



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS

MAESTRÍA EN DIRECCIÓN DE NEGOCIOS

TRABAJO FINAL DE APLICACIÓN

“Análisis de costos de las líneas de servicios de Phoenix English Institute”

Autor: Cr. RIVAROLA, Natanael Kay

Tutora: Dra. PORPORATO, Marcela

Córdoba

2015



Análisis de costos de las líneas de servicios de Phoenix English Institute por RIVAROLA, Natanael Kay se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

ÍNDICE DE CONTENIDOS

A. PRESENTACION DEL PROYECTO	5
1. Introducción	5
2. Metodología	7
3. Objetivos del trabajo	8
4. Límites y alcance del trabajo	9
B. DESARROLLO DEL PROYECTO	10
Capítulo Nº 1: Marco Teórico del Trabajo.	10
1. Contabilidad de Gestión y Contabilidad de Costos	10
2. Costos	10
2.1. Clasificación de costos	11
3. Sistemas de Costeo	12
4. Costeo Basado en Actividades	13
4.1. Particularidades en PyMEs del sector servicios	13
4.2. Pasos de aplicación	14
5. Contribución Marginal	16
6. Reportes por segmentos.	16
7. Key Success Factors	17
Capítulo Nº 2: La empresa.	18
1. La empresa.	18
2. Líneas de actividad.	20
3. Factores a considerar en Phoenix English Institute.	23
Capítulo Nº 3: Análisis de los costos.	26
1. Grupos de costos de la empresa.	26
2. Aplicación del sistema de costeo.	32
2.1. Costos de estructura.	32
2.2. Costos de las líneas de servicios.	35
2.3. Costos de estructura.	37
3. Estado de resultados por segmentos del negocio.	39
4. Resumen de costos, ingresos, y márgenes de contribución y netos.	41
Capítulo Nº 4: Conclusiones.	45
5. Estructura de costos de la empresa y recomendaciones	45
C. APÉNDICE	48
D. BIBLIOGRAFÍA	51

Índice de Tablas y gráficos

1: Ingresos por líneas de servicio	22
2: Montos anuales de cada categoría de gasto.	30
3: Principales rubros de costos 2015	31
4: Matrices de asignación de actividades transversales.....	34
5: Matriz de costeo de líneas de servicios y la empresa.....	35
6 Participación de CV y CF por línea.	37
7 Costos de estructura de educación.	38
8 Costos de estructura empresarial	39
9. Estado de resultados por segmentos del negocio 2015	40
10 Costos, ingresos y márgenes 2015.....	42
11 Comparación sobre ingresos y totales de la empresa.....	42
12: Composición del Estado de Resultados 2015	47
13 Estado de resultados – Año 2012.	48
14 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2012.....	48
15 Estado de resultados – Año 2013.	49
<i>Tabla de elaboración propia</i> 16 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2013.....	49
17 Estado de resultados – Año 2014.	50
18 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2014.....	50

A. PRESENTACION DEL PROYECTO

1. Introducción

En un entorno inestable y con una participación mayoritaria de PyMEs, como es el caso argentino, el uso de herramientas de costeo permite al negocio obtener una clara ventaja en la administración de los recursos por sobre la competencia, pudiendo significar en ciertos casos la diferencia entre el éxito y el fracaso.

Phoenix English Institute es una joven PyME dedicada a la traducción y capacitación en la lengua inglesa, que se ubica en la ciudad de Río Tercero, provincia de Córdoba. El presente trabajo surge con la intención de facilitar la toma de decisiones sobre el mix ideal de sus líneas de servicios, ante la consulta realizada por la titular de la firma por cambios en el mercado y en su estructura. Para ello se decidió emplear herramientas de la Contabilidad de Gestión, más específicamente el Costeo Basado en Actividades enfocado en empresas del sector servicios, para medir los costos de cada segmento de su oferta y brindarle una base sobre la cual evaluar el uso de sus recursos.

Con tres años de vida busca hoy la respuesta a ¿Qué líneas de actividad deben ser promovidas, discontinuadas o tercerizadas, para incrementar su rentabilidad sin afectar negativamente la calidad de los servicios ni la imagen del Instituto, en base a los costos que soporta cada una?, la que se convierte en la pregunta de investigación. Dado que la empresa no tiene la capacidad de administrar los costos para lograr una importante reducción de los mismos, ni existen posibilidades de gestionar variables claves que incrementen la rentabilidad de sus servicios de manera considerable, la atención se centrará en evaluar sus líneas y plantear directrices de planeamiento para el año 2016, que con los recursos actuales incremente el rendimiento del capital; sin evaluar su política de ingresos.

Se espera brindar a partir del estudio un sistema de información que le permita desarrollar el costeo de sus actividades en el mediano plazo, con una estructura similar a la que posee hoy en día. De esta manera se acompañará al informe sobre el costo de sus líneas de servicios con una planilla de cálculo

donde ir aplicando la metodología con los costos e ingresos que vayan sucediendo, a los fines de permitir su control en forma mensual y su proyección.

Además, y en pos de ofrecer mayor sustento a las opiniones vertidas, se considerarán en el análisis factores cualitativos que puedan afectar la decisión a tomar, determinando en qué situaciones deben ser revisadas por cambios en variables claves del contexto. De esta manera se obtendrá un marco más amplio de aplicación de las conclusiones, al contemplar un entorno dinámico y más realista.

2. Metodología

La metodología del trabajo se basará en el Costeo Basado en Actividades para realizar el rastreo y asignación de los costos a cada línea de servicios. A partir de él se determinará el costo variable de cada actividad para obtener su Contribución Marginal, y el costo total de cada una para evaluar los precios establecidos.

La información sobre los costos en que incurrió la empresa será provista por su titular, ya que ante la carencia de un sistema de información formal se debió proceder a rastrear los datos, volcándolos en planillas de cálculo. Se utilizará este formato porque es la herramienta más empleada en el mercado argentino por las pequeñas empresa, en las cuales adoptar un paquete más sofisticado es complicado y demasiado costoso para los fines con que es utilizado.

Como complemento del estudio de las variables monetarias respecto a los costos, se incluirá información de carácter cualitativo, detectando y exponiendo éstas consideraciones a través de un análisis de los factores claves que tienen incidencia directa o indirecta en la faz económica de la empresa y que deben ser tenidos en cuenta en las decisiones que se llevarán a cabo en el marco de las conclusiones logradas, utilizando a tal fin el análisis de los Factores Críticos del Éxito.

3. Objetivos del trabajo

El objetivo de este trabajo es:

- Determinar el costo de cada línea de actividad y su contribución marginal, buscando áreas o segmentos a optimizar.

Para ello se evaluará el nivel de costos fijos que puede soportar cada línea de servicio, parámetro a tener en cuenta al momento de responder la pregunta de investigación y que tiene una visión de corto plazo debido a las limitaciones de esta herramienta.

Además, para el logro del mismo, se establecen los siguientes objetivos de segundo orden, los cuales le dan soporte:

- Facilitar la toma de decisiones brindando precios de referencia, y proyectando los costos en base a generadores en la planilla adjunta.
- Incluir variables no económicas que puedan afectar las decisiones, ofreciendo un marco de referencia más amplio para ellas.
- Generar un sistema de información aplicable en la empresa en el mediano plazo, adaptable ante cambios de estructura.

4. Límites y alcance del trabajo

Los límites de este trabajo se circunscriben al contexto socio-político-económico de la ciudad de Río Tercero y alrededores, provincia de Córdoba, en el período 2015-2016 con una empresa joven en el mercado y grandes expectativas de crecimiento, sujetas al atraso de la industria de traductores y profesores de idioma en su zona de influencia.

Las evaluaciones serán realizadas utilizando información histórica, por lo que procesos extraordinarios que modifiquen sustancialmente la demanda de servicios volverían obsoletas las conclusiones, requiriendo un ajuste con respecto a los factores claves que sean determinados por el estudio.

En cuanto al alcance del trabajo, el mismo está establecido en el análisis de los costos de las líneas, sin inmiscuirse en la faz financiera de la empresa ni proyectos a largo plazo. La tarea se centrará en evaluar costos pasados y compararlos con los precios cobrados.

B. DESARROLLO DEL PROYECTO

Capítulo N° 1: Marco Teórico del Trabajo.

1. Contabilidad de Gestión y Contabilidad de Costos

La contabilidad abarca diversas ramas, dentro de las cuales la **contabilidad de gestión** ha tomado un papel importante dentro del sistema empresarial, generando información de utilidad para usuarios que no pueden hallarla en la contabilidad financiera. El enfoque actual de esta rama contable de carácter interdisciplinario, es “suministrar información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, para apoyar de forma eficaz los procesos decisionales, [...] a fin de planificar, controlar, organizar y coordinar todas las actividades y recursos de la empresa.” (Gemma, 1994).

La información que recopila para lograr sus objetivos está originada, entre otras fuentes, en la misma contabilidad financiera y la **contabilidad de costos**, siendo ésta última la disciplina encargada de medir, analizar y presentar información financiera y no financiera relacionada a los costos.

En este trabajo se hará uso de la contabilidad de costos para obtener el costo de cada línea de servicio, recolectando información de carácter primario por ausencia de un sistema de información en donde estudiarla, avocándose luego a la medición y análisis de esos datos para la toma de decisiones sobre el negocio.

2. Costos

Un **costo** es “un recurso sacrificado o perdido para alcanzar un objetivo específico” (Horngren, Datar y Foster, 2007) que habitualmente se mide en el desembolso de fondos que se requiere para su consumo. Un **objeto del costo**, en cambio, es aquello para lo que queremos identificar y medir sus costos asociados. Para ello se recurre a un **causante del costo**, que es una variable que

afecta en una relación causa-consecuencia a un costo en un período de tiempo determinado.

Estos tres conceptos son claves para entender el funcionamiento de un sistema de costeo, herramienta principal a utilizar en el análisis de las líneas de actividad de Phoenix English Institute.

2.1. Clasificación de costos

Pueden distinguirse dos tipos de costos: 1) inventariables, aquellos que expiran en más de un período, y 2) no inventariables o gastos, los que expiran en el período en que se adquieren. Ésta diferencia es de utilidad al momento de considerar su tratamiento impositivo o al medir inversiones, ya que se refieren a conceptos distintos.

Existe consenso en diferenciar también los costos en **variables** o **fijos**, según si el monto varía en proporción o no al volumen de actividad, dentro de un rango relevante. Pueden existir costos con comportamiento mixto, que se denominan semivARIABLES. Es de utilidad esta distinción para el análisis de la contribución marginal, ya que el monto de un costo fijo no está determinado por la existencia de un cierto nivel de actividad particular, por lo que en ciertos casos es necesario atender al margen en que contribuye la línea de servicio a soportar esos costos fijos y considerar que su discontinuación puede ser dañina para la rentabilidad de la empresa.

Desde otra óptica, todo costo puede ser medido en diferentes momentos, y es por ello que se distinguen **costos históricos o reales** que son aquellos en que ya se ha incurrido, y **costos presupuestados**, que son estimados y sirven para el planeamiento y control posterior.

Por último, otra clasificación que tiene relevancia para el trabajo que se desarrolla, es la de diferenciarlos según la posibilidad de asignarlos a los objetos del costo, distinguiendo **costos directos** y **costos indirectos**. Los primeros son aquellos que están relacionados de tal manera que es económicamente factible rastrearlos hacia un objeto de costo, mientras que los segundos agrupan aquellos

que no están relacionados con el objeto de costo o, si bien guardan relación con éste, no es económicamente factible rastrearlos. Ante esta situación se recurre al prorrateo, que es la asignación hacia el objeto del costo en una distribución o reparto utilizando **bases de asignación**.

3. Sistemas de Costeo

Los costos de una empresa son medidos y acumulados mediante un **sistema de costeo**, el cual debe ser flexible y confiable, proveyendo información útil para diversos propósitos. Las etapas que componen un sistema de costeo son la acumulación, la medición y la asignación.

- La **acumulación de costos** es identificar, recopilar y registrar los costos de una manera lógica y ordenada.
- La **medición de costos** consiste en determinar los montos, expresados generalmente en valores monetarios, de los recursos insumidos durante el proceso.
- La **asignación de costos** implica asignar cada costo identificado y medido (directo e indirecto), al objeto de costo.

Existen variadas clasificaciones de los sistemas de costeo, las cuales exceden a los intereses de este trabajo. Sin embargo es útil conocer la distinción entre **sistemas de costeo tradicionales** y **contemporáneos**, ya que esta tipificación permite arribar al Costeo basado en Actividades (CBA), herramienta fundamental para esta tesina.

Los sistemas tradicionales utilizan medidas relacionadas al volumen y bases de asignación generales. En este grupo se destacan los sistemas de costeo por absorción y los directos. En otra línea, los sistemas de costeo contemporáneos utilizan medidas no relacionadas únicamente al volumen, siendo el grado de actividad la base para asignar los costos. Aquí se destaca el método C.B.A.

4. Costeo Basado en Actividades

El sistema de **costeo basado en actividades** “perfecciona el sistema de costeo, al identificar las actividades individuales como los objetos fundamentales del costo” (Horngren, Datar y Foster, 2007). Considera como actividad a un acontecimiento, tarea o unidad de trabajo que se desarrolla con un fin puntual, calculando los costos en cada una de ellas, y asignándolos a los objetos del costo en base a las actividades que requiere.

El fundamento de este sistema es que las actividades consumen los recursos, y los objetos del costo consumen las actividades. De esta manera se pueden rastrear más costos como directos y conseguir bases de asignación con relación de causa-efecto, que mejoran los resultados obtenidos.

Una limitación en la aplicación del CBA es su visión estática sobre el costo, debiendo incorporar otro tipo de análisis que permita superar esta condición, de tipo cuantitativo o cualitativo. También es importante conocer de antemano la alineación que existe entre un sistema contable (de costeo en este caso) y la estrategia organizacional, por lo que un cambio en ella debería ser acompañado por un rediseño del sistema de información, adaptándolo a las nuevas necesidades.

4.1. Particularidades en PyMEs del sector servicios

Dado que las empresas de servicios tienen una gran proporción de costos indirectos, emplear ésta herramienta permite optimizar el uso de los recursos, mejorando el cálculo del costo asociado a una actividad y ayudando a determinar los precios que habitualmente son fijados de manera intuitiva o por reglamentaciones externas que no consideran la estructura empresarial. Éste problema es mayor aún cuando el negocio ofrece un mix de servicios, donde se pierde la percepción sobre la rentabilidad que aporta cada línea de actividad.

De esta manera, al implementar un sistema de costeo se obtiene información de utilidad para la toma de decisiones, que en el caso de instituciones educativas o que brindan servicios por contrato por un plazo prolongado es clave. Esto se

debe a que optar por abrir un curso o tomar una licitación significará afrontar los costos necesarios para llevarlos a cabo durante un período semestral, anual o incluso mayor, cuando en muchas oportunidades los ingresos generados no son suficientes para cubrir los costos variables. Por ello, conocer con anterioridad el comportamiento del costo de una línea de negocio evitará cometer errores con consecuencias graves en la faz económica.

En el caso particular de las PyMEs de servicios en Argentina, debe atenderse además a que cada compromiso implica asimismo una asignación de gran parte de los recursos con que cuenta el negocio, volviendo vulnerables a las empresas frente a las crisis y cambios del contexto. De esta manera, implementar sistemas de información que les permitan tomar decisiones con mayor sustento, se convierte en un factor de diferenciación que genera valor competitivo en el mercado en que se desenvuelve.

Dentro de este aspecto, es clave destacar el uso intensivo de planillas de cálculo como sistemas de información, por lo que diseñar sistemas de costeo basados en aplicativos especiales puede llegar a generar más inconvenientes que los beneficios esperados. Es recomendable adaptarse al formato vigente en la empresa, a excepción de que sea necesario un rediseño del mismo.

4.2. Pasos de aplicación

Para la asignación de los costos mediante CBA, se decidió trabajar con la metodología sugerida por Roztockí, Porter, Thomas y LaScola Needy (2004), en el artículo titulado "A procedure for smooth implementation of ABC in small companies", donde se ofrece un marco ágil para su aplicación gradual, que es de suma utilidad de acuerdo a la forma de trabajo de la empresa bajo estudio.

La principal ventaja que posee este diseño es la simplicidad y facilidad de cálculo, lo cual conlleva a un menor grado de detalle en lo que se refiere a la precisa determinación de los costos; justificado por la necesidad de una ardua tarea en la recolección de información histórica ante la ausencia de un sistema de información en la empresa. Por ello, el riesgo contenido en dicha etapa del proceso nos permite ser flexibles en cuanto al grado del análisis, de tal forma que

sirva como una primera etapa en la adopción de un sistema de información que a su vez posibilite la aplicación de un sistema de costeo más perfeccionado, ya que para dicho momento se tendrá además un conocimiento profundo sobre la dinámica de la empresa, propósito de este trabajo. Para la obtención del costo de cada línea se identificarán los grupos de costos con sus montos, actividades y servicios que ofrecen, para luego relacionarlos a través de matrices.

La metodología original sugiere en primera instancia elaborar una matriz EAD (sigla por *expencc-activity-dependence* en inglés), de dependencia costo-actividad, que relaciona los diversos grupos de costos identificados a las actividades determinadas mediante una tabla de doble entrada, utilizando a tal fin causantes del costo que permitan su asignación de acuerdo al grado de participación que hubo. Por sumatoria de todas las proporciones de cada grupo de costo, se obtiene el costo de la actividad. Se necesitan tres instancias consecutivas mediante las cuales se logra establecer en qué medida es demandado costo. Inicialmente debe indicarse cuándo un grupo de costo guarda relación con una actividad, mediante un símbolo distintivo en la tabla de doble entrada, para luego mostrar el porcentaje de demanda sobre el causante del costo en esos casos. Por último, se aplica ese índice al total del valor del del costo para obtener el importe monetario asignado a una celda.

El segundo paso, y siguiendo el mismo procedimiento del párrafo anterior, se confecciona una matriz APD (sigla por *activity-product-dependence* en inglés) de dependencia actividad-producto, con la cual se relacionan las actividades del paso anterior con los productos que la demandan en otra tabla de doble entrada. Para ello es necesario conocer los causantes del costo que indiquen el grado de demanda de las actividades por parte de cada producto. Sumando los totales de costos asignados de cada actividad se obtiene el costo total de un producto o segmento.

En este trabajo se tomará la idea de utilizar tablas de asignación, pero dado que no todos los costos serán trasladados a actividades integradoras, la elaboración de tablas será fragmentada para facilitar la elaboración del estado de resultados por segmentos.

5. Contribución Marginal

La **contribución marginal** es la diferencia entre los ingresos y los costos variables. Se utiliza como medida de fácil aplicación para evaluaciones rápidas y en el corto plazo, ya que trabaja sobre los costos que en general pueden ser controlados en menor tiempo. Al ser sencilla, puede ser entendida y explicada a cualquier persona, por lo que se trata de una herramienta cómoda para comunicar a la hora de presentar informes.

Puede ser empleada de dos maneras, según se trate de decisiones sin limitaciones de recursos, o con restricciones. En el primer caso, decisiones donde hay exceso de capacidad, se utiliza el criterio de aceptar o mantener toda propuesta con margen de contribución positivo, ya que ayuda a soportar los costos fijos que de igual manera se generarían. En cambio, si la decisión es optar entre dos o más alternativas, se debe elegir aquella que tenga una contribución marginal más alta.

6. Reportes por segmentos.

Los informes elaborados por segmentos del negocio son útiles para el análisis de diversas líneas de servicios en una empresa, ya que permite presentar la información de manera tal que se evidencie el rendimiento individual y su margen contribución, centrando la atención en el segmento y no tanto en la empresa como unidad.

La idea es identificar los denominados centros de responsabilidad, los cuales “se usan para aislar una unidad con el fin de evaluarla de manera independiente del resto de la corporación” (Wheelen y Hunger, 2007), estableciendo objetivos particulares según el tipo de centro del que se trate. Pueden distinguirse centros de costos, ingresos, gastos, beneficios o inversiones, de acuerdo a la manera en que el sistema de control mide los recursos y productos.

En este trabajo se adopta la idea de centro de costos, ya que lo que se buscará es controlar costos incurridos por cada línea de actividad, elaborando a tal fin un estado de resultados que permita medir los ingresos, el costo variable y

el costo fijo de cada línea, así como el denominado costo de estructura que le es común a los diferentes servicios ofertados.

Dado que el instituto tiene grupos de costos que son demandados en diferentes oportunidades para fines muy disímiles, en ciertas oportunidades se tomará la porción correspondiente a una actividad para algunas líneas educativas, mientras que el monto restante estaría expuesto como un gasto de estructura. La idea es mostrar la importancia y el impacto del servicio educativo sobre la línea en cuanto a costos, ya que su funcionamiento es independiente y es posible su discontinuación, facilitando el análisis.

7. Key Success Factors

Los factores claves del éxito, conocidos también como **Key Success Factors**, son aquellos factores que la empresa debe tener en cuenta a la hora de desarrollar su estrategia, ya que decidirán el éxito o fracaso de la organización en su contexto.

En este trabajo se utilizará un enfoque interno en el análisis, destacando aquellos aspectos que la empresa puede gestionar para incrementar la probabilidad de éxito en la implementación de la estrategia. Además, se hará referencia a factores del contexto que deban ser tenidos en cuenta, como complemento de lo anterior y a los fines de ofrecer un mayor marco de referencia para la proyección a futuro del sistema de costeo y el diseño de la estructura empresarial que se plantee.

Una vez completado el análisis de dichos factores se deben combinar las conclusiones obtenidas con los resultados financieros, aportando una doble perspectiva que disminuya la miopía a la que se puede caer de limitar la visión a un foco.

Capítulo N° 2: La empresa.

1. La empresa.¹

Phoenix English Institute es un emprendimiento personal de Río Tercero, iniciado por su fundadora, Traductora Pública Nacional de Inglés, en el año 2012 para ofrecer una variada gama de servicios que incluyen desde la traducción de documentos, servicios de intermediación y traducción en entrevistas, hasta la capacitación empresarial, la educación particular y el apoyo escolar. La idea concebida es un Centro de Traducción y Capacitación, destinado a satisfacer las necesidades comunicativas en inglés de sus clientes. A nivel educativo, apuesta por un sistema de cantidad de alumnos reducida (máximo 7 alumnos por curso), con medición del progreso sin evaluaciones formales que determinen el avance por niveles, y orientación hacia la comunicación oral.

Desde su comienzo siempre se radicó en el mismo local, el cual alquila en una zona próxima al centro de la ciudad, por lo que su ubicación es un punto favorable para las personas que necesitan asistir al instituto a tomar clases o mantener reuniones con la titular de la firma. El mismo cuenta con tres salas equipadas con material computacional y didáctico que permite implementar clases interactivas y de nivel acorde al Marco de Referencia Europeo. En situaciones particulares se adoptó la modalidad de ofrecer la capacitación en el mismo lugar de trabajo, especialmente en el polo fabril que existe en Río III o la Central Nuclear Embalse “Nucleoeléctrica Argentina S.A.”, quienes acaparaban la mayor cantidad de contratos, marcando otra diferencia con sus competidores. La propietaria se desempeñó anteriormente en una industria química, por lo que tiene experiencia en el mundo empresario, además de una red de contactos que

1. Por razones de confidencialidad se han modificado tanto el nombre real de la organización objeto de estudio por uno de fantasía para identificarla, como los datos reportados en el presente trabajo, a los que se les aplicó un coeficiente sin alterar la representatividad de la información y el correspondiente análisis.

le permiten en la actualidad mantener trabajos que no son ofrecidos por otros institutos.

A nivel general, los principales competidores están sufriendo un proceso de envejecimiento que no se acompaña con una armonización a las nuevas necesidades por falta de visualización del entorno, y que al utilizar métodos tradicionales de educación sufren reducción en el nivel de matriculación interanual. En este aspecto Phoenix English Institute ha adoptado una metodología innovadora que le permitió captar parte de esa demanda libre y retenerla con mayor acierto durante el año lectivo.

El plantel que forma parte de la empresa está vinculado por contratos de servicio, mediante los cuales se garantiza a profesionales con título universitario habilitante (Traductor/a Público/a o Profesor/a de Idiomas), un trabajo por cierto período de tiempo. En el caso de servicios puntuales de traducción o asesoramiento se extiende hasta la finalización del mismo, mientras que los cursos tienen una vigencia anual.

Cualquier personal permanente goza de un sueldo mínimo y fijo establecido por ley según la cantidad de horas trabajadas, con el beneficio de pagos extraordinarios según las evaluaciones de desempeño y su rendimiento. En caso que las retribuciones por los servicios prestados superen el primer importe, se pagará la diferencia, al igual que las horas extras si las hubiera. Con respecto a los contratos tercerizados, se pacta una comisión sobre el precio final de la labor y estos trabajos en general se destinan a terceros por falta de personal o necesidad de conocimientos en áreas muy específicas. Sin embargo, los importes de estas operaciones han sido mínimos, optando en la mayoría de las oportunidades por internalizarlos.

Los diseños de trabajo se realizan con una periodicidad anual y pueden incorporarse posteriormente otros, siempre y cuando no afecten el cronograma estipulado, llegando en ciertos casos a contratar mano de obra extra para cubrir nuevos cupos o actividades, o simplemente reemplazar profesionales que dejan la actividad.

Actualmente el personal de la empresa, el que se asigna a las diferentes actividades en un esquema flexible, está compuesto por su propietaria más dos traductoras que tienen contratos de servicios por tiempo determinado. Además existen dos personas que están con disposición de horarios para realizar coberturas, con quienes se elabora un contrato excepcional.

A largo plazo existen intenciones de incrementar las cantidades de horas de cursos específicos para particulares, y ampliar el volumen de traducciones, aunque en un análisis preliminar se duda de la rentabilidad de esta última actividad. Sin embargo, dada la situación socio-económica y política por la que atraviesa el país y la necesidad de un cambio de lugar por necesidades de mobiliario, éste sería un proyecto a largo plazo, centrando hoy día el esfuerzo a aquellas que le reporten mayor rendimiento al asignarle mayor cantidad de horas.

A nivel general las empresas muestran una baja en la demanda de servicios de traducción, sumado a una tendencia en incorporar como personal de planta en las industrias a personas con estudios en el idioma inglés para evitar costos extra en contratación de profesionales, a excepción de que se necesite certificaciones oficiales, lo que produjo una reducción en la demanda en este sentido.

2. Líneas de actividad.

Actualmente la oferta del instituto comprende, tal como se enuncia en su carta de presentación, las siguientes líneas de servicios:

- Traducción de documentos públicos, legales y comerciales
- Traducción de textos técnicos, científicos y médicos
- Traducción, revisión y corrección de e-mails, notas y textos en general
- Traducción de páginas Web
- Interpretación en empresas, hoteles y visitas guiadas para turistas
- Interpretación en llamadas telefónicas y teleconferencias
- Cursos de conversación, inglés para viajeros, lectocompresión de textos especializados y capacitación, en modalidad *in-company* o en las instalaciones propias.

En el presente las licitaciones públicas están sufriendo el efecto de comportamientos ilegales de la competencia, donde se aceptan propuestas con precios por debajo de los que establece el Colegio de Traductores de Córdoba, los cuales debieran ser obligatorios. Ante esta situación, y por cuestiones de cumplimiento normativo se han producido importantes pérdidas en esta actividad, haciendo que el gasto en búsquedas y presentación de pliegos para conseguir las licitaciones no generen los ingresos esperados.

También juega un papel fundamental en este aspecto la política nacional exterior, que redujo considerablemente las oportunidades de realizar trabajos de intermediación. Sin embargo, hubo un último trabajo de gran escala, donde se pudo brindar el servicio para una comisión proveniente de China, indicativo de que una orientación hacia ese mercado le sería favorable y es un objetivo aún no divisado por otras instituciones.

La traducción de documentos, páginas web, textos especializados o similares, también sufrió una reducción de consultas, lo que hizo caer considerablemente su participación en los ingresos totales de la empresa. Dado que gran parte del trabajo es realizado por las mismas profesoras que imparten las clases en el instituto y cobran su sueldo aún cuando se dediquen a la captación de potenciales trabajos, es probable que haya un rendimiento negativo en éstas líneas, lo que debe ser evaluado a través del rastreo de los costos.

El rubro más destacado son los cursos en las instalaciones del instituto, ya que muestran un importante crecimiento en la demanda, pasando de 46 alumnos inscriptos en su primer año, a 99 en la actualidad, que se distribuyen en 17 cursos. A estos deben sumarse los alumnos que contratan clases particulares, que en el año 2015 acumulan 35 alumnos versus los 10 que se matricularon en 2012, en su gran mayoría para apoyo escolar; y la capacitación empresarial que no ha mostrado un aumento de acuerdo a la tendencia histórica, ya que se registran 12 inscripciones en lo que transcurrió del corriente año contra los 11 del 2014 y las sólo dos personas atendidas en 2012.

En cuanto a la traducción e intermediación, si bien puede identificarse la cantidad de clientes anuales de la línea de servicio, también debe atenderse al

volumen de trabajo demandado por cada uno de ellos, y el ingreso generado. Sin embargo, cuantitativamente ésta actividad se caracterizó por un crecimiento en cuanto al total de trabajos realizados, en el período 2012-2014 con 4, 8 y 18 encargos anuales, que para el 2015 cayeron a sólo 3, que además fueron de bajo nivel de dificultad y por ende pobre rendimiento.

La importante participación de los servicios de educación sobre el total de los ingresos de la empresa ha ido creciendo aceleradamente, siendo el gráfico N° 1 un resumen de los cuatro años de vida.

1: Ingresos por líneas de servicio

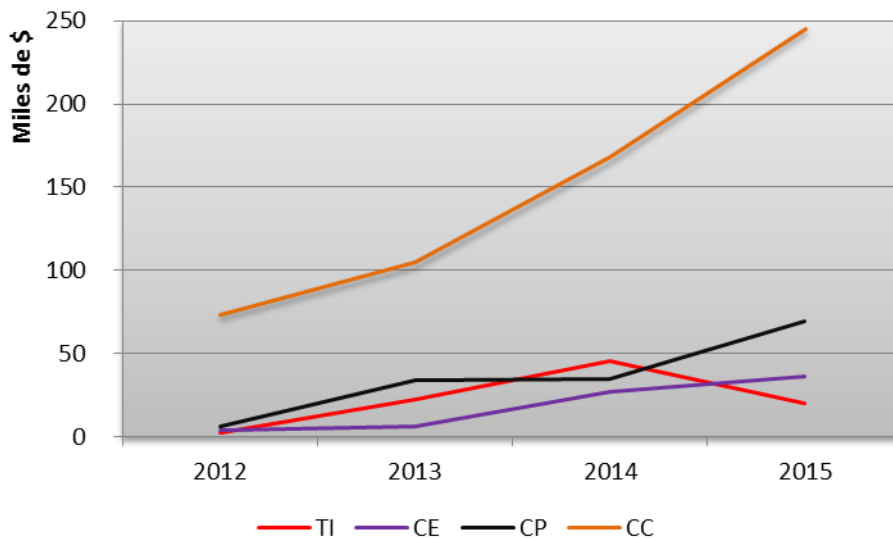


Gráfico de elaboración propia

Dado que el objetivo manifestado es utilizar las clases como soporte para desarrollar las tareas de traducción e intermediación, los datos arrojados indican que se estaría llevando a cabo la estrategia propuesta. Esta decisión se debe a que en los primeros años es difícil captar importantes trabajos no educativos, hasta tanto no se forme una imagen fuerte en el mercado como especialista en el rubro.

Sin embargo, el año en curso pareciera romper esta tendencia, ya que se han reducido considerablemente los trabajos por contratos, incluso existiendo meses en los que se da una ausencia total de traducciones o consultas para

intermediación. Por ello, se decidió intensificar el esfuerzo en la captación de posibles trabajos, destinando personal propio a dicha tarea. Asimismo, los resultados no han arrojado un incremento en el rubro y generan un desánimo para la propietaria en su intención de hacer foco en las líneas de mayor interés personal.

3. Factores a considerar en Phoenix English Institute.

El centro de capacitación y traducción tiene ciertos factores claves a atender para asegurar el éxito de la organización, los cuales se discriminan según si pertenecen a la faz interna, los denominados Key success Factors, y a la faz externa, oportunidades y amenazas.

En el primer grupo se destacan:

- **Atención al Cliente.** La empresa debe adaptarse a la necesidad del cliente, sin perder de vista el entorno que es dinámico tanto a nivel mundial por el progreso y la integración, como a nivel nacional por las medidas políticas y la cultura poblacional proclive a discontinuar sus actividades. Phoenix se preocupa por contratar asesores externos que aporten visiones objetivas sobre determinados asuntos, y mide las necesidades de sus clientes para satisfacerlas de manera puntual. En esta línea es destacable la adaptación de la modalidad de cursado al perfil de grupos reducidos porque permite incrementar las inscripciones y la retención de los clientes por una mejor experiencia de compra. Diseñar los cursos sin evaluaciones formales e incentivar el placer por aprender le posibilitaron captar demanda que la competencia no supo fidelizar, y retenerla por mayor período promedio, incluso logrando altas tasas de finalización del año lectivo (80%).
- **Lugar de radicación/Local.** La elección entre un local propio o uno alquilado es una constante a evaluar, dado el comportamiento de los precios de las locaciones y los costos de adquirir una propiedad, sumado a las necesidades de una ubicación estratégica. Se considera que su ubicación actual es una fortaleza, ya que el traslado a zonas más alejadas

del centro y las escuelas tendría un impacto en la asistencia de la franja estudiantil secundaria y primaria, la que aún no ha sido medida.

- **Precio de las cuotas y servicios.** En un entorno altamente competitivo donde la diferenciación está centrada en el precio, debe tenerse especial cuidado en su determinación. Hasta el momento, se ha optado por un valor hora promedio superior en un 35% aproximadamente a la competencia, lo que indicaría una predisposición por parte de los clientes en abonar el plus por el servicio diferencial ofrecido, el cual consiste principalmente en educación personalizada, servicio de refrigerio, certificación según el Marco Europeo y la inexistencias de pagos extras para rendir exámenes o matriculaciones.
- **La imagen de la empresa.** Si bien no juega un rol fundamental en los servicios de enseñanza, sí lo es para trabajos de traducción e intermediación, cuando muchas veces es más importante la trayectoria y la recomendación de otras empresas/instituciones que los precios, la que debe desarrollarse en el tiempo para consolidarse en el momento en el que se decida intensificar la actividad en estas áreas.
- **El personal.** Éste último factor es la base de los servicios, ya que al no existir un bien tangible donde plasmar el resultado, la experiencia del cliente se convierte en un arma de doble filo para la institución, debiendo apostar a contratar profesionales con título habilitante y destrezas pedagógicas. La atención debe ser puesta en los alumnos a quienes se le realizan encuestas anónimas de satisfacción sobre sus profesores, y en las empresas que realizan contrataciones a través de un feedback que es llevado a cabo por la titular. Dado que aproximadamente tres cuartos del trabajo es realizado por personal contratado, se elaboró un manual de organización y un código de comportamiento para evitar desalineamientos entre los objetivos del instituto y los individuales, en pos de ofrecer un excelente servicio al cliente.

En cuanto a los factores del ámbito externo que deben ser considerados y atendidos, son destacables:

- **Crisis económica.** Este factor externo es una amenaza que tiene una incidencia directa en los clientes particulares y las empresas, ya que reducen la demanda de servicios. En el caso de los cursos de niños su efecto es mucho mayor que en la de adultos y provoca deserciones durante el cursado del año lectivo alterando las proyecciones, por lo que se decidió atender a mantener el alumnado y optar por un menor margen de ganancia que permita retenerlo con promociones en el precio.
- **Calidad del servicio de la competencia.** La falta de desarrollo de la competencia genera la oportunidad de captar nuevos clientes para cursos, y la inexistencia de una institución dedicada a trabajos de intermediación y traducción permite tomar la iniciativa de ir perfilándose como la única en la zona, lo que es clave para el desarrollo de la estrategia con miras en captar un mercado prácticamente no atendido.
- **El crecimiento de la demanda especializada.** La integración mundial permite generar nuevas oportunidades al existir mayor relación entre empresas nacionales y del exterior, y que si bien en la actualidad no se trasladan a traducciones o intermediaciones en la zona de influencia de la organización, se presentan como un mercado a futuro de importante volumen de ventas. A su vez, generan la oportunidad de ofrecer capacitación al personal en las industrias y organizaciones, nicho en el que la institución optó por establecer nexos especiales con las grandes empresas adaptando cursos a un perfil técnico. El no tener presente este fenómeno implicaría un riesgo de perder participaciones futuras de mercado que debieran ser claves para servicios no educativos.

Capítulo N° 3: Análisis de los costos.

1. Grupos de costos de la empresa.

El instituto posee una estructura de costos propia de una empresa de servicios, con una importante participación de costos indirectos que soportan más de una línea de actividad. Esto se debe a que se ha optado por emplear la mano de obra y el espacio físico de manera indistinta y flexible en las diferentes actividades. Los rubros que más se destacan son los mencionados anteriormente por su importante participación sobre el total de los gastos del ejercicio, y los desembolsos en inversión por mantenimiento, atento a la etapa de vida en que se encuentra Phoenix; aunque ya en el 2015 puede observarse una disminución de fondos destinados a dicho rubro.

En términos generales el comportamiento de los diferentes grupos de costos evidencia un crecimiento en los montos destinados a cada uno de ellos, pero se destaca la inexistencia de gastos de representación en el 2015, lo que se debe en parte a la ausencia de trabajos importantes de traducción e intermediación, y en otro sentido a que las actividades de capacitación empresarial son programadas para el año calendario, por lo que de realizar alguna atención en este sentido se estaría dando con posterioridad a este trabajo.

Por la orientación empresarial optada por el instituto, se observan grupos de costos que no son habituales en PyMEs de su zona de influencia, y que marcan una estrategia de generación de relaciones de largo plazo, principalmente a través de los gastos para la gestión de la calidad y ciertos servicios contratados, en el marco de una estrategia de diferenciación y mejora continua.

En total se distinguen trece categorías de gastos que presentan una permanencia durante los cuatro años analizados, y se detallan en la siguiente lista:

- a. **Mano de obra (MO):** Incluye los pagos realizados al personal por las labores prestadas. Su crecimiento fue superior al 50% interanual debido principalmente al imperante proceso inflacionario. y en el caso bajo

estudio al incremento de horas y personal, como respuesta al crecimiento de la actividad. Se asignará a cada línea de servicio por las funciones propias en ese ámbito, a la actividad de captación de clientes, y a la administración general del instituto como gasto de estructura.

Generador del costo: Cantidad de horas demandada en cada actividad.

- b. **Alquileres (Alq):** Es el pago mensual de la locación del inmueble donde se brindan clases o realizan tareas de traducción e investigación. Tiene un comportamiento previsible dado por aumentos anuales estipulados por contrato, que tienden a compensar y ajustarse a la inflación que caracteriza la economía argentina actual. Será asignado como costo fijo de cada línea de servicio, como un costo de la actividad de administración y se segregará la capacidad ociosa.

Generador del costo: Cantidad de horas demandadas de espacio físico y no la superficie afectada, ya que las divisiones internas son de similar superficie. La capacidad ociosa será considerada como un costo de estructura.

- c. **Servicios (Ser):** Incluye los importes de las facturas de teléfono, gas, agua y otros servicios públicos, que serán asignados a los segmentos del negocio en su parte variable según la facturación, y su componente fijo como gasto de estructura.

Generador del costo: Cantidad de horas demandas de espacio físico.

- d. **Materiales para los cursos (MC):** Compras en librerías para actividades didácticas o confección de informes y certificados.

Generador del costo: Cantidad de alumnos por curso. Costo exclusivo de la actividad de mantenimiento de cursos, que se relaciona únicamente con la línea educativa.

- e. **Refrigerio (Ref):** Es una política innovadora en la zona, atento a que una gran proporción de los alumnos asiste al instituto luego de dejar sus actividades educativas formales o laborales, y la merienda o el desayuno puede ser un impedimento para la asistencia o un aliciente para su abandono.

Generador del costo: Cantidad de alumnos por curso. Idem materiales para los cursos.

- f. **Movilidad (Mov):** Gastos en pasajes y el combustible que son necesarios para brindar los servicios fuera de las instalaciones o para realizar la gestión de nuevos clientes a los cuales se visita. Hasta el momento se asigna a la línea de traducción por la actividad de captación de clientes o trabajos de campo, o como costo de estructura por cuestiones de la empresa.

Generador del costo: Kilómetros recorridos de cada actividad según los viajes requeridos.

- g. **Gastos de traducción (GT):** Desembolsos realizados para cumplimentar todos los requisitos legales como son las certificaciones, validaciones y compra de material para la entrega de informes y certificados específicos.

Generador del costo: Costo directo de la actividad de traducción. El planteo es poder medir a partir del año 2016 el costo según nivel de complejidad de la traducción y de acuerdo a la normativa del Colegio de Traductores de Córdoba, siendo útil en este momento ver la participación total del mismo en la línea. Para las proyecciones se trabajará con un costo estimado por traducción simple de textos de estudiantes universitarios, la cual es la principal demanda en la actualidad y la cantidad de ellas.

- h. **Gastos de representación (GR):** Obsequios y eventos realizados para mejorar y fortalecer la imagen de la empresa con clientes claves para la firma, actuales o potenciales.

Generador del costo: Costo de estructura de la actividad de traducción e intermediación. En las proyecciones se destinará un monto estimativo presupuestado para dichas actividades, basado en la cantidad de clientes esperados que puedan justificarlo.

- i. **Publicidad (Pub):** Actividades destinadas a dar a conocer la organización y ampliar el horizonte de presencia en la zona.

Generador del costo: Costo de estructura, que al igual que los gastos de representación serán presupuestados en el diseño del año lectivo.

- j. **Bienes de uso y reparaciones (BUR):** Gastos destinados a la inversión y mantenimiento, que tuvo una importante participación en los primeros dos años y medio de vida de la institución, período en el cual logró la capacidad tecnológica y de infraestructura deseada. Se clasificarán en bienes demandados por la actividad educativa únicamente, y los bienes de uso de la empresa con afectación indistinta, que decantarán en la actividad de mantenimiento

Generador del costo: Costo de estructura de la línea educativa, o de la empresa.

- k. **Honorarios (Hon):** Desembolsos realizados por contratación profesional, principalmente abogados para consultas sobre trabajos con empresas y el contador de la firma. Será consumido por la actividad de traducción e intermediación si se relacionan a cuestiones técnicas de un trabajo determinado, o los gastos de estructura cuando se refieran a pagos al contador y cuestiones legales de la empresa como organización, mediante la asignación a la actividad de administración.

Generador del costo: Dado que existen comprobantes que respaldan estas operaciones es posible determinar cuánto debe asignarse a una actividad en particular.

- l. **Intereses (Int):** Pagos por la financiación en la adquisición de bienes que se clasifican en dos grandes grupos, los bienes de uso demandados por la actividad educativa únicamente, y los bienes de uso de la empresa, con afectación indistinta que decantarán en la actividad de mantenimiento.

Generador del costo: Montos de financiación requeridos por cada actividad. En el caso de la actividad educativa, será un costo de estructura de esa línea.

- m. **Gastos generales GG):** Gastos que no se pueden clasificar en alguno de los grupos de costos mencionados anteriormente y tienen una participación muy reducida en los costos totales de la empresa.

Generador del costo: Serán considerados como un costo propio de la administración, que a su vez es una actividad generadora de costos de estructura.

Los importes de cada costo, se presentan en tabla N° 2, con los correspondientes al período 2012 a 2015, aunque en los puntos siguientes sólo se emplearán los del año 2015 para la explicación de los sucesivos pasos llevados a cabo en la aplicación del método. Se decide limitar el análisis ya que el estudio estará centrado en conocer el estado actual de la empresa, su estructura de costos y el contexto en el que se encuentra inmersa, a la vez que se considera la evolución para facilitar y robustecer las conclusiones que se obtengan. En el gráfico N° 3 se observan con mayor claridad la proporción de los principales costos sobre el total anual para el 2015, con una clara preponderancia de los sueldos del personal.

2: Montos anuales de cada categoría de gasto.

Categoría de gasto	2012	2013	2014	2015	% 2015
Mano de obra	41.778	83.449	168.275	253.780	75,5%
Materiales para cursos	4.122	5.056	8.576	8.903	2,6%
Alquiler	13.000	17.800	20.200	22.176	6,6%
Compras de Bs Uso y Reparaciones	14.143	4.540	11.000	7.946	2,4%
Servicios	3.621	6.615	8.987	11.607	3,5%
Refrigerio	1.858	1.176	1.495	1.812	0,5%
Honorarios	2.620	6.243	11.619	7.958	2,4%
Movilidad	1.215	1.710	5.280	2.251	0,7%
Publicidad	1.212	2.430	2.725	3.279	1,0%
Gastos de traducciones	1.670	11.350	11.921	6.443	1,9%
Gastos de representación	1.169	2.026	2.715	970	0,3%
Gastos Generales	459	2.847	2.071	2.461	0,7%
Intereses	3.502	1.251	2.085	4.577	1,4%
	91.058	147.502	258.826	336.074	

Gráfico de elaboración propia

En un repaso general por la evolución del Instituto desde sus inicios, es evidente un incremento general de los costos, acorde al crecimiento que tuvo en la cantidad de alumnos y clientes, lo que tiene mayor impacto en el rubro mano de obra e inversiones. Materiales para el curso no ha tenido la misma tendencia, ya que en este último año la propuesta fue el cobro anticipado de un plus en la

matriculación para la adquisición del total del utilitario necesario para el año lectivo, como medida de protección al proceso inflacionario. De esta manera se logró una importante reducción con buena aceptación por parte de los alumnos para el desembolso extra.

3: Principales rubros de costos 2015

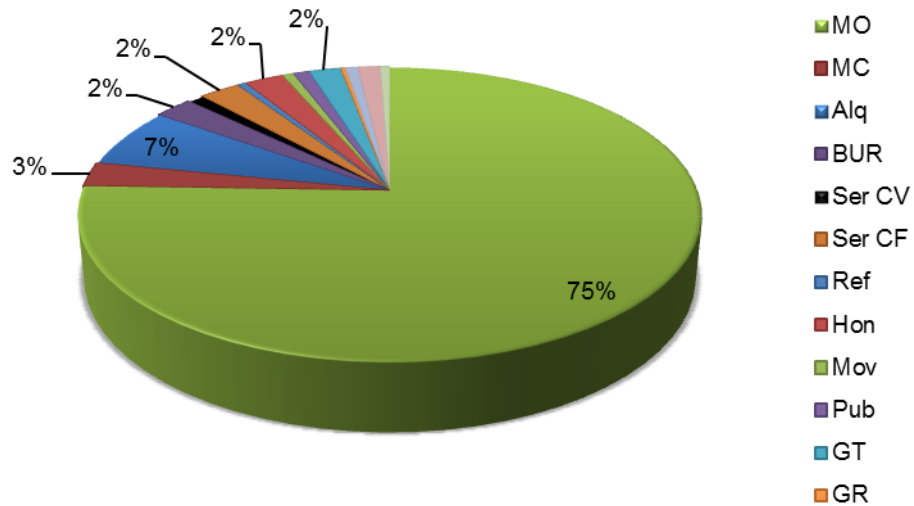


Gráfico de elaboración propia

Los bienes de uso, en otro sentido, muestran una estrategia de mejora en las instalaciones y compra de equipamiento de forma bianual, con un gran desembolso en 2012 y 2014, que se espera dentro de la estructura actual no volver a llevar adelante ya que se alcanzó el nivel deseado de infraestructura.

En concordancia con la reducción de trabajos en traducción e intermediación, se observa una caída en los gastos de movilidad, traducción y representación, ya que guardan relación directa con esta actividad y su volumen de trabajos.

2. Aplicación del sistema de costeo.

2.1. Costos de estructura.

La asignación de los grupos de costos a las diferentes tareas se plasmó a través de la estrategia de ampliar la atención en la cadena de valor, extendiendo el alcance de las acciones para lograr un seguimiento y una experiencia de consumo que sea diferencial para el cliente, en pos de su conseguir su fidelización.

Básicamente se han podido identificar cuatro actividades principales que hacen de soporte transversal a la empresa, las cuales insumen más de un grupo de costos y serán a su vez consumidas por las líneas de servicios como costo variable o de estructura, según corresponda, junto a los demás grupos de gastos. El diseño escogido en este trabajo distingue:

a) Mantenimiento de clases (Mant CI): Incluye los gastos necesarios para el desenvolvimiento diario de las diferentes modalidades de cursado, por lo que sólo estará relacionada a las líneas educativas, asignándose de acuerdo a la cantidad de alumnos.

Categorías de gasto relacionadas: Materiales para cursos y refrigerio.

b) Captación de clientes (CCI): Aquí se agruparon los costos originados en la búsqueda de nuevos clientes para la empresa a través de la visita personal o la exploración de posibles oportunidades de trabajo, como pueden ser licitaciones, reuniones o clasificados en medios de comunicación. En este último año se decidió incrementar drásticamente la cantidad de horas destinadas a dicha tarea, asignando personal según un cronograma predeterminado.

Categorías de gasto relacionadas: Mano de obra destinada a tal tarea, proporción del alquiler correspondiente a las horas de uso de las instalaciones y gastos de movilidad acaecidos.

c) Mantenimiento de las instalaciones (Mant Inst): Insume los grupos de costos necesarios para el sostenimiento del material edilicio y las instalaciones, equipamiento tecnológico principalmente. Ya que existen

ciertos bienes de uso que son empleados únicamente en la línea educativa, se tratarán como un costo de estructura de dicho segmento para obtener el margen neto de los servicios educativos, mientras que el componente restante, de uso general para la organización, se presenta como un costo de estructura del instituto.

Categorías de gasto relacionadas: Bienes de uso y reparaciones, y los intereses generados por su compra financiada.

d) Administración (Adm): Es la actividad que más grupos de costos insume y se presenta como un costo de estructura de la empresa, insumiendo los gastos necesarios para garantizar el correcto desenvolvimiento diario de la organización.

Categorías de gasto relacionadas: Mano de obra destinada a dicha actividad, el alquiler, servicios, honorarios por cuestiones legales que hacen a la empresa o al contador, y los gastos generales.

La relación determinada entre estas actividades y los grupos de costos se expone en tabla N° 4, en la cual se combinan matrices EAD y APD, identificando la existencia de la dependencia inter-variables con “✓”, lo que permite una rápida visualización de la estructura de costos. A la derecha se transcribieron la cantidad de cada generador de costos para ofrecer a continuación el coeficiente de asignación que se aplica al monto total del grupo de costo. Al final están los importes rastreados/asignados a cada actividad por línea de servicio o como costo de estructura.

Se puede observar que la presentación respeta la estructura del estado de resultados, mostrando en la parte superior aquellos gastos que son asignables a cada línea de actividad, y que para facilitar su posterior lectura es preferible resumirlos en una sola línea.

Como se mencionó anteriormente, el mantenimiento de las instalaciones está desglosado, ya que el funcionamiento de los servicios educativos difiere notablemente de la educación, por lo que de analizar la discontinuación de los

primeros permitiría ahorrar dicha participación del gasto, a la vez que no son originados por la otra línea de servicio, no debiendo cargarse a ella esos costos.

4: Matrices de asignación de actividades transversales.

Actividad	Línea de Servicio			
	TI	CE	CP	CC
MaC		✓	✓	✓
MC		✓	✓	✓
Ref		✓	✓	✓
CCI	✓	✓	✓	✓
Mov	✓			
Mov	✓	✓	✓	✓
Alq	✓	✓	✓	✓
Mant Edu			✓	
BUR			✓	
Int			✓	
Adm			✓	
Mov		✓		
Alq		✓		
Hon		✓		
GG		✓		
Mant Emp			✓	
BUR			✓	
Int			✓	

Actividad	Línea de Servicio			
	TI	CE	CP	CC
MaC				
MC		12	35	99
Ref		12	35	99
CCI				
Mov	160			
MO	180	40	20	50
Alq	173	38	19	48
Mant Edu				
BUR				\$ 6.052,00
Int				\$ 1.144,00
Adm				
MO		370		
Alq		370		
Hon				\$ 7.058,00
GG				100%
Mant Emp				
BUR				\$ 1.894,00
Int				\$ 3.433,00

Actividad	Línea de Servicio			
	TI	CE	CP	CC
MaC				
MC		0,08	0,24	0,68
Ref		0,08	0,24	0,68
CCI				
Mov	0,30			
MO	0,046	0,010	0,005	0,013
Alq	0,020	0,004	0,002	0,005
Mant Edu				
BUR				\$ 6.052,00
Int				\$ 1.144,00
Adm				
MO		0,10		
Alq		0,04		
Hon				\$ 7.058,00
GG				100%
Mant Emp				
BUR				\$ 1.894,00
Int				\$ 3.433,00

Actividad	Línea de Servicio			
	TI	CE	CP	CC
MaC		881	2.568	7.266
MC		732	2.134	6.037
Ref		149	434	1.229
CCI	12.863	2.708	1.354	3.386
Mov	673			
MO	11.752	2.612	1.306	3.264
Alq	438	96	48	122
Mant Edu				7.196
BUR				6.052
Int				1.144
Adm				34.613
MO				24.157
Alq				937
Hon				7.058
GG				2.461
Mant Emp				5.327
BUR				1.894
Int				3.433

Gráfico de elaboración propia

Administración es la actividad que mayores costos tiene asignados, poco más de \$34 mil, lo que representa aproximadamente un 10% de los costos de la empresa. Esto se debe principalmente al alto precio pagado a la mano de obra y por la locación del inmueble, que no tienen gran posibilidad de ser reducidos a excepción de ser tercerizada. Comparativamente con los ingresos del instituto, su porcentaje de participación es del 9% para el año 2015, lo que implica una reducción con respecto al 10,5% del promedio anual del período 2013-2014.

En cuanto al mantenimiento de las clases, su costo representa un 3% aproximado de los costos totales y un porcentaje similar con respecto a los ingresos generados por la línea educativa total, que al ser un costo completamente variable con respecto a la cantidad de alumnos, dicha proporción debiera ser constante a lo largo del tiempo, aunque se observa una reducción con respecto al promedio del período 2013/14, el cual era ligeramente superior al 4%.

La actividad de mantenimiento de las instalaciones ronda un 3% de los ingresos de la empresa, y un medio punto más de los gastos totales, considerando ambos desgloses. Por último, la captación de clientes tiene una

incidencia del 5% sobre los ingresos por servicios de la empresa, habiéndosele asignado el 6% de los costos totales de la empresa.

2.2. Costos de las líneas de servicios.

En líneas generales, para la determinación de los productos se distinguen dos grandes áreas de trabajo que son la educación por una parte y la traducción e intermediación por otra. Ésta última se tratará como una línea particular, mientras que la educación se desglosará en tres grupos bastante diferenciados en cuanto a los precios establecidos y la necesidad de especialización del personal asignado: capacitación empresarial, brindada en modalidad *in company* o en las mismas instalaciones del instituto, la capacitación particular a individuos según necesidades específicas, y la capacitación por cursos de hasta siete alumnos, con programas estándares.

Utilizando la misma metodología del punto anterior se obtuvo el costo total de las líneas de servicios que tiene la empresa. Esto se hace a través de una matriz que relaciona los grupos de costos y las actividades transversales con los segmentos del negocio, cuya elaboración para el año 2015 es la que se expone en la tabla N° 5.

5: Matriz de costeo de líneas de servicios y la empresa.

<i>2.015</i>	II	CE	CP	CC	
MO	✓	✓	✓	✓	
Mant. Clases		✓	✓	✓	
Ser CV	✓	✓	✓	✓	
GT	✓				
CV	✓	✓	✓	✓	
Alq	✓	✓	✓	✓	
Hon	✓				
Mov	✓				
GR	✓				
CCI	✓	✓	✓	✓	
CLS	✓	✓	✓	✓	

<i>2.015</i>	II	CE	CP	CC	TOTLineas
MO	16.192	14.103	15.865	164.529	210.689
Mant. Clases		881	2.568	7.266	10.715
Ser CV	42	220	255	2.723	3.240
GT	6.443				6.443
CV	22.677	15.204	18.688	174.518	231.087
Alq	620	532	615	6.379	8.146
Hon	900	0	0	0	900
Mov	168	0	0	0	168
GR	970	0	0	0	970
CCI	12.863	2.708	1.354	3.386	20.311
CLS	15.521	3.240	1.969	9.765	30.495

Gráfico de elaboración propia

Primeramente se marcan las dependencias existentes a partir de las cuales, utilizando los generadores del costo estipulados en el punto 1 del capítulo N° 3, se obtiene la asignación de valores monetarios a cada línea de servicio cuando corresponda, los que están volcados en la tabla de la derecha. Aquí se han trasladado los importes de las actividades de mantenimiento de clases, y la captación de clientes, a la vez que se incorporan otros grupos de costos.

Se clasifican los costos en variables o fijos, incluyendo en los primeros la mano de obra, el mantenimiento de las clases, los servicios por su componente variable y los gastos de traducción. Todos ellos tienen un comportamiento directamente relacionado con el volumen de actividad y su sumatoria permitirá calcular a continuación el margen de contribución.

Del total de costos de la empresa han sido identificados como variables un 70%, del cual un 90% está compuesto por el pago al personal, el que a su vez representa cuatro quintos del desembolso en el rubro mano de obra. Sobre el total de la mano de obra, 78% es absorbido por los cursos de capacitación grupal, los que generan mayor masa de ingresos. Las restantes tres líneas tienen una carga monetaria similar en este rubro.

En lo que se refiere a las líneas educativas, éstas poseen una estructura equivalente de alrededor un 85-90% del gasto variable destinado a pagar sueldos, un 5-10% en mantenimiento de las clases y punto restante en servicios. En cuanto a la línea de traducción e intermediación, la participación de la mano de obra sobre el costo variable desciende a un 70%, acompañado de los gastos de traducción que oscilan en un 28% y dependen en gran medida del nivel de complejidad del trabajo, ya que los gastos en el Colegio de Traductores de Córdoba están vinculados a la cantidad de palabras, nivel de especialidad requerido, etc.

Los costos no variables son mayores en la línea de traducción dado que aquí son insumidos tres grupos de costos que no tienen participación en la educación. Éstos son los honorarios por consultas puntuales sobre un trabajo, los gastos de movilidad para trabajos de campo, y los gastos de representación con clientes claves.

Además se incluyen como gastos comunes a las cuatro líneas el alquiler por las horas de uso de las instalaciones y los originados en la actividad de captación de clientes.

La mayor participación del costo fijo está representada por la captación de clientes cuyo valor equivale a dos tercios de su total, y en un 60% es asignado a la línea de traducción e intermediación. En segundo lugar, el alquiler explica un 27% de los costos fijos, siendo asignados en esta sección un 36,5% de la erogación total de este rubro. La educación, en particular, tiene la mayor demanda de espacio físico y por ello absorbe poco más del 92% de dicha línea en la tabla, ya que hay trabajos correspondientes a traducción que son realizados fuera de las instalaciones.

Los costos totales asignados a las líneas se componen de un 12% de costo fijo y un 82% de costo variable, los que se pueden apreciar en la tabla N° 6 por cada línea en particular, observándose la alta demanda de gastos por parte de la capacitación por cursos, acorde al nivel de ingreso comparativo con los demás servicios, y seguido por la traducción e intermediación de la cual no se puede aseverar lo mismo.

6 Participación de CV y CF por línea.

	II	CE	CP	CC	TOT Lineas
CV	9%	6%	7%	67%	88%
CLS	6%	1%	1%	4%	12%
C TOTL	15%	7%	8%	70%	

Gráfico de elaboración propia

2.3. Costos de estructura.

Una vez rastreados y asignados los gastos correspondientes a las actividades transversales a las líneas, que luego son reasignadas a ellas en el siguiente paso, se continuó con la determinación de los costos de cada servicio ofertado, restando analizar los costos de estructura de la empresa que no guardan relación con una líneas específica de actividad en la organización. Éstos permiten arribar

al resultado final empresarial deduciéndolo del margen aportado por la operatoria integrada de las líneas de servicios.

En este momento se diferencian, como se ha mencionado anteriormente, los costos de estructura de la actividad educativa en particular, de los ocurridos por la actividad general del instituto.

En el primer caso la única asignación es la actividad de mantenimiento de instalaciones, ya que este grupo de bienes de uso está afectado específicamente a tareas del rubro educación y como su monto es de alrededor del 2% sobre el total de costos, merece ser incluido en esta sección. Será sustraído del margen que aporten las líneas de capacitación empresarial, particular y por cursos en conjunto. En tabla N° 7 se observa el importe de dicha actividad, y su participación por línea.

7 Costos de estructura de educación.

<u>2.015</u>	Costos de Estructura Edu				TOT Edu
	TI	CE	CP	CC	
Mant Inst Línea			7.196		7.196

Gráfico de elaboración propia

En otro sentido, e incluyendo la actividad de mantenimiento de instalaciones, pero ya de carácter general de la institución, están los costos de estructura empresaria, cuyo comportamiento es fijo con respecto a cambios en la cantidad de clientes y alumnos con la capacidad actual. Su asignación se aprecia en la tabla N° 8 con los importes por cada concepto.

Incluye además de la ya mencionada actividad transversal, la administración, que agrupa a los costos oportunamente asignados a ella, y que representa poco más de la mitad de los costos de estructura empresaria (53%), seguida del alquiler ocioso por las horas de inactividad en los espacios físicos que explica otro 19% del rubro. Además, cabe aclarar que el importe volcado en dicha línea de la tabla representa casi un 56% del costo total en locación, por lo que se estaría hablando de un aprovechamiento de prácticamente la mitad de su capacidad.

8 Costos de estructura empresarial

<u>2.015</u>	Costos de Estructura Emp				TOTLineas
	TI	CE	CP	CC	
Adm		34.613			34.613
Manten		5.327			5.327
Alq Ocioso		12.389			12.389
Ser CF		8.366			8.366
Mov		1.410			1.410
Pub		3.279			3.279
CEEmp		65.384			65.384

Gráfico de elaboración propia

En la tercera ubicación por mayor participación se destacan los servicios por su parte fija con un porcentaje ligeramente superior al 12,5% seguidos del mantenimiento con 8% y la publicidad con 5%.

Ahora bien, tomando estos gastos y agrupándolos a los costos fijos de cada una de las líneas, el total de costos fijos asciende a \$103.075, lo que implica que prácticamente un 30% de los costos de la empresa son fijos y el restante 70%, variables. La principal causa de este fenómeno es la importante participación del gasto en mano de obra, que al representar el 76% de los costos totales de la empresa sólo tiene un 17% que se comporta como costo fijo al ser asignado a tareas de administración y captación de clientes. En contrapartida, el mayor costo fijo que soporta la empresa es el alquiler, que ronda un décimo del gasto en personal, no existiendo otro grupo de gasto que tenga una incidencia tan importante en la asignación.

3. Estado de resultados por segmentos del negocio.

Incorporando los ingresos del instituto al análisis de los costos se puede elaborar el estado de resultados, utilizando a tal fin el mismo esquema que se planteó al identificar los segmentos del negocio y presentar el total por rubros de la empresa en general. El mismo se vuelca en la tabla N° 9.

9. Estado de resultados por segmentos del negocio 2015

<i>2.015</i>	II	CE	CP	CC	TOTLineas
Ing	20.370	35.982	69.430	245.585	371.367
MO	-16.192	-14.103	-15.865	-164.529	-210.689
Mant. Clases		-881	-2.568	-7.266	-10.715
Ser CV	-42	-220	-255	-2.723	-3.240
GT	-6.443				-6.443
CV	-22.677	-15.204	-18.688	-174.518	-231.087
CMg	-2.307	20.778	50.742	71.067	140.280
Alq	-620	-532	-615	-6.379	-8.146
Hon	-900				-900
Mov	-168				-168
GR	-970				-970
CCI	-12.863	-2.708	-1.354	-3.386	-20.311
CLS	-15.521	-3.240	-1.969	-9.765	-30.495
MgN LS	-17.828	17.538	48.773	61.302	109.785
Costos de Estructura					
Mant Inst Línea			-7.196		-7.196
MgN II/Edu	-17.828		120.417		102.589
Adm		-34.613			-34.613
Manten		-5.327			-5.327
Alq Ocioso		-12.389			-12.389
Ser CF		-8.366			-8.366
Mov		-1.410			-1.410
Pub		-3.279			-3.279
CE Emp		-65.384			-65.384
Mg Neto Emp		37.205			37.205

Tabla de elaboración propia

El desglose escogido detrae de los ingresos en primera instancia los costos variables para obtener el denominado margen de contribución que es positivo para las líneas educativas y no así en la traducción e intermediación; y a continuación se presentan los costos fijos de las líneas de servicio para calcular su margen neto. Hasta este punto el análisis puede ser realizado por línea de servicio y permite la comparación entre ellas para evaluar un rediseño de la oferta.

En otro apartado se muestran los costos de estructura que se diferencian en costos de estructura de la línea educativa, para obtener el margen neto de dicha actividad, y a continuación los costos estructurales de la empresa, que son detraídos de los márgenes aportados por traducción e intermediación y educación, arrojando en esta última línea el margen neto de la empresa. Con esta información ya es posible medir el desempeño de la organización como tal y evaluar cambios a nivel estratégico o reducción de costos en su estructura, aunque su efecto estará dado sobre el total de los servicios ofrecidos.

En líneas generales, la reducción de los ingresos totales de la empresa sufre un fuerte detrimento con los costos variables, que impactan en una contribución marginal del 38%, la cual disminuye a 29,5% en la sumatoria de márgenes netos por líneas de servicio. Finalmente decanta en el resultado neto de la empresa con un margen de utilidad final del 10%, donde tienen fuerte participación el alquiler ocioso y la administración del instituto.

Para mayor información se presenta en el anexo, en tablas N° 12, N° 14 y N° 16 los estados de resultados por el período 2012 a 2014.

4. Resumen de costos, ingresos, y márgenes de contribución y netos.

En tabla N° 10 se resumen las principales líneas del estado de resultados del año 2015, discriminando la información por líneas de servicio, agrupando las actividades educativas y ofreciendo el total del instituto, en miles de pesos para una fácil lectura. En tabla N° 11 se muestra el porcentaje obtenido al contrastar cada valor de la tabla anterior sobre el total de ingresos por línea de servicio y sobre el total de la empresa para esa medición, facilitando la comparación de las diversas actividades.

El indicador de mayor relevancia en este caso es el margen de contribución, el cual permite vislumbrar si un segmento del negocio no está siendo capaz de cubrir los costos variables que genera, lo que se da en el caso de la traducción e intermediación con una contribución marginal del -11% sobre el total de ingresos

de la línea, ya que los costos variables en este caso son de \$23 mil mientras que los ingresos totalizan poco más de \$20 mil. Además, si se le incorporan todos los costos de la línea de servicio, su rendimiento negativo se amplía a un -88% del total de ingresos generados. Dicho salto se explica por el pequeño volumen de entradas de dinero obtenidos durante el año, alcanzando nominalmente montos del año 2013 cuando la inflación acumulada fue del 30% anual en dicho período.

10 Costos, ingresos y márgenes 2015

Cifras en m\$	2015					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	371	20	351	36	69	246
CV	231	23	208	15	19	175
CT	334	38	231	18	21	184
CMg	140	-2	143	21	51	71
MgN	37	-18	120	18	49	61

Tabla de elaboración propia

11 Comparación sobre ingresos y totales de la empresa.

Cifras en m\$	2015 - % Sobre ingresos					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
CV	62%	111%	59%	42%	27%	71%
CT	90%	188%	66%	51%	30%	75%
CMg	38%	-11%	41%	58%	73%	29%
MgN	10%	-88%	34%	49%	70%	25%

Cifras en m\$	2015 - % Sobre total de la empresa				
	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	5%	95%	10%	19%	66%
CV	10%	90%	7%	8%	76%
CT	11%	69%	6%	6%	55%
CMg	-2%	102%	15%	36%	51%
MgN	-48%	324%	47%	131%	165%

Tabla de elaboración propia

Sin embargo, esto no ocurre en las líneas educativas cuyos márgenes de contribución son de \$21, \$51 y \$71 en miles de pesos para la capacitación empresarial, particular y por cursos, respectivamente, lo que equivale a un 58%, 73% y 29%, en ese orden, de los ingresos obtenidos para cada servicio. La

educación que se brinda a alumnos particulares tiene una contribución marginal más alta que los cursos dado que aquí tienen mayor incidencia los costos fijos, y los requeridos para llevar a cabo estas clases es menor que en los grupos de varios alumnos, a la vez que su precio por hora es más caro.

En síntesis, la línea que estaría brindando mayor beneficio al sostenimiento de costos fijos en la institución sin considerar el monto de ingresos, es la capacitación particular seguida de la modalidad empresarial, las que a su vez generan un margen neto de aproximadamente un 50% si se computan conjuntamente. En contrapartida, las clases por cursos generan un margen neto del 25% que está por encima del 20% deseado por la administradora, la que si se evalúa combinada con las demás actividades de la línea educativa promedian una contribución marginal de alrededor del 40%, y detrayéndoles los costos de estructura que ellas demandan un margen neto de utilidad de unos seis puntos menos (34%), cumpliendo con las exigencias estipuladas.

Sin embargo hay que atender al volumen de ventas que representa la capacitación por cursos, ya que siendo casi dos veces lo obtenido en las restantes tres líneas, no sería viable su reducción en cuanto a nivel de actividad de manera significativa. Además la posibilidad de captar más mercado en las otras áreas es mucho más dificultosa, y probablemente en la capacitación empresarial y traducción prácticamente imposible en el contexto actual de Argentina. Por ello sería prudente atender no tanto al margen de contribución sino al volumen de ingresos, ya que la contribución marginal es positiva y cumple con los parámetros requeridos en cualquiera de las líneas educativas, siendo útil a la hora de priorizar la dedicación de factores inutilizados a nuevas actividades, pero no para evaluar discontinuaciones de líneas de servicio.

Extendiendo dicho análisis a la empresa como unidad e incorporando por ende los costos de estructura que ella demanda, se observa una significativa reducción del margen neto final ya que el margen de contribución surge por sumatoria de los obtenidos en cada línea y se mantiene en el orden del 38% para el año 2015, mientras que el otro indicador sólo se sitúa en un 10% sobre el total de ingresos generados, como se analizaba en el punto anterior. Explica esta disminución el importante gasto en administración por el peso de la mano de obra

y el alquiler ocioso, que alcanzan un 46% del resultado neto de las líneas, por lo que la atención debería estar centrada en optimizar la administración y reducir las horas de personal que se avoca a dicha tarea.

En términos generales se podría concluir que el instituto es una empresa rentable con un margen de utilidad del orden del 10%, el cual supone un alza de tres puntos anuales entre los últimos dos años. La principal actividad generadora de flujos de fondos es la línea educativa, que está representada por la capacitación por cursos con un margen de contribución del orden del 30%, seguido de la capacitación particular que se concentra en los primeros y últimos meses del año escolar. Éstos se complementan con la capacitación empresarial, de muy buen desempeño en base a los costos demandados, los que en conjunto sirvieron de soporte a la traducción e intermediación y haciendo necesario evaluar su continuación, o al menos, el esfuerzo dedicado a ampliar el nivel de actividad en esta línea, a la vez que sería importante disminuir los costos generales de la empresa en pos de incrementar el rendimiento de la organización con un objetivo del 20%, alcanzando de este modo la meta propuesta. Dicha reducción estaría centrada en aumentar el aprovechamiento del alquiler y optimizar la administración, ya que son los principales rubros en los costos de estructura.

En cuanto al establecimiento de precios basado en costos, el mismo está diseñado en la planilla de cálculo adjunta, donde cargando los valores proyectados para cada grupo de costo y las estimaciones de cantidad de clientes/alumnos, se puede obtener un costo unitario presupuestado, sobre el que se carga un margen de ganancia. Éste sería un valor sugerido que permitiría manejar el margen de utilidad final de la empresa no desde el punto de vista de administración de costos, sino a partir de ellos trabajar el margen de utilidad para lograr el objetivo, método que debe emplearse con suma cautela de acuerdo al mercado.

Dado que la hoja de cálculo estará disponible para ir modificándose en cualquier momento, es recomendable su actualización periódica, convirtiendo ciertos costos presupuestados en costos históricos, para de esta manera tener un valor sugerido más preciso además de la posibilidad de medir las variaciones entre ambos tipos de costos para mejorar las proyecciones.

Capítulo N° 4: Conclusiones.

5. Estructura de costos de la empresa y recomendaciones

Phoenix English Institute posee una estructura de costos propia de una empresa de servicios con una alta dependencia entre cada actividad, grupos de costo y las diversas líneas de servicios, lo que complica la rápida determinación de los costos en que incurre cada una de ellas. Por ello se debió proceder a optar por un método de asignación, escogiendo para tal fin el costeo basado en actividades que permite captar el funcionamiento de la organización y explicarlo en términos de sus procesos de trabajo. Sin embargo, dado el precario nivel del sistema de información, el cual es prácticamente nulo en la actualidad, se entendió la necesidad de una implementación gradual del mismo, adoptando parcialmente de esta manera la metodología propuesta por Roztocki, Porter, Thomas y LaScola Needy (2004).

En términos generales se observa en el análisis sobre los períodos anuales que parten del año 2012 un mejoramiento en el rendimiento total de la empresa, alcanzando a partir del cuarto año un nivel de ingresos satisfactorio y acorde a las expectativas, pero que no se adecúa al perfil de especialización que su titular desea. La causa de esto no está en los esfuerzos realizados por la empresa, la cual ha intensificado las labores de búsqueda de clientes y el trabajo de la imagen como “centro de traducción e intermediación”, sino en un proceso económico y político imperante en Argentina, que afecta al sector empresarial que es el mercado objetivo.

Considerando los tips destacados en el análisis cualitativo se recomienda en el corto plazo ser flexibles con la estrategia estipulada, ya que existe la oportunidad de desarrollarla en otro contexto político, debido a la creciente demanda especializada a nivel mundial y destinando en la programación del año 2016 los recursos a las actividades de educación que reportan una rentabilidad positiva. El principal limitante que pudiera condicionar el nivel de actividad en este rubro sería el espacio físico, pero la capacidad de este recurso aún no ha sido

agotada. Otro proceso que sustentaría esta decisión es la posibilidad de incrementar la captación de la demanda insatisfecha no retenida por la competencia, además de ser el segmento en que la empresa es más eficiente y no necesitaría grandes esfuerzos de adaptación, como sí lo es la traducción e intermediación.

Es destacable además el nivel de formación del personal, el que al estar compuesto de Traductores Públicos con título oficial, permite contar con mano de obra calificada para educar a sus alumnos y afrontar trabajos de su especialidad, otorgándole flexibilidad en el destino del recurso humano, lo que se traslada en un mayor desembolso en dicho grupo de costo a través de un precio por hora superior en los servicios de educación.

La existencia de un mayor costo variable en su estructura (ver gráfico N° 12), superior a la del mercado, es absorbido por el diferencial de precio que establece. La política implementada permite obtener un margen de contribución positivo en el área de educación, que supera el 40%, por lo que la atención debería dirigirse hacia ésta línea de servicio. En particular, de ser posible, es recomendable incrementar los tiempos en capacitación particular para hacer un mejor aprovechamiento de los costos variables que se generarían, optimizando el uso de los recursos instalados.

A pesar de lo analizado, no se aconseja la eliminación de la línea de servicios de traducción e intermediación, ya que en la actualidad Phoenix es la única institución en la zona que ofrece en su cartera estos servicios, brindando la oportunidad de generar ingresos extras en el corto plazo, sobre todo hacia finales de año con la elaboración de tesis de carreras de grado o traducciones puntuales en las empresas que componen el polo fabril de la ciudad donde se ubica. Lo que sí sería prudente reestructurar es la búsqueda de clientes y las tareas de servicio de post venta en ese sentido (reducir los costos de las líneas de servicio en el gráfico N° 12) ya que los trabajos que se pueden conseguir son de carácter ocasional, requiriendo por lo tanto menos labor en la gestión de la calidad. Una alternativa que se basaría en la combinación de dos áreas de actividad, es incluir en la clase particular la traducción de aquellos trabajos que sean de mínima complejidad, como es el caso de resúmenes de trabajos académicos,

instrucciones de manuales o textos de estudio, para de esta manera garantizar un precio que se regiría por el valor hora de un docente, y no por el precio por palabra normado por el Colegio de Traductores, que es notablemente inferior.

Considerando la contribución marginal de cada línea y el alto costo en mano de obra y alquileres, es necesario reducir la captación de trabajos priorizando aquellos que no se originen en la búsqueda activa. Además, podría pensarse una sublocación o la realización de otras actividades en el espacio físico ocioso, que si bien no generen beneficios al menos ayuden a soportar parte del gasto y conviertan un porcentaje del costo de estructura en costo de una nueva línea que puede llegar a generar una contribución marginal positiva. Esto se asemejaría a convertir costos de estructura, en rojo en el gráfico N° 12, en costo variable, a la vez que se incrementaría el volumen de ingresos, aumentando el margen neto final. Si se compara el total del valor de locación con la cantidad de horas en un año, el precio por hora del alquiler es de sólo \$2,50 por lo que el monto demandado para amortizar parte de ese gasto unitario es muy bajo y permite ofrecer un buen precio a terceros.

Por último, se recomienda realizar un trabajo de análisis sobre el sistema de administración, debido a que hacer más eficiente dicha tarea redundaría en una importante reducción de costos estructurales, lo que estaría en línea con el objetivo de buscar áreas a optimizar. Aquí se podrían discontinuar tareas innecesarias, dedicando parte de ese esfuerzo a actividades de corte más estratégico, disminuyendo el tamaño de los costos fijos en el gráfico N° 12 que sería convertido en margen neto.

12: Composición del Estado de Resultados 2015

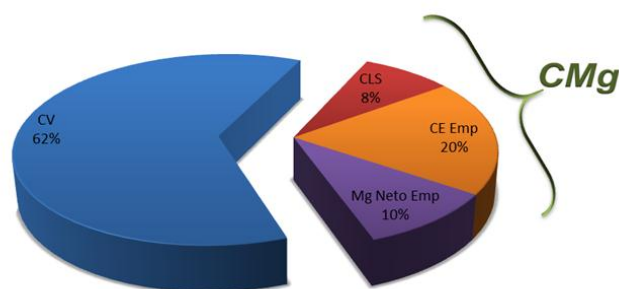


Tabla de elaboración propia

C. APÉNDICE

13 Estado de resultados – Año 2012.

2.012	TI	CE	CP	CC	TOT Líneas
Ing	2.211	4.140	6.585	73.821	86.757
MO	-2.271	-2.919	-1.654	-27.149	-33.993
Mant. Cursos		-206	-1.031	-4.743	-5.980
MC		-142	-711	-3.269	-4.122
Ref		-64	-320	-1.474	-1.858
Ser CV	-32	-36	-58	-636	-761
GT	-1.670				-1.670
CV	-3.972	-3.161	-2.743	-32.528	-42.405
CMg	-1.761	979	3.842	41.293	44.352
Alq	-104	-91	-119	-1.242	-1.555
Hon	0				0
Mov	0				0
GR	-1.169				-1.169
CCI	-832	-334	0	-1.003	-2.169
Mov	-164				
MO	-649	-324	0	-973	-1.946
Alq	-20	-10	0	-30	-59
CLS	-2.105	-425	-119	-2.245	-4.893
MgN LS	-3.866	554	3.723	39.048	39.459
Costos de Estructura					
BUR			-8.207		-8.207
Int			-469		-469
Mant Inst Línea			-8.676		-8.676
MgN TI/Edu	-3.866		34.649		30.783
Adm		-9.185			-9.185
MO		-5.839			-5.839
Alq		-267			-267
Hon		-2.620			-2.620
GG		-459			-459
Manten		-8.969			-8.969
BUR		-5.936			-5.936
Int		-3.033			-3.033
Alq Ocioso		-11.118			-11.118
Ser CF		-2.860			-2.860
Mov		-1.051			-1.051
Pub		-1.212			-1.212
CE		-34.395			-34.395
Mg Neto		-3.612			-3.612

Tabla de elaboración propia

14 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2012.

Cifras en m\$	2012					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	86.757	2.211	84.546	4.140	6.585	73.821
CV	42.405	3.972	38.432	3.161	2.743	32.528
CT	90.369	6.077	49.897	3.586	2.862	34.773
CMg	44.352	-1.761	46.114	979	3.842	41.293
MgN	-3.612	-3.866	34.649	554	3.723	39.048

Cifras en m\$	% Sobre ingresos					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
CV	49%	180%	45%	76%	42%	44%
CT	104%	275%	59%	87%	43%	47%
CMg	51%	-80%	55%	24%	58%	56%
MgN	-4%	-175%	41%	13%	57%	53%

Cifras en m\$	% Sobre total de la empresa				
	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	3%	97%	5%	8%	85%
CV	9%	91%	7%	6%	77%
CT	7%	55%	4%	3%	38%
CMg	-4%	104%	2%	9%	93%
MgN	-107%	959%	15%	103%	1081%

Tabla de elaboración propia

15 Estado de resultados – Año 2013.

2.013	TI	CE	CP	CC	TOT Líneas
Ing	22.244	6.060	34.350	104.759	167.413
MO	-5.512	-4.945	-4.012	-55.606	-70.074
Mant. Cursos		-234	-1.792	-4.207	-6.232
MC		-190	-1.454	-3.413	-5.056
Ref		-44	-338	-794	-1.176
Ser CV	-98	-108	-90	-1.608	-1.905
GT	-11.350				-11.350
CV	-16.960	-5.286	-5.894	-61.421	-89.561
CMg	5.284	774	28.456	43.338	77.852
Alq	-264	-236	-201	-2.788	-3.489
Hon	-1.000				-1.000
Mov	-576				-576
GR	-2.026				-2.026
CCI	-2.264	-1.056	-211	-2.112	-5.642
Mov	-576				
MO	-1.621	-1.013	-203	-2.026	-4.863
Alq	-67	-43	-8	-85	-203
CLS	-6.130	-1.292	-412	-4.900	-12.733
MgN LS	-846	-518	28.044	38.439	65.118
Costos de Estructura					
BUR			-2.520		-2.520
Int			-226		-226
Mant Inst Línea			-2.746		-2.746
MgN TI/Edu	-846		63.219		62.372
Adm		-17.028			-17.028
MO		-8.511			-8.511
Alq		-427			-427
Hon		-5.243			-5.243
CG		-2.847			-2.847
Manten		-3.045			-3.045
BUR		-2.020			-2.020
Int		-1.025			-1.025
Alq Ocioso		-13.681			-13.681
Ser CF		-4.710			-4.710
Mov		-558			-558
Pub		-2.430			-2.430
CE		-41.452			-41.452
Mg Neto		20.920			20.920

Tabla de elaboración propia

16 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2013.

Cifras en m\$	2013					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	167.413	22.244	145.169	6.060	34.350	104.759
CV	89.561	16.960	72.601	5.286	5.894	61.421
CT	146.493	23.090	81.950	6.578	6.306	66.320
CMg	77.852	5.284	72.568	774	28.456	43.338
MgN	20.920	-846	63.219	-518	28.044	38.439

Cifras en m\$	% Sobre ingresos					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
CV	53%	76%	50%	87%	17%	59%
CT	88%	104%	56%	109%	18%	63%
CMg	47%	24%	50%	13%	83%	41%
MgN	12%	-4%	44%	-9%	82%	37%

Cifras en m\$	% Sobre total de la empresa				
	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	26%	167%	7%	40%	121%
CV	40%	171%	12%	14%	145%
CT	26%	91%	7%	7%	73%
CMg	12%	164%	2%	64%	98%
MgN	23%	-1750%	14%	-776%	-1064%

Tabla de elaboración propia

17 Estado de resultados – Año 2014.

2.014	TI	CE	CP	CC	TOT Líneas
Ing	45.941	26.685	34.522	167.922	275.070
MO	-22.545	-11.619	-4.046	-99.716	-137.927
Mant. Cursos		-1.086	-1.975	-7.010	-10.071
MC		-925	-1.682	-5.970	-8.576
Ref		-161	-293	-1.041	-1.495
Ser CV	-159	-192	-71	-2.235	-2.657
GT	-11.921				-11.921
CV	-34.625	-12.897	-6.092	-108.961	-162.576
CMg	11.316	13.788	28.430	58.961	112.494
Alq	-590	-445	-161	-3.978	-5.175
Hon	-5.450				-5.450
Mov	-2.660				-2.660
GR	-2.715				-2.715
CCI	-5.836	-2.368	-592	-2.666	-11.462
Mov	-1.693				
MO	-4.046	-2.312	-578	-2.601	-9.538
Alq	-97	-55	-14	-65	-231
CLS	-17.252	-2.813	-753	-6.644	-27.461
MgN LS	-5.936	10.975	27.676	52.317	85.033
Costos de Estructura					
BUR			-7.250		-7.250
Int			0		0
Mant Inst Línea			-7.250		-7.250
MgN TI/Edu	-5.936		83.719		77.783
Adm		-29.881			-29.881
MO		-20.810			-20.810
Alq		-830			-830
Hon		-6.169			-6.169
CG		-2.071			-2.071
Manten		-5.835			-5.835
BUR		-3.750			-3.750
Int		-2.085			-2.085
Alq Ocioso		-13.965			-13.965
Ser CF		-6.330			-6.330
Mov		-927			-927
Pub		-2.725			-2.725
CE		-59.662			-59.662
MgN Neto	18.121				18.121

Tabla de elaboración propia

18 Porcentaje sobre ingresos y total de la empresa – Año 2014.

Cifras en m\$	2014					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	275.070	45.941	229.129	26.685	34.522	167.922
CV	162.576	34.625	127.951	12.897	6.092	108.961
CT	256.949	51.877	145.410	15.710	6.846	115.605
CMg	112.494	11.316	101.178	13.788	28.430	58.961
MgN	18.121	-5.936	83.719	10.975	27.676	52.317

Cifras en m\$	% Sobre ingresos					
	Em	TI	Educ	CE	CP	CC
CV	59%	75%	56%	48%	18%	65%
CT	93%	113%	63%	59%	20%	69%
CMg	41%	25%	44%	52%	82%	35%
MgN	7%	-13%	37%	41%	80%	31%

Cifras en m\$	% Sobre total de la empresa				
	TI	Educ	CE	CP	CC
Ing	53%	264%	31%	40%	194%
CV	82%	302%	30%	14%	257%
CT	57%	161%	17%	8%	128%
CMg	26%	228%	31%	64%	133%
MgN	164%	-2318%	-304%	-766%	-1448%

Tabla de elaboración propia

D. BIBLIOGRAFÍA

- Anthony, Robert N. y Govindarajan, Vijay (2004). Management Control Systems. New York, U.S.A.
- Cooper, Robin y Kaplan, Robert S. (1988). Measure Cost Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review.
- Gadiesh, Orit y Gilbert, James L. (1998). Profit Pools: A fresh look at strategy. Harvard Business Review.
- Gemma, Hernando Moliner (1994). Las líneas de investigación actuales en contabilidad de gestión - Anales de economía y administración de empresas N° 2, 1994. Universidad de Cantabria: Facultad de Económicas y Empresariales
- Horngren, Charles T., Foster, George y Datar, Srikant M. (2007). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. México. Pearson Educación.
- Roztock, N., Porter, J. D., Thomas R. y LaScola Needy, K. (2004). A procedure for smooth implementation of activity-based costing in small companies. Engineering Management Journal.
- Wheelen, Thomas L. y Hunger J. David. (2007) Administración estratégica y política de negocios. México. Pearson Educación.