófico complementario a las herramientas de gestión y costeo abordadas en este capítulo. Lejos de constituir una técnica

aislada, su integración con enfoques como el ABC, el ABM y el costeo por objetivos permite construir una mirada estratégica sobre los procesos y resultados institucionales. Concluido el recorrido teórico, el siguiente capítulo abordará la aplicación concreta de estas herramientas en el caso del colegio bajo análisis, con el objetivo de identificar oportunidades de mejora, optimización de recursos y toma de decisiones fundamentadas.

Aplicación de las técnicas para gestionar los costos de la escuela Kaizen

El cálculo de los costos basado en las actividades aplicado a Kaizen para el año 2023

El colegio Kaizen experimentó durante el ejercicio económico 2023 problemas en la situación económica y financiera. Como consecuencia de ellas se plantea la necesidad de incorporar un sistema de información que brinde apoyo estratégico a la institución. Luego de un análisis de diferentes textos bibliográficos, se identifica la necesidad de implementar un sistema que permita analizar el proceso productivo al efecto de comprender cómo y dónde se generan los costos de la escuela, siendo el costeo basado en actividades una herramienta fundamental para establecer un modelo de gestión que mejore los resultados de la institución acorde a sus definiciones estratégicas y proponga soluciones que aporten a la mejora continua. Por ello, en el presente apartado se aplicarán el Costeo Basado en Actividades para determinar el costo de prestación por estudiante.

La primera etapa del ABC consistió en analizar el proceso completo de prestación de servicios e identificar el conjunto de factores necesarios para llevarlas a cabo. Se relevaron cuatro procesos claves: Educación Inicial, Educación Primaria, Educación Secundaria y Centro Educativo, más las actividades de soporte, en los que se desarrollan actividades educativas, pastorales y de apoyo necesarias para el funcionamiento institucional. Estas pueden observarse en la tabla número 6:

Código	Actividad	Proceso
1,1	Servicio Educativo Sala de 4 años Nivel Inicial	Nivel Inicial
1,2	Servicio Educativo Sala de 5 años Nivel Inicial	Nivel Inicial
2,1	Servicio Educativo 1° Grado EGB	Nivel Primario
2,2	Servicio Educativo 2° Grado EGB	Nivel Primario

Código	Actividad	Proceso
2,3	Servicio Educativo 3° Grado EGB	Nivel Primario
2,4	Servicio Educativo 4° Grado EGB	Nivel Primario
2,5	Servicio Educativo 5° Grado EGB	Nivel Primario
2,6	Servicio Educativo 6° Grado EGB	Nivel Primario
2,7	Servicio Educativo 7° Grado EGB	Nivel Primario
3,1	Servicio Educativo 1° Año Ciclo Básico	Nivel Secundario
3,2	Servicio Educativo 2° Año Ciclo Básico	Nivel Secundario
3,3	Servicio Educativo 3° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario
3,4	Servicio Educativo 4° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario
3,5	Servicio Educativo 5° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario
4	Servicio Educativo Obra	Centro Educativo
5	Servicios Administrativos	Soporte
6	Transmisión radial	Soporte
7	Mantenimiento y Maestranza	Soporte
8	Suministro de Agua	Soporte
9	Suministro de Energía	Soporte
10	Suministro de Calefacción	Soporte
11	Servicios Tercerizados	Soporte

Tabla 6: procesos. Fuente: elaboración propia.

Dentro de cada proceso definimos los servicios que lo componen con una codificación, la cual nos será útil más adelante para efectuar las asignaciones de costos.

Del conjunto de procesos antes enunciados se han identificado un conjunto de factores de costo, que pueden observarse en la tabla número 7:

Cód.	Descripción	Proceso	CF	CM	Conv. CM	CT Factor
1,1	Director Nivel Inicial	Nivel Inicial	1 sueldo	390.179,82	624.397,66	7.492.771,88
1,2	Secretario Nivel Inicial	Nivel Inicial	1 sueldo	222.877,67	356.667,08	4.280.004,91
1,3	Maestro Nivel Inicial	Nivel Inicial	9 sueldos	150.880,36	241.451,09	26.076.717,26
1,4	Auxiliar Docente	Nivel Inicial	2 sueldos	115.179,87	184.320,25	4.423.686,01
1,5	Servicio de Orientación Escolar	Nivel Inicial	8 hs cátedra	6.064,73	9.705,28	931.706,70
2,1	Director Nivel Primario	Nivel Primario	1 sueldo	457.739,30	732.511,85	8.790.142,21
2,2	Vicedirector Nivel Primario	Nivel Primario	2 sueldos	352.588,14	564.240,37	13.541.768,78
2,3	Secretario Nivel Primario	Nivel Primario	1 sueldo	210.708,83	337.193,49	4.046.321,91
2,4	Maestro de Grado	Nivel Primario	28 sueldos	154.351,20	247.005,42	82.993.820,37
2,5	Maestro Especial (Plástica, Música, Ed. Física)	Nivel Primario	8 sueldos	145.319,30	232.551,82	22.324.975,19
2,6	Profesor de Inglés	Nivel Primario	20 hs cátedra	5.779,68	9.249,11	2.219.787,05
2,7	Auxiliar Docente	Nivel Primario	2 sueldos	115.179,87	184.320,25	4.423.686,01
2,8	Profesor de Catequesis	Nivel Primario	28 hs cátedra	5.951,14	9.523,51	3.199.898,44
2,9	Servicio de Orientación Escolar	Nivel Primario	40 hs cátedra	5.661,56	9.060,09	4.348.843,65
2,10	Computación	Nivel Primario	5 hs cátedra	7.258,46	11.615,59	696.935,26
3,1	Director Nivel Secundario	Nivel Secundario	1 sueldo	381.793,04	610.976,45	7.331.717,40
3,2	Vicedirector Nivel Secundario	Nivel Secundario	1 sueldo	271.287,79	434.136,90	5.209.642,86
3,3	Secretario Nivel Secundario	Nivel Secundario	2 sueldos	283.222,31	453.235,51	10.877.652,16
3,4	Bibliotecario	Nivel Secundario	2 sueldos	178.272,64	285.286,46	6.846.875,05
3,5	Preceptores	Nivel Secundario	11 sueldos	139.543,88	223.309,52	29.476.856,63
3,6	Profesor Cátedra	Nivel Secundario	988 hs cátedra	6.501,84	10.404,77	123.358.936,31

Cód.	Descripción	Proceso	CF	CM	Conv. CM	CT Factor
3,7	Coordinación Pedagógica	Nivel Secundario	40 hs cátedra	7.164,66	11.465,48	5.503.429,60
3,8	Coordinación de Área	Nivel Secundario	15 hs cátedra	6.406,68	10.252,49	1.845.447,39
4,1	Director SEOS	Centro Educativo	1 sueldo	457.739,30	732.511,85	8.790.142,21
4,2	Maestro SEOS	Centro Educativo	1 sueldo	154.351,20	247.005,42	2.964.065,01
4,3	Personal Maestranza CEOS	Centro Educativo	1 sueldo	249.330,00	398.998,26	4.787.979,07
5	Representante Legal		1 sueldo	682.904,24	1.092.839,20	13.114.070,45
6	Coordinador Pedagógico Institucional		1 sueldo	533.683,14	854.043,41	10.248.520,91
7	Coordinador Convivencia Institucional		1 sueldo	533.674,93	854.030,26	10.248.363,09
8	Personal Administrativo		4 sueldos	460.225,00	736.489,69	35.351.504,90
9	Personal Maestranza		16 sueldos	255.940,70	409.577,24	78.638.829,75
10	Personal Radio		2 sueldos	601.577,27	962.693,15	23.104.635,55
11,1	Servicio de Agua Colegio		mensual	219.506,43	-	2.634.077,19
11,2	Servicio de Agua Centro Educativo	Centro Educativo	mensual	11.417,57	-	137.010,81
11,3	Servicio de Agua Radio		mensual	48.726,93	-	584.723,15
12,1	Servicio de Gas Colegio		mensual	17.924,27	-	215.091,20
12,2	Servicio de Gas Centro Educativo	Centro Educativo	mensual	9.688,14	-	116.257,73
12,3	Servicio de Gas Radio		mensual	3.972,41	-	47.668,87
13,1	Servicio de Energía Eléctrica Colegio		mensual	212.062,29	-	2.544.747,44
13,2	Servicio de Energía Eléctrica Centro Educativo	Centro Educativo	mensual	4.995,16	-	59.941,95
13,3	Servicio de Energía Eléctrica Radio		mensual	248.580,15	-	2.982.961,75
14,1	Servicio de Internet y telefonía Colegio		mensual	20.131,10	-	241.573,23

Cód.	Descripción	Proceso	CF	CM	Conv. CM	CT Factor
14,2	Servicio de Internet y telefonía Centro Educativo	Centro Educativo	mensual	8.057,34	-	96.688,09
14,3	Servicio de Internet y telefonía Radio		mensual	5.473,47	-	65.681,60
15	Servicio de Emergencia Médica		mensual	161.918,28	-	1.943.019,32
16	Seguros		mensual	248.057,85	-	2.976.694,20
17	Gastos Bancarios		anual	6.198.230,10	-	6.198.230,10
18	Software Contable		anual	1.887.901,00	-	1.887.901,00
19	Suministros LIBRERÍA		anual	4.436.156,81	-	4.436.156,81
20	Suministros COMPUTACIÓN		anual	2.080.504,82	-	2.080.504,82
21	Suministros LABORATORIO		anual	157.142,24	-	157.142,24
22	Suministros LIMPIEZA		anual	3.834.855,67	-	3.834.855,67
23	Suministros MANTENIMIENTO		anual	16.297.686,78	-	16.297.686,78
24	Honorarios		anual	3.479.451,49	-	3.479.451,49
Total						620.507.799,39

Tabla 7: factores de costo. Fuente: elaboración propia.

La tabla número 7 se encarga de plasmar los factores de costo identificados y asignar aquellos que se pueden individualizar con un proceso específico, mientras que los que comparten procesos serán acumulados posteriormente. El componente físico (CF) es la cantidad del factor de costos que se utiliza en el proceso completo. El componente monetario (CM) es el valor del componente físico. La columna de conversión de componente monetario (Conv. CM) se utiliza para los factores de costo relacionados con el costo de personal, ya que para poder contratar un trabajador es menester abonar una serie de conceptos remunerativos que componen el total de las cargas patronales, los cuales en su conjunto

arrojan un factor de conversión de 1,60028. Finalmente, la columna del costo total del factor (CT Factor) es la resultante de multiplicar el costo unitario del factor (convertido en su caso) por el componente físico.

Conociendo los factores de costo, su asignación a los procesos específicos se puede definir en la tabla número 8 cuáles serán los inductores de costo por cada actividad:

Cód.	Actividad	Proceso	Nivel	Inductor	Cap.
1,1	Servicio Educativo Sala de 4 años Nivel Inicial	Nivel Inicial	Unitario	Cursos	5
1,2	Servicio Educativo Sala de 5 años Nivel Inicial	Nivel Inicial	Unitario	Cursos	4
2,1	Servicio Educativo 1° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,2	Servicio Educativo 2° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,3	Servicio Educativo 3° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,4	Servicio Educativo 4° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,5	Servicio Educativo 5° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,6	Servicio Educativo 6° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
2,7	Servicio Educativo 7° Grado EGB	Nivel Primario	Unitario	Cursos	4
3,1	Servicio Educativo 1° Año Ciclo Básico	Nivel Secundario	Unitario	Cursos	4
3,2	Servicio Educativo 2° Año Ciclo Básico	Nivel Secundario	Unitario	Cursos	4
3,3	Servicio Educativo 3° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario	Unitario	Cursos	4
3,4	Servicio Educativo 4° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario	Unitario	Cursos	4
3,5	Servicio Educativo 5° Año Ciclo Orientado	Nivel Secundario	Unitario	Cursos	4
4	Servicio Educativo Obra	Centro Educativo	Unitario	Cursos	1
5	Servicios Administrativos	Administración	Soporte	Hs admón.	7579
6	Transmisión radial	Servicios	Soporte	Hs transmisión	4929
7	Mantenimiento y Maestranza	Servicios	Soporte	Hs mantenimiento	37418
8	Suministro de Agua	Servicios	Soporte	Superficie ocupada	26520
9	Suministro de Energía	Servicios	Soporte	Áreas de servicio	87
10	Suministro de Calefacción	Servicios	Soporte	Áreas de servicio	87
11	Servicios Tercerizados	Servicios	Soporte	Números de cursos	58

Tabla 8: inductores de costo. Fuente: elaboración propia.

Como se observa en tabla 8, se definió con qué proceso se vincula cada actividad y si se trata de una asignación directa o unitaria, o común o de soporte. Se estableció el inductor de costo y la capacidad de cada actividad. Se decidió considerar como objeto de costo a la disponibilidad de cursos por sección:

- Salas de 4 y 5 años de Nivel Inicial.
- Cursos de 1° grado a 7° grado de Nivel Primario.
- Cursos de 1° año a 5° año de Nivel Secundario.
- Cursos de Centro Educativo.

La idea entonces será vincular estos objetos de costo con los factores necesarios para su obtención a través del proceso de prestación del servicio educativo, tal como lo establece el costeo basado en actividades. Para ello será indispensable describir con claridad cuáles son estas actividades que consumen factores y cuál sería el mapa de conexión de éstas con los servicios prestados. En este sentido, se establecen los “cost-senders” que medirán físicamente los consumos de factores por parte de las actividades. Por lo tanto, en la tabla número 9 se presentan las actividades directas e indirectas definidas, el volumen de Cost Sender y se determina una tasa unitaria del inductor ($\$ * \text{Cost Sender}$):

Cód.	Descripción	CT Factor	Cost Sender	Vol.	\$ x Cost Sender
1,1	Director Nivel Inicial	7.492.771,88	Cursos Atendidos	9	832.530,21
1,2	Secretario Nivel Inicial	4.280.004,91	Cursos Atendidos	9	475.556,10
1,3	Maestro Nivel Inicial	26.076.717,26	Cursos Atendidos	9	2.897.413,03
1,4	Auxiliar Docente	4.423.686,01	Cursos Atendidos	9	491.520,67
1,5	Servicio de Orientación Escolar	931.706,70	Cursos Atendidos	9	103.522,97
2,1	Director Nivel Primario	8.790.142,21	Cursos Atendidos	28	313.933,65
2,2	Vicedirector Nivel Primario	13.541.768,78	Cursos Atendidos	28	483.634,60
2,3	Secretario Nivel Primario	4.046.321,91	Cursos Atendidos	28	144.511,50
2,4	Maestro de Grado	82.993.820,37	Cursos Atendidos	28	2.964.065,01
2,5	Maestro Especial (Plástica, Música, Ed. Física)	22.324.975,19	Cursos Atendidos	28	797.320,54
2,6	Profesor de Inglés	2.219.787,05	Cursos Atendidos	28	79.278,11
2,7	Auxiliar Docente	4.423.686,01	Cursos Atendidos	28	157.988,79
2,8	Profesor de Catequesis	3.199.898,44	Cursos Atendidos	28	114.282,09



Cód.	Descripción	CT Factor	Cost Sender	Vol.	\$ x Cost Sender
2,9	Servicio de Orientación Escolar	4.348.843,65	Cursos Atendidos	28	155.315,84
2,10	Computación	696.935,26	Cursos Atendidos	28	24.890,54
3,1	Director Nivel Secundario	7.331.717,40	Cursos Atendidos	20	366.585,87
3,2	Vicedirector Nivel Secundario	5.209.642,86	Cursos Atendidos	20	260.482,14
3,3	Secretario Nivel Secundario	10.877.652,16	Cursos Atendidos	20	543.882,61
3,4	Bibliotecario	6.846.875,05	Cursos Atendidos	20	342.343,75
3,5	Preceptores	29.476.856,63	Cursos Atendidos	20	1.473.842,83
3,6	Profesor Cátedra	123.358.936,31	Cursos Atendidos	20	6.167.946,82
3,7	Coordinación Pedagógica	5.503.429,60	Cursos Atendidos	20	275.171,48
3,8	Coordinación de Área	1.845.447,39	Cursos Atendidos	20	92.272,37
4,1	Director SEOS	8.790.142,21	Cursos Atendidos	1	8.790.142,21
4,2	Maestro SEOS	2.964.065,01	Cursos Atendidos	1	2.964.065,01
4,3	Personal Maestranza CEOS	4.787.979,07	Cursos Atendidos	1	4.787.979,07
5	Representante Legal	13.114.070,45	Sueldos	1	13.114.070,45
6	Coordinador Pedagógico Institucional	10.248.520,91	Cursos atendidos	57	179.798,61
7	Coordinador Convivencia Institucional	10.248.363,09	Cursos atendidos	57	179.795,84
8	Personal Administrativo	35.351.504,90	Sueldos	4	8.837.876,22
9	Personal Maestranza	78.638.829,75	Sueldos	16	4.914.926,86
10	Personal Radio	23.104.635,55	Sueldos	2	11.552.317,77
11,1	Servicio de Agua Colegio	2.634.077,19	m3	2059	1.279,30
11,2	Servicio de Agua Centro Educativo	137.010,81	m3	324	422,87
11,3	Servicio de Agua Radio	584.723,15	m3	231	2.531,27
12,1	Servicio de Gas Colegio	215.091,20	m3	1818	118,31
12,2	Servicio de Gas Centro Educativo	116.257,73	m3	947	122,76
12,3	Servicio de Gas Radio	47.668,87	m3	116	410,94
13,1	Servicio de Energía Eléctrica Colegio	2.544.747,44	KW	9394	270,89
13,2	Servicio de Energía Eléctrica Centro Educativo	59.941,95	KW	984	60,92
13,3	Servicio de Energía Eléctrica Radio	2.982.961,75	KW	5362	556,32



Cód.	Descripción	CT Factor	Cost Sender	Vol.	\$ x Cost Sender
14,1	Servicio de Internet y telefonía Colegio	241.573,23	Abono	1	241.573,23
14,2	Servicio de Internet y telefonía Centro Educativo	96.688,09	Abono	1	96.688,09
14,3	Servicio de Internet y telefonía Radio	65.681,60	Abono	1	65.681,60
15	Servicio de Emergencia Médica	1.943.019,32	Abono	1	1.943.019,32
16	Seguros	2.976.694,20	Abono	1	2.976.694,20
17	Gastos Bancarios	6.198.230,10	Comisiones	1	6.198.230,10
18	Software Contable	1.887.901,00	Abono	1	1.887.901,00
19	Suministros LIBRERÍA	4.436.156,81	Pedidos	1	4.436.156,81
20	Suministros COMPUTACIÓN	2.080.504,82	Pedidos	1	2.080.504,82
21	Suministros LABORATORIO	157.142,24	Pedidos	1	157.142,24
22	Suministros LIMPIEZA	3.834.855,67	Pedidos	1	3.834.855,67
23	Suministros MANTENIMIENTO	16.297.686,78	Pedidos	1	16.297.686,78
24	Honorarios	3.479.451,49	Distribución	1	3.479.451,49
		620.507.799,39			

Tabla 9: Cost senders. Fuente: elaboración propia.

La tabla 9 muestra la cantidad del componente monetario de cada factor de costo que se asignará a las actividades definidas en la tabla 8 mediante el “cost senders”, de forma de poder medir su consumo. Para comprender su contenido se describe el proceso para el factor Director de Nivel Inicial. Este es un costo indirecto que asciende para el periodo de análisis a \$7.492.771,88. Este factor es consumido por todos los cursos que conforman el nivel, que son nueve. Por lo tanto, el costo unitario por inductor surge de dividir \$7.492.771,88 por 9 cursos, obteniendo un costo unitario de \$832.530.21 que será aplicado a cada curso atendido por el directivo.

Luego, es necesario asignar el costo de los factores a cada una de las actividades que lo consumen en función del nivel de uso del inductor. Este proceso de acumulación de costos se observa en tablas 10 a 14.

Factor / Actividad	SE ⁴ Sala de 4 años Nivel Inicial	SE Sala de 5 años Nivel Inicial	Total por factor
1,1	4.162.651,04	3.330.120,83	7.492.771,88
1,2	2.377.780,51	1.902.224,41	4.280.004,91
1,3	14.487.065,14	11.589.652,12	26.076.717,26
1,4	2.457.603,34	1.966.082,67	4.423.686,01
1,5	517.614,83	414.091,87	931.706,70
6	898.993,06	719.194,45	1.618.187,51
7	898.979,22	719.183,37	1.618.162,59
Total por actividad	25.800.687,14	20.640.549,71	46.441.236,86

Tabla 10: acumulación de factores nivel inicial. Fuente: elaboración propia.

Factor / Actividad	SE 1° Grado EGB	SE 2° Grado EGB	SE 3° Grado EGB	SE 4° Grado EGB	SE 5° Grado EGB	SE 6° Grado EGB	SE 7° Grado EGB	Total por factor
2,1	1.255.734,60	1.255.734,60	1.255.734,60	1.255.734,60	1.255.734,60	1.255.734,60	1.255.734,60	8.790.142,21
2,2	1.934.538,40	1.934.538,40	1.934.538,40	1.934.538,40	1.934.538,40	1.934.538,40	1.934.538,40	13.541.768,78
2,3	578.045,99	578.045,99	578.045,99	578.045,99	578.045,99	578.045,99	578.045,99	4.046.321,91
2,4	11.856.260,05	11.856.260,05	11.856.260,05	11.856.260,05	11.856.260,05	11.856.260,05	11.856.260,05	82.993.820,37
2,5	3.189.282,17	3.189.282,17	3.189.282,17	3.189.282,17	3.189.282,17	3.189.282,17	3.189.282,17	22.324.975,19
2,6	317.112,44	317.112,44	317.112,44	317.112,44	317.112,44	317.112,44	317.112,44	2.219.787,05
2,7	631.955,14	631.955,14	631.955,14	631.955,14	631.955,14	631.955,14	631.955,14	4.423.686,01

⁴ SE: Servicio Educativo.

Factor / Actividad	SE 1° Grado EGB	SE 2° Grado EGB	SE 3° Grado EGB	SE 4° Grado EGB	SE 5° Grado EGB	SE 6° Grado EGB	SE 7° Grado EGB	Total por factor
2,8	457.128,35	457.128,35	457.128,35	457.128,35	457.128,35	457.128,35	457.128,35	3.199.898,44
2,9	621.263,38	621.263,38	621.263,38	621.263,38	621.263,38	621.263,38	621.263,38	4.348.843,65
2,10	99.562,18	99.562,18	99.562,18	99.562,18	99.562,18	99.562,18	99.562,18	696.935,26
6	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	5.034.361,15
7	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	5.034.283,62
Total por actividad	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	156.654.823,64

Tabla 11:: acumulación de factores nivel primario. Fuente: elaboración propia.

Factor / Actividad	SE 1° Año Ciclo Básico	SE 2° Año Ciclo Básico	SE 3° Año Ciclo Orientado	SE 4° Año Ciclo Orientado	SE 5° Año Ciclo Orientado	Total por factor
3,1	1.466.343,48	1.466.343,48	1.466.343,48	1.466.343,48	1.466.343,48	7.331.717,40
3,2	1.041.928,57	1.041.928,57	1.041.928,57	1.041.928,57	1.041.928,57	5.209.642,86
3,3	2.175.530,43	2.175.530,43	2.175.530,43	2.175.530,43	2.175.530,43	10.877.652,16
3,4	1.369.375,01	1.369.375,01	1.369.375,01	1.369.375,01	1.369.375,01	6.846.875,05
3,5	5.895.371,33	5.895.371,33	5.895.371,33	5.895.371,33	5.895.371,33	29.476.856,63
3,6	24.671.787,26	24.671.787,26	24.671.787,26	24.671.787,26	24.671.787,26	123.358.936,31
3,7	1.100.685,92	1.100.685,92	1.100.685,92	1.100.685,92	1.100.685,92	5.503.429,60
3,8	369.089,48	369.089,48	369.089,48	369.089,48	369.089,48	1.845.447,39
6	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	719.194,45	3.595.972,25
7	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	719.183,37	3.595.916,87

Factor / Actividad	SE 1° Año Ciclo Básico	SE 2° Año Ciclo Básico	SE 3° Año Ciclo Orientado	SE 4° Año Ciclo Orientado	SE 5° Año Ciclo Orientado	Total por factor
Total por actividad	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	197.642.446,52

Tabla 12: acumulación de factores nivel secundario. Fuente: elaboración propia.

Factor / Actividad	SE Obra	Total por factor
4,1	8.790.142,21	8.790.142,21
4,2	2.964.065,01	2.964.065,01
4,3	4.787.979,07	4.787.979,07
11,2	137.010,81	137.010,81
12,2	116.257,73	116.257,73
13,2	59.941,95	59.941,95
14,2	96.688,09	96.688,09
Total por actividad	16.952.084,87	16.952.084,87

Tabla 13.: acumulación de factores obra educativa. Fuente: elaboración propia.

Factor / Actividad de soporte	Servicios Administrativos	Transmisión Radial	Mantenimiento y Maestranza	Suministro de Agua	Suministro de Energía	Suministro de Calefacción	Servicios Tercerizados	Total por factor
5	13.114.070,45							13.114.070,45
8	35.351.504,90							35.351.504,90
9			78.638.829,75					78.638.829,75
10		23.104.635,55						23.104.635,55

Factor / Actividad de soporte	Servicios Administrativos	Transmisión Radial	Mantenimiento y Maestranza	Suministro de Agua	Suministro de Energía	Suministro de Calefacción	Servicios Tercerizados	Total por factor
11,1				2.634.077,19				2.634.077,19
11,3		584.723,15						584.723,15
12,1						215.091,20		215.091,20
12,3		47.668,87						47.668,87
13,1					2.544.747,44			2.544.747,44
13,3		2.982.961,75						2.982.961,75
14,1	241.573,23							241.573,23
14,3		65.681,60						65.681,60
15							1.943.019,32	1.943.019,32
16	2.976.694,20							2.976.694,20
17	6.198.230,10							6.198.230,10
18	1.887.901,00							1.887.901,00
19	4.436.156,81							4.436.156,81
20	2.080.504,82							2.080.504,82
21	157.142,24							157.142,24
22			3.834.855,67					3.834.855,67
23			16.297.686,78					16.297.686,78
24							3.479.451,49	3.479.451,49
Total por actividad de soporte	66.443.777,74	26.785.670,93	98.771.372,20	2.634.077,19	2.544.747,44	215.091,20	5.422.470,81	202.817.207,50

Tabla 14: acumulación de factores actividades de soporte. Fuente: elaboración propia.



En las tablas número 10 a 14 se ha acumulado todos los costos individualizados en la tabla 7, utilizando los cost senders predefinidos en la 9. Como resultado, se obtuvieron los costos totales que insume cada actividad. Se puede observar en los cuatro primeros cuadros la situación anual y el costeo primario de las actividades directas.

Una vez definido el costo de las actividades principales y de apoyo es necesario trasladarlos a los resultados productivos, es decir el costo de cada curso atendido y el costo medio por estudiante. Para ello se debe determinar el nivel de actividad determinando y cuantificando el cost driver. Esto puede observarse en tabla número 15 expuesta a continuación.

Proceso	Factores Consumidos	Actividad	Driver	Cursos	Mapa de Procesos - Actividades Directas
Nivel Inicial	1,1 / 1,2 / 1,3 / 1,4 / 1,5 / 6 / 7	SE Sala de 4 años Nivel Inicial 25.800.687,14	5 cursos	Salas de 4 años A, B, C, D, E	
		SE Sala de 5 años Nivel Inicial 20.640.549,71	4 cursos	Salas de 5 años A, B, C, D	
Nivel Primario	2,1 / 2,2 / 2,3 / 2,4 / 2,5 / 2,6 / 2,7 / 2,8 / 2,9 / 2,10 / 6 / 7	SE 1° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 1° grado A, B, C, D	
		SE 2° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 2° grado A, B, C, D	
		SE 3° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 3° grado A, B, C, D	
		SE 4° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 4° grado A, B, C, D	
		SE 5° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 5° grado A, B, C, D	
		SE 6° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 6° grado A, B, C, D	
		SE 7° Grado EGB 22.379.260,52	4 cursos	Cursos de 7° grado A, B, C, D	
Nivel Secundario	3,1 / 3,2 / 3,3 / 3,4 / 3,5 / 3,6 / 3,7 / 3,8 / 6 / 7	SE 1° Año Ciclo Básico 39.528.489,30	4 cursos	Cursos de 1° año A, B, C, D	
		SE 2° Año Ciclo Básico 39.528.489,30	4 cursos	Cursos de 2° año A, B, C, D	
		SE 3° Año Ciclo Orientado 39.528.489,30	4 cursos	Cursos de 3° año A, B, C, D	
		SE 4° Año Ciclo Orientado 39.528.489,30	4 cursos	Cursos de 4° año A, B, C, D	
		SE 5° Año Ciclo Orientado 39.528.489,30	4 cursos	Cursos de 5° año A, B, C, D	



Proceso	Factores Consumidos	Actividad	Driver	Cursos	
Centro Educativo	4,1 / 4,2 / 4,3 / 11,2 / 12,2 / 13,2 / 14,2	SE Obra 16.952.084,87	1 curso	Sala única	
Soporte	5 / 8 / 14,1 / 16 / 17 / 18 / 19 / 20 / 21	Servicios Administrativos 66.443.777,74	7579 HA		Mapa de Procesos - Actividades Indirectas
Soporte	10 / 11,3 / 12,3 / 13,3 / 14,3	Transmisión Radial 26.785.670,93	4929 HT		
Soporte	9 / 22 / 23	Mantenimiento y Maestranza 98.771.372,20	37418 HM		
Soporte	11,1	Suministro de Agua 2.634.077,19	26.520 m2		
Soporte	13,1	Suministro de Energía 2.544.747,44	87 áreas de servicio	Grupo Homogéneo	
Soporte	12,1	Suministro de Calefacción 215.091,20	87 áreas de servicio		
Soporte	15 / 24	Servicios Tercerizados 5.422.470,81	58 cursos		

Tabla 15: Mapa de proceso-drivers-actividades directas e indirectas. Fuente: elaboración propia.

Para las actividades principales el inductor es la cantidad de cursos de cada nivel. Para ejemplificar el traslado del costo acumulado se detalla el análisis realizado en el Proceso inicial. En éste, el costo de servicio educativo para salas de 4 ascendió para el periodo a \$25.800.687,14, el cuál será transferido utilizando como driver la cantidad de cursos atendidos, que para la escuela son las salas A, B, C, D y E, dividiendo el costo total en 5 cursos, siendo el resultado de esta fracción el monto asignado a cada sala de 4. El mismo proceso se realiza en sala de 5.

Las actividades de soporte/apoyo están tratadas en forma separada ya que se debe resolver sus relaciones de causalidad en primera instancia, para luego acumular sus costos en las actividades principales. Para ello, se define una serie de inductores que permitan determinar el volumen de servicio de las acciones que son consumidas por otras acciones. Para el caso planteado, debe considerarse que los servicios de agua, energía, calefacción, mantenimiento y maestranza, servicios administrativos son consumidos tanto por las actividades de apoyo como por las principales, evidenciando esta situación prestaciones recíprocas que deben resolverse en primer lugar.

Para efectuar la distribución de las actividades de apoyo en necesario:

1. Determinar el driver o inductor, su volumen y el consumo que cada actividad realiza del inductor.
2. Determinar si existen actividades homogéneas.
3. Calcular la tasa para distribuir las actividades realizando un cociente entre el Costo Total de Actividad/Volumen total del inductor.
4. Distribuir las actividades de apoyo con prestaciones recíprocas, aplicando mediante el producto de la tasa obtenido en punto c) anterior por el consumo del inductor de cada acción que recibe el servicio que se está distribuyendo. Obtener el costo total de estas acciones.
5. Distribuir el costo de actividades de apoyo con prestaciones recíprocas y las que no reciben prestaciones recíprocas entre las actividades principales.
6. Para profundizar este análisis se efectúa una descripción detallada del proceso por cada Servicio de Apoyo. Para ello es necesario conocer datos que son necesarios para comprender los cálculos posteriores se exponen en tabla número 16.

Las áreas de servicio y metros cuadrados por área son las siguientes:

Área de servicio	M ² por área	M ² totales	Estufas
58 aulas/cursos	40	2320	58
16 oficinas de gestión	25	400	16
12 baños	55	660	12
1 salón de actos	450	450	1
1 campo de deportes	8250	8250	
1 patio trasero	8210	8210	
1 patio delantero	2030	2030	
1 superficie no ocupada / Áreas comunes	4200	4200	

Tabla 16: áreas de servicio y metros cuadrados por área de servicio. Fuente: elaboración propia.

Las horas administrativas (HA), inductor de Servicios Administrativos, suman un total de 7.579, compuestas por el trabajo de cuatro empleados con el siguiente cumplimiento:

- 2 empleados con jornada completa, de 2.464,5 horas anuales cada uno.
- 1 empleado con jornada parcial de 1.590 horas anuales.

- 1 empleado con jornada parcial de 1.060 horas anuales.

Se asigna un tercio de las horas de uno de los empleados con jornada completa ($2.464,5 / 3 = 821,50$ horas anuales) para servicios tercerizados y un tercio de las horas de los dos empleados con jornada completa ($2.464,5 * 2 / 3 = 1.643$ horas anuales) para mantenimiento y maestranza. El resto de ellas ($7.579 - 821,5 - 1.643 = 5.114,50$) se asigna proporcionalmente a cada curso de manera directa.

El inductor utilizado para distribuir el **suministro de agua** es por metro cuadrado, conforme a los siguientes criterios:

- 2.320 metros cuadrados en **forma directa** por curso, conforme a los datos enunciados en la tabla 15. Allí se observa que el total de m² es 26.520. Cada curso tiene 40m², entonces los 58 cursos demandan 2.320 m².
- El resto de los metros cuadrados ($24.200 \text{ m}^2 = 26.520 \text{ m}^2 - 2.320 \text{ m}^2$) se dividen:
 - en un 80 % para la actividad “Mantenimiento y Maestranza” (19.360 m²),
 - 10 % para “Servicios administrativos” (2.420 m²) y
 - 10 % para “Servicios tercerizados” (2.420 m²).
- La actividad “Mantenimiento y Maestranza” consume el factor en mayor proporción y las actividades “Servicios administrativos” y “Servicios tercerizados” en menor proporción.

Para las acciones “Suministro de Agua” y “Suministro de Energía”, se determina como inductor la cantidad de áreas en las que se prestan los servicios. Estas actividades conforman un **grupo homogéneo (9 y 10)** por cuanto comparten proceso e inductor. Su costo se asigna de la siguiente manera:

- De forma directa a los cursos, según la cantidad de áreas de servicio determinadas en la tabla 16. Esto da como resultado \$1.839.892,42 ($\$2.759.838,63$ dividido en 87 áreas de servicio, por 58 áreas de servicio que tienen los cursos) de manera directa.
- El resto ($\$919.946,21$) se divide el 40 % para la actividad “Mantenimiento y Maestranza” ($\$367.978,48$), 50 % para la actividad “Servicios administrativos” ($\$459.973,11$) y 10 % para la actividad “Servicios tercerizados” ($\$91.994,62$). Todos estos valores irán a la tabla 17.

Las horas de mantenimiento corresponden a las horas de 16 personas con el siguiente cumplimiento:

- 14 servicios de 2,464,5 horas anuales.
- 1 servicio de 1,325,00 horas anuales.
- 1 servicio de 1,590,00 horas anuales.

Se asignan por actividad indirecta en partes iguales para todos los cursos.

El servicio radial se asigna de la siguiente manera:

- 25 % de las horas (1.232,25 hs) se asignan a Nivel inicial, según los cursos.
- 25 % de las horas (1.232,25 hs) se asignan a Nivel Primario, según los cursos.
- 50 % de las horas (2.464,50 hs) se asignan a Nivel Secundario, según los cursos.

Las tasas de grupo por actividades calculadas son:

- Servicios administrativos: **\$8.766,82646** (\$66.443.777,74 de la tabla 14 dividido por 7.579 Hs. administrativas de la tabla 8) por hora administrativa.
- Servicio radial: **\$5.434,301264** (\$26.785.670,93 de la tabla 14 dividido por 4.929 Hs. De transmisión de la tabla 8) por hora de transmisión
- Grupo homogéneo 9, 10: **\$31.722,28315** (\$2.759.838,63 de la tabla 14 dividido por 87 áreas de servicio de la tabla 8) por área de servicio.
- Servicios de mantenimiento y maestranza: **\$2.639,675349** (\$98.771.372,20 de la tabla 14 dividido por 37.418 Hs. De mantenimiento de la tabla 8) por hora de mantenimiento
- Servicios tercerizados: **\$93.490,87603** (\$5.422.470,81 de la tabla 14 dividido por 58 cursos de la tabla 8) por curso.
- Servicio de suministro de agua: **\$99,32417765** (\$2.634.077,19 de la tabla 14 dividido por 26.520 metros cuadrados de la tabla 8) por metro cuadrado.

La tabla número 17 se encarga de asignar el uso de actividades indirectas entre otras que reciben los beneficios de sus prestaciones:

Actividad / Costo acumulado	Servicios administrativos	Mantenimiento y Maestranza	Servicios tercerizados
	66.443.777,74	98.771.372,20	5.422.470,81
Servicios administrativos	(67.144.115,36)	14.555.717,32	7.277.858,66
Mantenimiento y Maestranza		(115.617.984,08)	
Suministro de agua	240.364,51	1.922.916,08	240.364,51

Grupo homogéneo energía y calefacción	459.973,11	367.978,48	91.994,62
Servicios tercerizados			(13.032.688,60)
Total CDA	0	0	0

Tabla 17: asignaciones recíprocas entre actividades indirectas. Fuente: elaboración propia.

- La actividad de apoyo “Servicios administrativos”: \$67.144.115,36, compuestos por los \$66.443.777,74 acumulados en la tabla 14, más:
 - la asignación indirecta del suministro de agua (para servicios administrativos anteriormente se definió que correspondían 2.420 m² y la tasa de grupo homogéneo para el suministro de agua es \$ 99,32417765 por m², es decir, $2.420 * 99,32417765 = \$240.364,51$), y
 - la asignación indirecta del grupo homogéneo energía y calefacción (para servicios administrativos se definió el 50% de lo no asignado de manera directa a los cursos, \$459.973,11).
- La actividad de “Mantenimiento y maestranza”: \$115.617.984,08, compuesto por los \$98.771.372,20 asignados de forma directa, más:
 - la asignación indirecta de los servicios administrativos: \$14.555.717,32 (1643 horas administrativas por \$8.859,231476,
 - la asignación indirecta del suministro de agua (19.360 m² por la tasa \$99,32417765) y
 - la asignación indirecta del grupo homogéneo energía y calefacción (40% sobre el resto de lo asignado de forma directa).
- La actividad Servicios tercerizados: \$13.032.688,60, compuestos por los \$5.422.470,81 asignados de forma directa, más:
 - la asignación indirecta de los servicios administrativos (821,50 horas administrativas por \$8.859,231476, que es la nueva tasa que calcularemos posteriormente),
 - el suministro de agua (2.420 m² por la tasa \$99,32417765) y
 - el grupo homogéneo energía y calefacción (10% sobre el resto de lo asignado de forma directa).

Atento que el costo de las actividades de apoyo se ha modificado por cuanto ha recibido los costos vinculados a prestaciones recíprocas, es necesario calcular nuevamente tasas para distribuir su costo, conforme la siguiente descripción.

- Servicios administrativos: 8.859,231476 por hora administrativa, que surgen de los \$67.144.115,36 recalculados divididos en las 7.579 horas administrativas expuestas en la tabla 8.
- Mantenimiento y maestranza: 3.089,90283 por hora de mantenimiento, que surgen de los \$115.617.984,08 recalculados divididos en las 37.418 horas de mantenimiento expuestas en la tabla 8.
- Servicios tercerizados: 224.701,5276 por curso, que surgen de los \$13.032.688,60 recalculados divididos en los 58 cursos expuestos en la tabla 8.

Ahora se acumularán al costo de las actividades directas o principales determinadas en las tablas 10 a 13, el costo de las actividades de apoyo, Esto se observará en los cuadros 18 a 21 expuestos a continuación:

Factor / Actividad	SE Sala de 4 años Nivel Inicial	SE Sala de 5 años Nivel Inicial	Total factor
5	3.906.080,98	3.124.864,79	7.030.945,77
6	3.720.232,07	2.976.185,66	6.696.417,73
7	9.967.067,59	7.973.654,07	17.940.721,67
8	19.864,84	15.891,87	35.756,70
9, 10	158.611,42	126.889,13	285.500,55
11	1.123.507,64	898.806,11	2.022.313,75
Subtotal asignación indirecta	18.895.364,54	15.116.291,63	34.011.656,17
Subtotal asignación directa (tabla 10)	25.800.687,14	20.640.549,71	46.441.236,86
Total	44.696.051,68	35.756.841,34	80.452.893,02

Tabla 18: acumulación de costos nivel inicial. Fuente: elaboración propia.

Nivel primario	SE 1° Grado EGB	SE 2° Grado EGB	SE 3° Grado EGB	SE 4° Grado EGB	SE 5° Grado EGB	SE 6° Grado EGB	SE 7° Grado EGB	Total factor
5	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	21.874.053,50
6	956.631,10	956.631,10	956.631,10	956.631,10	956.631,10	956.631,10	956.631,10	6.696.417,73
7	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	55.815.578,52
8	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	111.243,08
9, 10	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	888.223,93
11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	6.291.642,77
Subtotal as. in indirecta	13.096.737,08	13.096.737,08	13.096.737,08	13.096.737,08	13.096.737,08	13.096.737,08	13.096.737,08	91.677.159,53
Subtotal as. directa (tabla 11)	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	22.379.260,52	156.654.823,64
Total	35.475.997,60	35.475.997,60	35.475.997,60	35.475.997,60	35.475.997,60	35.475.997,60	35.475.997,60	248.331.983,17

Tabla 19: acumulación de costos nivel primario. Fuente: elaboración propia.

Nivel secundario	SE 1° Año Ciclo Básico	SE 2° Año Ciclo Básico	SE 3° Año Ciclo Orientado	SE 4° Año Ciclo Orientado	SE 5° Año Ciclo Orientado	Total factor
5	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	3.124.864,79	15.624.323,93
6	2.678.567,09	2.678.567,09	2.678.567,09	2.678.567,09	2.678.567,09	13.392.835,46
7	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	7.973.654,07	39.868.270,37
8	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	15.891,87	79.459,34
9, 10	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	126.889,13	634.445,66
11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	898.806,11	4.494.030,55

Nivel secundario	SE 1° Año Ciclo Básico	SE 2° Año Ciclo Básico	SE 3° Año Ciclo Orientado	SE 4° Año Ciclo Orientado	SE 5° Año Ciclo Orientado	Total factor
Subtotal asignación indirecta	14.818.673,06	14.818.673,06	14.818.673,06	14.818.673,06	14.818.673,06	74.093.365,32
Subtotal asignación directa (tabla 12)	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	39.528.489,30	197.642.446,52
Total	54.347.162,37	54.347.162,37	54.347.162,37	54.347.162,37	54.347.162,37	271.735.811,84

Tabla 20: acumulación de costos nivel secundario. Fuente: elaboración propia.

Centro educativo	SE Obra	Total factor
5	781.216,20	781.216,20
7	1.993.413,52	1.993.413,52
8	3.972,97	3.972,97
9, 10	31.722,28	31.722,28
11	224.701,53	224.701,53
Subtotal asignación indirecta	3.035.026,49	3.035.026,49
Subtotal asignación directa (tabla 13)	16.952.084,87	16.952.084,87
Total	19.987.111,36	19.987.111,36

Tabla 21: acumulación de costos centro educativo. Fuente: elaboración propia.

Como puede observarse en las tablas 18 a 21, se efectuó la asignación de costos de las actividades de apoyo a la asignación directa efectuada en las tablas 10 a 14 anteriormente elaboradas. Como resultado, se obtiene el **costo total por nivel y actividad**. Por ejemplo, para el factor 5, que es el número que se ha utilizado para identificar la actividad “Servicios Administrativos”, si se suma su valor de la columna “Total factor” de las tablas 18 a 21, se obtiene el valor \$45.310.539,39 (7.030.945,77 de la tabla 18 + 21.874.053,50 de la tabla 19 + 15.624.323,93 de la tabla 20 + 781.216,20 de la tabla 21), que es igual a considerar las 5.114,50 horas administrativas que se asignarían de manera directa a los cursos, al valor de la tasa recalculada de \$8.859,231476. Lo que resta para llegar al total de Servicios Administrativos determinado en la tabla 17 (67.144.115,36), resulta ser \$21.833.575,97, y se distribuyó entre Mantenimiento y Maestranza y Servicios Tercerizados, tal como se indica en la tabla 17. Siguiendo este razonamiento se pueden revisar todas las asignaciones, fila por fila.

Finalmente, la tabla 22 expone el resultado de la aplicación del modelo de ABC, en la que se distribuye el costo a cada sala:

Proceso	Actividad	Driver	Cursos	Costos por curso	Cantidad de alumnos	Vacantes disponibles	Costo teórico por alumno	Costo real por alumno	Costo teórico mensual	Costo real mensual	Costo no uso de capacidad
Nivel Inicial	Servicio Educativo Sala de 4 años Nivel Inicial 44.696.051,68	5 cursos	Salas de 4 años A, B, C, D, E	8.939.210,34	94	125	357.568,41	475.489,91	29.797,37	39.624,16	923.718,40
	Servicio Educativo Sala de 5 años Nivel Inicial 35.756.841,34	4 cursos	Salas de 5 años A, B, C, D	8.939.210,34	102	120	297.973,68	350.557,27	24.831,14	29.213,11	446.960,52
Nivel Primario	Servicio Educativo 1° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 1° grado A, B, C, D	8.868.999,40	109	120	295.633,31	325.467,87	24.636,11	27.122,32	270.997,20

Proceso	Actividad	Driver	Cursos	Costos por curso	Cantidad de alumnos	Vacantes disponibles	Costo teórico por alumno	Costo real por alumno	Costo teórico mensual	Costo real mensual	Costo no uso de capacidad
	Servicio Educativo 2° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 2° grado A, B, C, D	8.868.999,40	113	120	295.633,31	313.946,88	24.636,11	26.162,24	172.452,77
	Servicio Educativo 3° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 3° grado A, B, C, D	8.868.999,40	123	120	295.633,31	288.422,74	24.636,11	24.035,23	-
	Servicio Educativo 4° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 4° grado A, B, C, D	8.868.999,40	122	120	295.633,31	290.786,87	24.636,11	24.232,24	-
	Servicio Educativo 5° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 5° grado A, B, C, D	8.868.999,40	114	120	295.633,31	311.192,96	24.636,11	25.932,75	147.816,66
	Servicio Educativo 6° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 6° grado A, B, C, D	8.868.999,40	121	120	295.633,31	293.190,06	24.636,11	24.432,51	-
	Servicio Educativo 7° Grado EGB 35.475.997,60	4 cursos	Cursos de 7° grado A, B, C, D	8.868.999,40	118	120	295.633,31	300.644,05	24.636,11	25.053,67	49.272,22
Nivel Secundario	Servicio Educativo 1° Año Ciclo Básico	4 cursos	Cursos de 1° año A, B, C, D	13.586.790,59	118	140	388.194,02	460.569,17	32.349,50	38.380,76	711.689,03

Proceso	Actividad	Driver	Cursos	Costos por curso	Cantidad de alumnos	Vacantes disponibles	Costo teórico por alumno	Costo real por alumno	Costo teórico mensual	Costo real mensual	Costo no uso de capacidad
	54.347.162,37										
	Servicio Educativo 2° Año Ciclo Básico	4 cursos	Cursos de 2° año A, B, C, D	13.586.790,59	141	140	388.194,02	385.440,87	32.349,50	32.120,07	-
	54.347.162,37										
	Servicio Educativo 3° Año Ciclo Orientado	4 cursos	Cursos de 3° año A, B, C, D	13.586.790,59	128	140	388.194,02	424.587,21	32.349,50	35.382,27	388.194,02
	54.347.162,37										
	Servicio Educativo 4° Año Ciclo Orientado	4 cursos	Cursos de 4° año A, B, C, D	13.586.790,59	120	140	388.194,02	452.893,02	32.349,50	37.741,08	646.990,03
	54.347.162,37										
	Servicio Educativo 5° Año Ciclo Orientado	4 cursos	Cursos de 5° año A, B, C, D	13.586.790,59	122	140	388.194,02	445.468,54	32.349,50	37.122,38	582.291,03
	54.347.162,37										
Centro Educativo	Servicio Educativo Obra	1 curso	Sala única	19.987.111,36	20	25	799.484,45	999.355,57	66.623,70	83.279,63	333.118,52
	19.987.111,36										

Tabla 22: costo teórico y real por curso. Fuente: elaboración propia.

La tabla 22 expone por nivel, el costo por cada uno de los cursos que componen el colegio Kaizen, incluido el centro educativo. Considerando la cantidad de alumnos que cada curso puede alojar y su capacidad real utilizada, obtenemos un costo teórico por alumno y otro real, calculado en forma anual y mensualizada. Finalmente, la última columna de la tabla expone el costo por no poseer el curso ocupado en su totalidad. Se debe considerar que hay casos en que la capacidad ocupada supera la capacidad teórica del curso, para los cuales no existirá costo por no uso de su capacidad, sino un beneficio en términos económicos.

Desarrollo del gerenciamiento basado en actividades

Del análisis que surge por la aplicación del modelo ABC, el paso siguiente es determinar si las actividades definidas generan o no valor para el Colegio.

Como actividades nos encontramos con las siguientes:

- Salas de 4 y 5 años del nivel inicial.
- Cursos de primero a séptimo año de EGB (nivel primario).
- Cursos de primero a quinto año del Ciclo Orientado (nivel secundario).
- Servicio Educativo Obra.
- Servicios Administrativos.
- Transmisión radial.
- Mantenimiento y Maestranza.
- Suministro de Agua.
- Suministro de Energía.
- Suministro de Calefacción.
- Servicios Tercerizados.

Las actividades de nivel inicial, primario y secundario son, indefectiblemente, el corazón del Colegio y las principales en cuanto a creación de valor agregado. Las actividades de suministro de agua, energía y calefacción no pueden suprimirse, a lo sumo, se podría optimizar su consumo utilizando distintas herramientas, tales como medidores, reguladores de consumo, o principalmente mediante la concientización a todo el personal, siempre y cuando se realice un análisis previo de este consumo. Los servicios tercerizados consumen el servicio de emergencia médica y honorarios, tales como abogados, higiene y seguridad, entre otros. Estos costos se pueden revisar para analizar si existen alternativas más económicas, pero de igual modo son imprescindibles. Mismo destino tiene la actividad de administración. En la

actividad de mantenimiento y maestranza se consumen muchos factores con altos costos, pero no puede suprimirse. Ello implica que deberá analizarse en detalle todos los factores generadores de costo: si los procesos son los adecuados, si los consumos de insumos son eficientes, si se justifica la cantidad de horas anuales que consumen estas actividades, si es posible y/o rentable reducir esta carga horaria o tercerizar algún servicio, etcétera. Finalmente, se encuentra el servicio educativo de la obra y la transmisión radial. Estas dos actividades prácticamente no generan ingresos genuinos y, en el caso de la transmisión radial implica un gran consumo de energía eléctrica y horas de trabajo, sin una contraprestación que pueda llegar a cubrir los costos que genera, lo cual implica que las actividades productivas del Colegio sean las que financien estos costos. Estratégicamente no es un pilar en la formación de los estudiantes, no impactando en las competencias prioritarias que la escuela debe desarrollar conforme su proyecto educativo. Por lo tanto, no es un servicio que impacte en la captación de nuevos alumnos. Ésta se da por otros canales vinculados con el mismo prestigio académico del que goza históricamente la institución. En principio, esta actividad podría ser analizada respecto de su continuidad o no. En el caso de la obra educativa sucede algo similar respecto a los aspectos monetarios. La principal diferencia respecto a la actividad radial, es que esta obra brinda un servicio social de Congregación, ya que ayuda a incorporar a chicos carenciados a recibir educación, alimentarse, encontrar refugio y ayuda espiritual. Esto es un pilar que sustenta los valores que sostiene la Congregación, por lo que está dispuesta a asumir estos costos sin generar ingresos. La decisión principal sobre su funcionamiento está fundamentada en la visión y misión de la Congregación.

Desarrollo del Costo Objetivo

Recordando lo definido en el marco teórico, la idea que moviliza el planteo es determinar cuál es el costo que debe asumir la organización, partiendo de un precio de cuota que es fijado por el Estado, cuya movilidad depende de su autorización. Conforme lo anterior, para determinar el costo objetivo, hay que considerar la “cuota educativa”, “margen de sostenimiento”, una “contribución a la Congregación” que debe asegurar el 3,5 % de las cuotas cobradas, y la “subvención estatal”.

Por lo tanto, se puede estructurar la fórmula de la siguiente manera:

$$\text{Costo Objetivo} = \text{Cuota educativa} + \text{Subvención por alumno} - \text{Contribución a la Congregación} - \text{Margen de sostenimiento}$$

El fundamento de sumar la subvención por alumno es que este es un ingreso que ya viene determinado por el Estado en función de la planta docente y es un monto sin el cual no se podría afrontar los costos de prestar el servicio educativo.

Por otra parte, el margen de sostenimiento se calcula como un porcentaje sobre la cuota educativa que recauda el Colegio. No se puede tomar un porcentaje de la subvención estatal recibida ya que, si canceladas las contraprestaciones efectuadas por los docentes, surge un saldo a favor, el Colegio está obligado a rendir cuentas y efectuar la devolución a las arcas provinciales.

Para determinar el costo objetivo, en primer lugar, se debe estimar la cuota promedio que el Colegio percibió durante el año 2023. Esto puede observarse en la tabla 23, en la que se detalla el valor de la cuota obtenida durante los diferentes meses, y se obtiene un promedio de ellas que se puede observar en la última columna.

Nivel	Marzo y abril	Mayo y junio	Julio y agosto	Septiembre	Octubre y noviembre	Promedio ponderado
Inicial y primario	9.237,60	9.906,00	11.539,2	13.000,00	14.050,00	11.385,07
Secundario	11.408,40	12.232,80	14.251,2	16.000,00	17.350,00	14.053,87

Tabla 23: valores de cuota. Fuente: información brindada por el colegio Kaizen.

Por otro lado, se determinará el monto de subvención estatal recibida durante el año. Para su cálculo, se toma el monto total anual percibido por nivel, se lo divide en doce meses y, luego, en función de la cantidad de alumnos teórica⁵, se obtiene un importe de subvención teórica mensual por alumno, que puede resumirse en la tabla 24 expuesta a continuación:

Nivel	Subvención anual recibida	Cantidad teórica de alumnos	Subvención teórica por alumno
Inicial y primario	\$189.791.065,63	1.085 alumnos.	\$13.570,96 por alumno.
Secundario	\$190.450.557,40	700 alumnos	\$21.108,08 por alumno.
Obra Educativa	\$1.011.037,49	25 alumnos.	\$40.441,50 por alumno.

Tabla 24: subvención por alumno. Fuente: elaboración propia.

Para el margen de sostenimiento, el presente trabajo plantea dos escenarios:

⁵ Se entiende por cantidad de alumnos teórica, a la cantidad máxima de estudiantes que puede recibir la escuela por nivel, dada la estructura operativa actual.

- El primero de ellos es uno en el que no se busca obtener ningún tipo de margen, lo cual implica que los ingresos por cuota cubren el costo de operación, sin captar recursos adicionales.
- El segundo es considerar un margen del cinco por ciento sobre el valor de la cuota, lo cual permitiría generar un colchón financiero que habilite mejoras de las instalaciones, prestaciones a brindar, beneficios a los empleados, entre otras.

Considerando las variables de análisis antes descriptas y los escenarios planteados se elaboran las tablas 25 y 26. En ellas se expone el costo objetivo, el costo teórico y el real obtenido aplicando la técnica de ABC, estableciendo un valor para Nivel Inicial/Primario, un valor para Nivel Secundario y uno para la obra educativa. Para comprender los valores incorporados en dichos cuadros, se describen a continuación los cálculos realizados.

Primer escenario: margen nulo

Para el nivel inicial y primario, los cálculos arrojan el siguiente resultado:

$$\text{Costo objetivo} = \$11.385,07 + \$13.570,96 - \$398,48$$

$$\text{Costo objetivo} = \$24.557,55$$

Para el nivel inicial, al tener distinta capacidad la sala de cuatro y de cinco años, se hará un promedio entre el total de alumnos y el total de los costos, es decir, se tomará como costo total por nivel \$80.452.893,02, y el total de alumnos 245. Esto arroja como resultado un costo por alumno promedio de \$328.379,16 anual, es decir, \$27.364,93 mensual.

En el caso del nivel primario no existe este problema, ya que todos los cursos poseen la misma capacidad teórica de alumnos.

Para el nivel secundario, el cálculo del costo objetivo es:

$$\text{Costo objetivo} = \$14.053,87 + \$21.108,08 - \$491,89$$

$$\text{Costo objetivo} = \$34.670,06$$

Por último, el cálculo para la Obra Educativa, el costo objetivo es el siguiente:

$$\text{Costo objetivo} = \$51.335,46$$

Nivel	Costo objetivo	Costo teórico por aplicación del ABC	Costo real por aplicación del ABC
Nivel inicial	\$24.557,55	\$27.364,93	\$34,206.16
Nivel primario	\$24.557,55	\$24.636,11	\$25,236.99

Nivel	Costo objetivo	Costo teórico por aplicación del ABC	Costo real por aplicación del ABC
Nivel secundario	\$33.967,37	\$32.349,50	\$36,001.03
Obra Educativa	\$51.335,46	\$66.623,70	\$83.279,63

Tabla 25: cálculo del costo objetivo para el escenario de rentabilidad nula. Fuente: elaboración propia.

Al comparar el costo objetivo con el obtenido por aplicación del modelo ABC para cada nivel se arriba a las siguientes conclusiones:

- **Nivel inicial:** el costo teórico supera en un 11,43 % al costo objetivo. Si se compara en términos reales, el cambio experimentado es del 39,29 %.
- **Nivel primario:** el costo teórico supera en un 0,32 % al objetivo, mientras que en términos reales es del 2,77 %.
- **Nivel secundario:** para nivel secundario se observa un escenario distinto ya que el costo teórico es inferior al objetivo, pero en términos reales el exceso representa un 3,84 %. En este caso alcanzaría con ajustar la capacidad no utilizada de los cursos del nivel secundario.
- **Obra educativa:** el costo real es superior en un 29,78 % respecto del costo objetivo. El costo teórico es superior en un 62,23 % respecto del costo objetivo.

Segundo escenario: margen del cinco por ciento

Conforme lo anteriormente desarrollado, el Colegio se encuentra en una situación crítica en cuanto al costo objetivo, ya que en un único caso se encuentra dentro de los valores a lograr en cuanto a nivel teórico, y en términos reales no se alcanza en ningún caso.

Si se considera que el colegio deseara obtener un cinco por ciento de margen sobre la cuota percibida a los alumnos, el costo objetivo que debería alcanzar para cada escenario es el siguiente:

Nivel	Costo objetivo	Costo teórico por aplicación del ABC	Costo real por aplicación del ABC
Nivel inicial	\$23.988,30	\$27.364,93	\$34,206.16
Nivel primario	\$23.988,30	\$24.636,11	\$25,236.99
Nivel secundario	\$34.670,06	\$32.349,50	\$36,001.03
Obra Educativa	\$51.335,46	\$66.623,70	\$83.279,63

Tabla 26: cálculo del costo objetivo para el escenario de rentabilidad del cinco por ciento. Fuente: elaboración propia.

Gracias a la tabla número 26 se obtiene los siguientes resultados:

- **Nivel inicial:** se supera el costo objetivo en un 14,08 % en valores teóricos y un 42,60 % en términos reales.
- **Nivel primario:** el costo teórico supera al objetivo en un 2,70 %, mientras que el real excede en 5,21 %.
- **Nivel secundario:** la comparativa entre costo teórico y costo objetivo es favorable en un 7,17 %, pero desfavorable en términos reales por un 3,84 %.
- **Obra educativa:** la situación no varía en la obra educativa, al no percibir cuota.

El análisis estudiado mediante el desarrollo del presente apartado se considerará para buscar alternativas en el marco del Gerenciamiento Estratégico de Costos, a desarrollar en el Capítulo III.

Desarrollo de Kaizen

Para el desarrollo de Kaizen se ha decidido identificar algunos sectores que, a criterio de los autores, puede implementarse herramientas para mejorar.

Compras y almacenes

El Colegio no cuenta con un encargado de compras, por lo que cada sector que necesita adquirir determinados bienes gestiona su obtención. Esto trae como consecuencia que no se lleve adelante una gestión eficiente de compra de insumos. Tampoco hay un encargado de almacenes que controle la utilización de los insumos, la recepción de las compras. Para poder mejorar estos aspectos se sugiere la designación de un encargado de compras y almacenes, que pueda gestionar todo este proceso. Un punto a considerar es que, por el flujo de insumos que posee el colegio, no resulta tan conveniente separar las funciones de compras y almacenes, ya que agrega pasos muy burocráticos, que pueden ser simplificados.

La designación de un encargado de compras y almacenes tiene como objetivo que todas las adquisiciones de bienes y servicios se canalicen a través de él. Su principal objetivo es que, para cada pedido de compra que se efectúe, se coticen presupuestos para poder elegir la opción más conveniente, en cuanto a precio, calidad y cantidades necesarias, y a su vez, gestione todos los insumos adquiridos.

En el siguiente cuadro se sugiere las acciones que pueden implementarse para una mejora en el proceso de compras y almacenes:

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Definir un manual de procedimientos	Esta acción implica que el encargado de compras y almacenes pueda diseñar un proceso estándar a la hora de que cada sector solicite los insumos necesarios, siguiendo pautas que serán definidas en un manual de procedimientos que será redactado en conjunto con el Representante Legal, los formularios necesarios, etcétera.	Un mes.	Tener redactado un Manual de Procedimientos de Compras y Almacenes, haber diseñado los formularios predefinidos para llevar adelante el procedimiento y que cada jefe de sector esté en conocimiento del procedimiento.
Planificación anual de compras	Se deberá efectuar un análisis de los insumos normalmente utilizados por los servicios mensualmente, definir con qué frecuencia se efectuarán compras en función a la disponibilidad física de espacio para almacenar bienes, definir puntos de pedido, etcétera. Se deberá incluir los eventos especiales programados para cada sector, tales como actos, reuniones, etcétera.	Un mes.	Contar con un presupuesto de ejecución de compras y almacenes anual.
Gestión de almacenes	En función al manual de procedimiento redactado, efectuar la gestión de almacenes respecto de los insumos que va requiriendo cada sector, entregarlos mediante nota de pedido firmada, tener en cuenta los puntos mínimos de insumos para gestionar las compras y no quedarse sin stock, etcétera.	Durante el ejercicio.	Comparación entre presupuesto de ejecución de compras y almacenes, y ejecución presupuestaria. Reportes periódicos al Representante Legal respecto de los consumos por sector.
Gestión de inventarios	Efectuar inventarios a fin de detectar si coincide lo contabilizado con la existencia real, si hay mermas y roturas, etcétera.	Periódicamente, preferentemente mensuales.	Reporte de inventario.
Reportes de eficiencia	Estos reportes tendrán como objetivo controlar el consumo de cada sector, analizar si han sido justificados, si es posible reducir la cuantía del mismo, y definir objetivos periódicos alcanzables para reducir costos.	Periódicamente, preferentemente mensuales.	Definir consumos óptimos a comparar con los reales.

Tabla 27: aplicación de Kaizen en compras y almacenes. Fuente: elaboración propia.

Mantenimiento y limpieza

A diferencia de “compras y almacenes”, el Colegio cuenta con un encargado de mantenimiento y limpieza, el cual se ha entrevistado en el Capítulo II. En base a sus observaciones, se distinguen una serie de aspectos a mejorar:

- No existe un plan de tareas de mantenimiento que contemple las acciones a realizar, desde las más frecuentes hasta las más extraordinarias.
- No se conoce el tiempo necesario para llevar a cabo las tareas cotidianas, así como tampoco se cuenta con la certeza de cuántos insumos requiere cada una de ellas.
- No existe un plan de revisión del estado de conservación de las instalaciones y los bienes de uso del Colegio.
- No existe un orden adecuado ni un inventario de herramientas en el taller de mantenimiento, ni una adecuada salvaguarda de ellas.

En el siguiente cuadro se sugiere las acciones que pueden implementarse para una mejora en el proceso de mantenimiento y limpieza:

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Definir un manual de procedimientos	Esta acción implica que el encargado de mantenimiento y limpieza pueda diseñar un proceso estándar de todas las tareas cotidianas que deben ejecutarse para que las instalaciones y los bienes de uso estén en las condiciones necesarias, siguiendo pautas que serán definidas en un manual de procedimientos que será redactado en conjunto con el Representante Legal.	Un mes.	Tener redactado un manual de procedimiento y que todos los integrantes del sector de Mantenimiento y Limpieza estén en conocimiento del mismo y de su contenido.

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Planificación anual de mantenimiento y limpieza	Realizar un plan de tareas necesarias para satisfacer los objetivos de aseo y mantenimiento de la funcionalidad de los espacios y sus instalaciones. Ordenar y priorizar teniendo en cuenta la frecuencia necesaria de cada uno. Se deberá efectuar un análisis del consumo de horas de mantenimiento por cada tarea junto con el consumo normal de insumos.	Un mes.	Contar con la planificación anual y que todos los integrantes del sector conozcan su contenido.
Gestión del taller de mantenimiento	Efectuar un inventario inicial de todos los insumos con los que cuenta el taller, detectar cuáles están en buen estado, cuáles deben ser reemplazados, analizar si existen herramientas necesarias para las tareas predefinidas en el manual de procedimiento y en la planificación anual, y brindar al lugar un orden adecuado, para que todos los elementos se encuentren en un lugar previamente definido según su tamaño, uso cotidiano y fácil accesibilidad.	Una semana, y su gestión periódica.	Constatar el orden del taller de manera mensual.

Tabla 28: aplicación de Kaizen en mantenimiento y limpieza. Fuente: elaboración propia.

Gestión de morosidad

La morosidad es un inconveniente observado en el Colegio y trae aparejados problemas financieros, al no contar con recursos monetarios en el tiempo que son requeridos.

Para poder abordar esta problemática, se sugiere que se analice la mora para poder clasificar según los siguientes criterios:

- **Morosos casuales:** siempre han pagado a tiempo, sólo que esta vez han tenido un imprevisto. Se recomienda no comunicarse con ellos por morosidad, sino continuar con las notificaciones regulares.
- **Morosos intencionales:** pueden pagar, pero no desean hacerlo. Alargan la deuda lo más que pueden.

- **Morosos negligentes:** pueden pagar, pero no llevan cuidado al momento de cumplir con su obligación. No suelen tener mala voluntad, por lo que se recomienda mayor cantidad de notificaciones y facilidades a la hora de ofrecer opciones de pago.
- **Morosos circunstanciales:** son quienes pueden pagar, pero a partir de un conflicto en particular retrasan el pago en forma de protesta.
- **Morosos insumisos:** pueden pagar, pero consideran que la deuda no existe, que es injusta o incorrecta.
- **Morosos crónicos:** son aquellos que siempre pagan tarde.

Como acciones, se sugiere:

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Definir un protocolo de gestión de cuentas por cobrar.	La gestión de morosidad debe ser una tarea específica que se lleve a cabo dentro del área de Administración, por lo que se tendrá que incluir en su manual de procedimientos. Definir todos los procesos que se deben llevar a cabo para una correcta gestión de las cuentas por cobrar.	Un mes.	Inclusión del proceso de gestión de las cuentas por cobrar.
Efectuar la segmentación de morosos.	Efectuar un análisis individual de cada deudor moroso y definir su anticuación. En función de ello, realizar la clasificación mencionada anteriormente.	Un mes.	Tener segmentados los morosos en función a la clasificación.
Definir protocolos de morosidad.	En función a los distintos clasificadores de morosidad definir el plan de acción para cada uno de ellos, teniendo en cuenta la gravedad e intención.	Una semana.	Contar con los protocolos antimorosidad.
Efectuar la ejecución del protocolo antimorosidad.	Llevar adelante los protocolos definidos previamente, teniendo en cuenta los plazos y formas de notificación definidos anteriormente.	Periódicamente.	Controlar si existió una reducción en los niveles de morosidad respecto a los niveles previos.

Tabla 29: aplicación de Kaizen en la gestión de morosidad. Fuente: elaboración propia.

Servicios tercerizados

Para los servicios tercerizados con los que cuenta el Colegio se sugieren tres puntos claves:

- Primero, identificar cuáles son todos los procesos tercerizados con los que se cuenta.
- En segundo lugar, analizar si se justifica que el proceso identificado esté tercerizado o si conviene que lo ejecute directamente el Colegio, así como el análisis de la conveniencia de tercerizar un proceso que actualmente se lleve adelante por medios propios. Los ejemplos que surgen de las entrevistas efectuadas son el proceso de liquidación de sueldos y el servicio de limpieza, ya que estas tareas son esenciales y su ejecución requiere una dedicación especial
- Finalmente, definir la forma en la que se realizará el monitoreo de las funciones tercerizadas.

Definidos estos tres puntos, se puede llevar a cabo un plan de mejora continua, siguiendo los lineamientos previamente expresados para los casos anteriores:

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Identificación de los procesos tercerizados.	Detectar todas las actividades que se tercerizan, detallando tipo de prestación, tareas que se realizan y costo del servicio.	Un mes.	Planilla detallada de los servicios tercerizados.
Análisis de conveniencia.	Mediante el uso de la planilla detallada, comparar la conveniencia de mantener un servicio tercerizado o ejecutarlo por medios propios, considerando el costo laboral, costo de materiales, energía eléctrica, entre otros. Además, analizar si alguno de los servicios que actualmente ejecuta el colegio conviene que sea tercerizado.	Dos meses.	Planilla comparativa de conveniencia.

Acción a realizar	Descripción de la acción	Plazo	Indicador de éxito
Control de las actividades.	Definir el método de control que deberá efectuarse sobre las tareas que son tercerizadas, de modo de garantizar una correcta ejecución y poder resolver los desvíos entre los resultados deseados y los obtenidos.	Dos meses.	Manuales de control de servicios tercerizados.

Tabla 30: aplicación de Kaizen en la gestión de los servicios tercerizados. Fuente: elaboración propia.

El aporte de las técnicas aplicadas para fortalecer la situación económica de la organización bajo estudio.

A lo largo de todo el Capítulo II se han aplicado las herramientas de gestión para analizar en detalle la situación del Colegio.

Mediante la aplicación del modelo ABC se pudo determinar una situación de costo teórica y real en las condiciones actuales del Colegio, además de poder identificar cuáles son las actividades que lleva adelante la institución y cuántos factores de costo consume cada una, insumo para analizar las actividades que agregan o no valor a la organización conforme sus definiciones estratégicas.

Luego, se complementó con el cálculo del costo objetivo y se llegó a la conclusión de que existe una brecha entre el nivel deseado de costos en el que se debe incurrir, respecto de los niveles teóricos y reales definidos. Ello permite detectar un indicador numérico que funcione como brújula para la toma de decisiones estratégicas en cuanto a la gestión de costos.

Finalmente, mediante la aplicación de Kaizen, se sugieren herramientas de mejora continua que podrían ayudar a la institución a reducir costos en ciertas actividades, así como potenciar el desarrollo de sus tareas. Gracias a esta herramienta no es necesario reestructurar por completo los circuitos, sino que, con la implementación de planes de mejora que distribuyan los esfuerzos en el tiempo de manera uniforme se pueden lograr cambios positivos a nivel procesos.

El siguiente capítulo se enfocará en captar las conclusiones del desarrollo del presente, para poder sugerir alternativas desde el punto de vista del gerenciamiento estratégico.

Capítulo III: Alternativas desde el Gerenciamiento Estratégico

En el capítulo anterior se efectuó un estudio integral de la situación económica del colegio Kaizen mediante la aplicación de herramientas como el Costeo Basado en Actividades (ABC), el Costo Objetivo y el enfoque Kaizen. Del análisis realizado se arribó, entre otras, a las siguientes conclusiones:

- Predominio de costos fijos en la estructura económica institucional.
- Existencia de capacidad ociosa que afecta la absorción eficiente de los costos.
- Limitaciones regulatorias para la determinación de aranceles, configurando un precio prácticamente exógeno.
- Brecha entre el costo actual y el costo objetivo compatible con la capacidad de pago del mercado.
- Actividades que, aun respondiendo a la misión institucional, generan presión sobre el equilibrio económico-financiero.

Estos hallazgos ponen de la necesidad de profundizar el estudio desde la perspectiva del Gerenciamiento Estratégico de Costos, analizando la institución a partir de sus pilares (cadena de valor, posicionamiento estratégico y causales del costo), con el propósito de alinear su estructura económica con su estrategia institucional y su entorno competitivo.

Fundamentos teóricos de un gerenciamiento estratégico de costos

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es una evolución conceptual que desplaza el enfoque tradicional de la contabilidad de costos hacia una perspectiva más amplia, orientada a la estrategia y a la ventaja competitiva. Este nuevo paradigma no considera al costo únicamente como un dato operativo, sino como una variable estratégica clave para la toma de decisiones a mediano y largo plazo. El análisis de costos, en este marco, se convierte en un proceso para estimar el impacto de decisiones alternativas de gestión, con el objetivo de desarrollar ventajas competitivas sostenibles (Shank & Govindarajan, 1996).

Desde este enfoque, el GEC se estructura en torno a tres herramientas analíticas fundamentales: el análisis de la cadena de valor, el análisis de posicionamiento estratégico y el

análisis de causales de costos. Estas herramientas permiten comprender el comportamiento del costo más allá del volumen de producción, abordando factores internos y externos a la organización. En particular, la cadena de valor se concibe como el conjunto de actividades interrelacionadas que agregan valor, desde los proveedores hasta el cliente final, mientras que el posicionamiento estratégico define cómo desea competir la organización (por costos o diferenciación) y las causales de costo explican por qué los costos se comportan de determinada manera (Shank & Govindarajan, 1996).

El análisis de la cadena de valor se diferencia del concepto clásico de valor agregado al ampliar la mirada hacia los vínculos con proveedores, clientes y otras unidades de negocio. No se trata solo de controlar costos internos, sino de gestionar los eslabones estratégicos que conforman el proceso completo de entrega de valor. Esto implica detectar oportunidades de eficiencia o mejora no solo dentro de la organización, sino también en su entorno competitivo (Shank & Govindarajan, 1996). Para las instituciones educativas, esta perspectiva permite evaluar cómo cada etapa del servicio (diseño curricular, asignación docente, administración académica, servicios complementarios) puede generar valor percibido por las familias o contribuir a la sostenibilidad institucional.

En cuanto al posicionamiento estratégico, se retoman los planteos de Porter sobre las dos grandes formas de competir: liderazgo en costos o diferenciación. En función de esta elección, la estructura de costos de una organización y su análisis deben adaptarse. Si una institución educativa busca diferenciarse por la calidad de sus programas, la infraestructura o la atención personalizada, las decisiones estratégicas se orientarán hacia la inversión en valor agregado. En cambio, si se opta por una estrategia de bajos costos, el foco estará en la eficiencia operativa, la estandarización de procesos y el control estricto del gasto (Shank & Govindarajan, 1996).

El tercer componente clave del GEC es el análisis de las causales de costos, que cuestiona el reduccionismo del enfoque tradicional basado en el volumen de producción. En lugar de suponer que “a mayor volumen, menor costo unitario”, se propone identificar variables estructurales y de ejecución que realmente explican el comportamiento del costo. Entre las causales estructurales se destacan la escala, la experiencia acumulada, la complejidad del servicio y la tecnología aplicada. Entre las causales de ejecución, en cambio, se incluyen factores como el compromiso del equipo de trabajo, la gestión de calidad, la configuración del producto/servicio y el uso eficiente de la capacidad instalada (Shank & Govindarajan, 1996).

El enfoque de Shank y Govindarajan también plantea que la medición de la calidad se convierte en una causal estratégica de costos. Se retoman conceptos de autores como Juran y Crosby, quienes dividen los costos de calidad en categorías como prevención, evaluación y fallas (internas y externas). Aplicado al ámbito educativo, esto permite considerar como costos estratégicos no solo los errores administrativos o académicos, sino también las inversiones en mejora continua, formación docente o innovación pedagógica, que a largo plazo inciden directamente sobre la percepción de calidad y la sostenibilidad de la matrícula (Shank & Govindarajan, 1996).

En este marco, el ABC (costeo basado en actividades) se revaloriza como herramienta complementaria. Aunque los autores reconocen sus limitaciones como sistema contable formal, destacan su utilidad estratégica para entender cómo las actividades consumen recursos y cómo se configuran los costos en función de los procesos, más que del volumen. Sin embargo, insisten en que el ABC no debe utilizarse como herramienta estática ni mecanizada, sino como base dinámica para revisar, rediseñar y reconfigurar actividades en función de una estrategia vigente o futura (Shank & Govindarajan, 1996).

El GEC (Gerenciamiento Estratégico de Costos) incorpora la importancia de medidas no financieras para el control de gestión. Dado que las mediciones contables tradicionales reflejan resultados pasados, no siempre capturan adecuadamente las variables operativas que anticipan el desempeño futuro. Entre estas variables se destacan la satisfacción del cliente, la innovación, la calidad percibida, la flexibilidad de respuesta y otros factores que, en el caso de las instituciones educativas, podrían traducirse en indicadores como la permanencia del alumnado, la reputación institucional o el grado de recomendación de los servicios ofrecidos (Shank & Govindarajan, 1996).

En el colegio Kaizen, la cadena de valor comienza hacia atrás con los proveedores de bienes y servicios, el cuerpo docente como principal generador del servicio educativo, la Dirección General de Escuelas en tanto regulador del marco normativo y arancelario, y la comunidad religiosa que define la identidad institucional. Estos actores condicionan tanto la estructura de costos como la propuesta de valor ofrecida. Hacia adelante, las familias y los estudiantes constituyen el eslabón decisivo, ya que su elección sostiene la matrícula y, por ende, el financiamiento.

La articulación entre estos eslabones resulta estratégica: una adecuada selección y capacitación docente impacta en la percepción de calidad por parte de las familias; el

cumplimiento normativo incide en la estabilidad institucional; y la coherencia con la identidad religiosa fortalece una estrategia fundada en la diferenciación.

En relación con el posicionamiento estratégico, la institución enfrenta la necesidad de definir si compete principalmente por diferenciación o si su estructura la aproxima a un esquema orientado a la eficiencia de costos. Dado que el arancel se encuentra regulado y la estructura presenta elevada incidencia de costos fijos, resulta complejo sostener una estrategia basada en precios. Desde una perspectiva estratégica, resulta relevante advertir que un eventual intento de competir mediante la reducción de aranceles implicaría una modificación sustancial de la estructura de recursos y de la propuesta de valor basada en calidad educativa y formación integral. En consecuencia, la diferenciación aparece como alternativa más consistente, apoyada en atributos como calidad educativa, formación integral e identidad institucional. Sin embargo, para que dicha diferenciación sea estratégica y no meramente declarativa, quienes gestionan la organización deben traducir de manera concreta qué entiende por calidad educativa y formación integral.

En cuanto a las causales estratégicas del costo, resulta necesario identificar los factores estructurales y de ejecución que determinan la configuración actual de la institución. Desde el punto de vista estructural, reducir costos mediante economías de escala no constituye una variable de análisis. Asimismo, la coexistencia de distintos servicios (niveles educativos, radio institucional y actividades vinculadas a la obra religiosa) incrementa la complejidad organizacional, genera una estructura de costos fijos de difícil absorción por los ingresos provenientes de cuota y subsidios estatales y diversifica los centros de costo.

En el ámbito educativo, la calidad es una causal de costos. Su análisis no se limita exclusivamente a mejorar el resultado académico de los estudiantes, sino que comprende dimensiones tales como el clima institucional, la estabilidad y capacitación del cuerpo docente, el acompañamiento pedagógico, la formación en valores y la percepción de las familias respecto del servicio recibido etc. Estas variables, aunque de medición compleja, inciden directamente en la diferenciación institucional impactando en la retención y captación de matrícula, elemento fundamental para lograr sustentabilidad económica del colegio.

La experiencia acumulada del equipo directivo y docente puede contribuir a mejorar la eficiencia en la utilización de recursos y la prestación del servicio. La ausencia de un sistema de información puede limitar la generación de información de valor para la toma de decisiones, siendo ésta una causal sobre la que se debe trabajar.

No obstante, debe señalarse que las herramientas de gestión de costos constituyen instrumentos de apoyo a la decisión, pero no sustituyen definiciones estratégicas de carácter institucional, ni eliminan restricciones estructurales derivadas del marco normativo o del contexto socioeconómico. Su eficacia depende de la coherencia entre análisis técnico y dirección estratégica.

A partir del análisis realizado, se evidencia que la situación económica del colegio requiere intervenciones alineadas con su estrategia institucional. En consecuencia, a continuación, se presentan propuestas de cambio formuladas desde una perspectiva estratégica del costo.

Propuestas de cambio desde una perspectiva estratégica

En los capítulos anteriores se efectuó una recopilación de información importantes referidos al contexto en el que se desenvuelve el Colegio Kaizen y a su situación económico-financiera para, posteriormente, aplicar herramientas de costo que permitan identificar con mayor precisión cuál es el escenario base correspondiente al periodo 2023. Los hallazgos más relevantes son:

- El Colegio se encuentra en una situación de rentabilidad global negativa con una baja rotación de la inversión, un ciclo de cobranzas que supera el ciclo de pagos, con una dependencia financiera moderada en cuanto a su nivel de endeudamiento.
- De las entrevistas realizadas a personal clave del Colegio se pudo recopilar información interesante para potenciar ciertas áreas y actividades, encontrándose que en el área de administración no se aplican herramientas de costo para determinar la eficiencia en el uso de los recursos, mientras que en el sector de mantenimiento no cuenta con una planificación de las tareas propias a desarrollar, tanto en el corto como en el largo plazo.
- A partir del Costeo Basado en Actividades (ABC) se pudo establecer el costo por actividad, el costo por curso y, en consecuencia, los costos teóricos y reales por alumno. Esto permitió detectar dos actividades a mejorar, siendo las mismas la obra educativa y la radio.

- Con los resultados del punto anterior se aplicó la herramienta del costo objetivo en dos escenarios supuestos, mediante los cuales se pudo obtener una brecha entre el costo objetivo deseado y la situación actual de costos.
- Finalmente, con Kaizen se armaron planes de acción a ser aplicados de distintos sectores, al efecto de crear un punto de partida para la mejora continua en sus actividades cotidianas.

En el marco de una gestión estratégica de costos, se plantean alternativas para que las limitaciones encontradas puedan mejorarse y que colaboren con la generación de valor agregado para el instituto.

Por un lado, se observa que hay cursos que no utilizan la totalidad de la capacidad instalada. Por ello se sugiere considerar el armado de un indicador de capacidad instalada que permita fácilmente detectar los cursos que no estén en sus niveles máximos de utilización. También definir una estrategia de captación de inscripciones, para aumentar la cantidad de alumnos a los que se les brinda el servicio educativo que pagan cuota.

Respecto a las actividades que no generan valor económico, en primer término, se detectó que la obra educativa tiene una gran cantidad de alumnos que no abonan canon mensual, al tratarse de una actividad social que persigue el objetivo de brindar educación a familias carenciadas. Cuenta con una estructura básica de trabajadores mínima: una directora, una maestra y un encargado de mantenimiento. A su vez, posee un terreno de mayor superficie de la necesaria que consume muchos recursos. Las alternativas que se podría analizar son:

- Utilizar el terreno fuera de horarios de clase para locaciones de eventos, actividades deportivas, rifas, actividades extracurriculares, entre otras, por las que se cobre un canon.
- Vender la superficie del terreno no utilizada, lo que implicaría, por un lado, un ingreso por la venta del terreno, y por otro lado, la reducción de costos de su mantenimiento, del pago de servicios, tasas municipales, impuestos, etcétera. Se plantea reinvertir los ingresos en activos financieros con generación de una renta periódica.
- Dar a conocer a la comunidad la importancia y los objetivos que persigue esta obra educativa y buscar donaciones para ayudar a cubrir la estructura de costos mínima.

Teniendo en cuenta la actividad radial que lleva adelante el Colegio, es menester buscar alternativas a ella, ya que insume una gran cantidad de costos y el valor agregado es bajo. Los principales objetivos que persigue esta actividad son, en sus orígenes, cumplir con una misión evangelizadora y dar a conocer la Palabra y, posteriormente, servir como pasantías para los alumnos del último año del secundario que optaron por la modalidad de Comunicación. Teniendo en cuenta estos objetivos, la Dirección debería analizar si el primero de ellos está pudiendo ser alcanzado y si se justifica mantener la estructura de costos necesaria para esta finalidad. Como sugerencias, se podría considerar:

- Conservar la infraestructura actual y ceder la administración al personal que actualmente desarrolla los programas radiales.
- Ceder la administración como se planteó en el punto actual, pero reduciendo la estructura de la frecuencia de la amplitud modulada (AM).
- Rediseñar la infraestructura actual y modernizando el equipamiento para adecuarlo a las nuevas formas de transmisión vía streaming, considerando para ello efectuar un análisis comparativo de costos.
- Vender la infraestructura por completo e invertir en un activo con mayor potencial de generación de ingresos.

Para todas las alternativas planteadas, se debe prestar especial atención a que, en los casos de cesión de la radio, se deberá convenir con los nuevos administradores o adquirientes un acuerdo para que los alumnos conserven el beneficio de las pasantías en su programa.

Siguiendo los principios del costo objetivo, se debe efectuar un análisis de cada uno de los factores de costo que posee la estructura actual y buscar alternativas en cuanto a su eficiencia o reducción. Algunas alternativas que se podría buscar son:

- Mejorar el sistema de información contable y de gestión, incorporando herramientas que permitan generar información oportuna y relevante para la toma de decisiones. En este sentido, se sugiere implementar un presupuesto económico-financiero con enfoque basado en actividades, que posibilite proyectar ingresos y egresos, anticipar desfasajes de liquidez vinculados a plazos de pago y detectar oportunidades de reducción de costos desde una perspectiva integral.
- Para reducir el costo de energía eléctrica, evaluar la instalación de un sistema de paneles solares, aprovechando que la superficie del colegio es amplia y que la

actividad escolar cuenta con niveles de estacionalidad en ciertos períodos del año y del día, en los cuales posee un bajo consumo y la generación de energía solar es amplia.

- Para la reducción de insumos, designar un encargado de compras, que se encargue de efectuar comparativas de presupuestos para la adquisición de bienes y servicios en cuanto a calidad y precio.
- Otra sugerencia para la reducción de insumos es efectuar un análisis de consumos por sector y actividad, de modo de estandarizar los consumos, especialmente en las tareas de limpieza.
- Para la reducción de gastos de mantenimiento se plantea la programación anual de mantenimiento y la modalidad de adjudicación por un sistema de elección de presupuestos.
- Desarrollar reuniones periódicas con el personal, a fin de comunicar los cambios en la generación y utilización de la información de gestión, explicar su importancia estratégica y promover la participación activa en la identificación de oportunidades de mejora. La obtención de apoyo interno resulta fundamental para la implementación efectiva de cualquier proceso de reducción o reasignación de costos.

Para el trabajo de la mejora continua de Kaizen, es imprescindible transmitirle a todo el personal su importancia como parte de la comunidad del Colegio, hacerlo sentir a gusto y escuchado y reconducir la gestión con un estilo participativo. De esta forma, hasta el último eslabón del personal formaría parte del progreso de la institución. Se considera establecer un sistema de estímulos a empleados que aporten mejoras en el funcionamiento de las actividades. También se recomienda que los planes de mejora que se implementen tengan puntos de control que muestren los cambios alcanzados. Otra herramienta es la redacción de un anuario en el que se comuniquen los objetivos alcanzados, los planes de mejora, las proyecciones anuales estratégicas y se dé a conocer las acciones aportadas por personal que trabaja en la institución otorgando menciones especiales y agradecimientos.

Estas sugerencias brindan herramientas a la Dirección para mejorar los indicadores económico-financieros, colaboran con un proceso de toma de decisiones con información más precisa y oportuna, y a su vez mejoran el ambiente laboral y la cultura organizacional, haciendo que el Colegio fomente su potencial a largo plazo en un entorno que pueda ser disfrutado por todos aquellos que forman parte.

Alcance de las propuestas

Las alternativas estratégicas presentadas en este capítulo constituyen sugerencias fundamentadas en el análisis de costos y la identificación de oportunidades de mejora desarrolladas en el capítulo II, a partir de la aplicación de herramientas como ABC, Costo Objetivo y Kaizen. Es importante señalar que, si bien gran parte de los datos utilizados corresponden a registros reales de la institución, ciertos supuestos y estimaciones fueron necesarios para proyectar escenarios de acción. Por esta razón, los resultados obtenidos deben interpretarse como orientativos.

Asimismo, las propuestas fueron diseñadas considerando las características específicas de esta escuela, incluyendo su tamaño, estructura administrativa, recursos disponibles y particularidades del contexto educativo. Por ello, se recomienda la aplicación de estas medidas a otras instituciones con un análisis previo que contemple sus condiciones particulares. Los principios metodológicos y enfoques estratégicos presentados pueden constituir una referencia útil para otras escuelas de la provincia, siempre que se ajusten los supuestos y parámetros a la realidad de cada caso.

Se aclara expresamente que la decisión final sobre la implementación de cualquiera de estas alternativas recae exclusivamente en el órgano de administración de la institución. El propósito principal de este trabajo de investigación es proporcionar un marco de análisis estratégico y herramientas de apoyo a la toma de decisiones, permitiendo a la administración evaluar costos, beneficios y riesgos asociados a cada opción propuesta.

Además, las acciones sugeridas fueron orientadas a la optimización progresiva de recursos y la mejora continua de procesos. No obstante, su efectividad dependerá de la aceptación y compromiso del personal, la disponibilidad de recursos financieros y materiales, así como la dinámica operativa particular de la institución. Por esta razón, se recomienda un monitoreo constante y una evaluación periódica de los resultados, con ajustes oportunos en función de indicadores de desempeño previamente definidos.

En síntesis, el alcance de las propuestas se centra en ofrecer un marco de referencia, sustentado en análisis técnicos y escenarios proyectados, que permita orientar la gestión de costos y la mejora continua de la institución. Su carácter es exploratorio, sugerente y preventivo, con el fin de que cualquier decisión de implementación se adopte de manera informada, considerando las limitaciones y particularidades de la escuela, resguardando así a los autores frente a responsabilidades derivadas de la ejecución de las medidas sugeridas.

Conclusiones

La educación constituye un derecho fundamental reconocido por la Constitución Nacional y regulado por la Ley de Educación Nacional, que establece la responsabilidad indelegable del Estado en su garantía y organización. En este marco, las instituciones de gestión privada cumplen una función complementaria dentro del sistema educativo, contribuyendo a ampliar la oferta, diversificar propuestas pedagógicas y atender demandas específicas de la comunidad. Estas escuelas, si bien pueden recibir aportes estatales, se financian principalmente a través de aranceles abonados por las familias y deben sostener su funcionamiento mediante una administración responsable de sus recursos. Su estructura combina el cumplimiento de exigencias normativas con un modelo de gestión más flexible, adaptado a un proyecto educativo propio que, en muchos casos, incluye la formación en valores y una identidad institucional definida. En este contexto, la adecuada gestión de los costos no solo resulta necesaria para garantizar la sustentabilidad económica, sino también para asegurar la continuidad de su función social dentro del sistema educativo.

En este marco, el presente trabajo tuvo como objetivo general aplicar técnicas de costeo para la gestión eficiente de un colegio de enseñanza oficial de gestión privada subvencionado en la Provincia de Mendoza, con el propósito de replantear definiciones estratégicas orientadas a lograr su sustentabilidad económica y financiera. Para ello, se propuso como objetivos específicos: describir las estrategias y herramientas de costos actualmente utilizadas por la institución y el marco normativo que regula sus ingresos; aplicar herramientas tales como Costeo Objetivo, Kaizen, Gerenciamiento Estratégico de Costos, Gestión Basada en Actividades (ABM) a partir del Costeo Basado en Actividades (ABC) para evaluar la viabilidad del servicio; y, finalmente, formular alternativas estratégicas que permitan abordar los problemas económicos y financieros identificados.

En función de los objetivos planteados y del análisis desarrollado a lo largo de la investigación, se pudo constatar que la aplicación de herramientas de gestión de costos constituye un factor determinante para mejorar la sustentabilidad económica de una institución educativa de gestión privada subvencionada, inmersa en un contexto de fuertes restricciones normativas sobre sus ingresos y de alta rigidez estructural de costos. El análisis de la información contable y financiera evidenció una posición patrimonial solvente y una adecuada capacidad de cumplimiento de obligaciones, pero acompañada de una rentabilidad global

negativa y de desequilibrios persistentes en el ciclo financiero operativo, lo que podría poner en riesgo la continuidad del proyecto educativo si esto se mantiene en el largo plazo.

La investigación confirmó que la organización no cuenta con un sistema de información que permita comprender cómo y por qué se consumen los recursos, siendo esto una debilidad institucional. La gestión actual se apoya en una lógica de control financiero ex post, centrada en la disponibilidad de fondos, sin herramientas que permitan identificar costos por actividades, niveles educativos u objetos de análisis relevantes para la toma de decisiones estratégicas. Esta limitación impide evaluar la eficiencia interna, detectar actividades sin valor agregado y anticipar escenarios de desequilibrio económico.

La aplicación conceptual del Costeo Basado en Actividades (ABC) y de la Gestión Basada en Actividades (ABM) permitió redefinir el servicio educativo como el resultado de un conjunto de procesos y actividades que consumen recursos de manera diferenciada. Este enfoque posibilita una asignación más precisa de los costos indirectos, la identificación de inductores relevantes y la evaluación del valor generado por cada actividad, sentando las bases para una gestión orientada a la eficiencia y al rediseño de procesos. Asimismo, se evidenció que estas herramientas resultan particularmente adecuadas para organizaciones de servicios intensivas en costos fijos, como las instituciones educativas.

Por su parte, el Costeo por Objetivos se consolidó como una herramienta clave en un contexto donde el precio del servicio no es una variable de decisión. Al partir del arancel regulado y de un margen de sostenimiento previamente definido, este enfoque obliga a planificar y ajustar la estructura de costos de manera anticipada, promoviendo decisiones estratégicas coherentes con las restricciones del entorno y con la misión institucional. Complementariamente, la filosofía Kaizen se presenta como un soporte cultural indispensable para sostener en el tiempo mejoras graduales, de bajo costo y alto impacto, involucrando al personal en una lógica de mejora continua y responsabilidad compartida.

En síntesis, el trabajo concluye que la incorporación de un modelo integrado de gestión de costos, basado en enfoques estratégicos, por actividades y orientados a objetivos, permitiría transformar la administración reactiva actual en un sistema de gestión proactivo, capaz de mejorar la eficiencia interna, optimizar el uso de los recursos y fortalecer la sustentabilidad económica sin comprometer la calidad educativa ni la identidad institucional. La investigación deja planteada, además, la necesidad de futuras instancias de implementación práctica y medición empírica, que permitan validar cuantitativamente los beneficios esperados y

consolidar un modelo de gestión replicable en otras instituciones educativas con características similares.

Bibliografía

- Bacha, O. y Sícoli, R. (1988). *Análisis e interpretación de estados contables*. Serie Cuadernos N.º 45, Sección Contabilidad, FCE., UNCuyo.
- Dueñas Ramia, G. (s. f.). Costeo basado en actividades: fundamentos conceptuales y aplicaciones prácticas.
- Giménez, C. (2001). *Gestión y costos: Conceptos, métodos y aplicaciones para la toma de decisiones*. Ediciones Macchi.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1999). *Coste y efecto*. Harvard Business School Press.
- Podmoguilnye, M. G. (2006). *Costos para la gestión: Un enfoque basado en actividades*. La Ley.
- Podmoguilnye, M. G. (2010). *Costeo basado en actividades y gerenciamiento de costos*. La Ley.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1996). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. Free Press.
- Cátedra Costos para la Gestión. (2025). *Guía de estudio: Costos para la gestión*. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Cuyo.
- Wikipedia (2025). *Kaizen*. Wikipedia. <https://es.wikipedia.org/wiki/Kaizen>
- Instituto Kaizen (2025). *Kaizen*. Instituto Kaizen. <https://kaizen.com/consulting/culture/>
- Sarah Laoyan (2025). *Método Kaizen: la guía para la mejora continua en las empresas*. Asana. <https://asana.com/es/resources/continuous-improvement>

DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 20 de febrero de 2026



Fernandez, Luciano Exequiel

Nro Registro 28.150

37.612.856



Ponce, Julián Marcelo

Nro Registro 29.599