

PARTICULARIDADES DEL COSTO EN LAS UNIVERSIDADES*

PARTICULARITIES OF COST IN UNIVERSITIES

Miriam López Rodríguez¹

José Antonio Rodríguez Samaniego²

RESUMEN

En el mundo actual es fundamental el papel que desempeñan las universidades en el desarrollo de las sociedades, lo que lleva implícita la necesidad del constante fortalecimiento institucional, con inversiones en infraestructura, capacitación, recursos bibliográficos y docentes, lo que ha incidido directamente en los costos universitarios, que deben mostrar la eficiencia en la gestión de los distintos procesos que se desarrollan en estas instituciones. La gestión de los costos no debe ser ajena al proceso de cambio por el cual atraviesan las universidades, aspecto que constituye el objeto de reflexión en el presente trabajo, destacándose la aplicación del costeo basado en actividades (ABC) a estos fines.

Palabras clave: Inversiones, Recursos, Universidades, Gestión de costos, Costeo por actividades.

ABSTRACT

In today's world, the role of universities in the development of societies is fundamental, implying the need for constant institutional strengthening, with investments in infrastructure, training, bibliographic and teaching resources, which has had a direct impact on the university costs, which must show the efficiency in the management of the different processes that take place in these institutions. The management of costs should not be alien to the process of change through which universities go through, an aspect that is the object of reflection in this work, highlighting

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16577175.n21.08>

1 Doctora en Ciencias Económicas. Profesora de la Escuela Superior de Cuadros del Estado y el Gobierno, La Habana, Cuba. Correo-e: mlopez@esceg.cu

2 Master en Contabilidad. Profesor de la Universidad Católica de Guayaquil, Ecuador. Correo-e: jose.rodriguez03@cu.ucsg.edu.ec

the application of costing based on activities (ABC) for these purposes.

Keywords: Investments, Resources, Universities, Cost Management, Activity Costing.

INTRODUCCIÓN

Los sistemas informativos están sometidos a un constante proceso de perfeccionamiento como consecuencia del desarrollo y la complejidad que va alcanzando la actividad económica en su proceso de evolución y fundamentalmente en las últimas décadas, cuando han ocurrido cambios importantes en el entorno donde funcionan las organizaciones.

La contabilidad juega un papel decisivo dentro del sistema informativo de una organización, sus objetivos están orientados hacia la comunicación de información útil a los distintos usuarios de la misma y en particular la contabilidad de gestión, que el Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión (1989) define como la “rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar información relevante para la toma de decisiones”, lo cual la convierte en una herramienta que facilita el proceso de control, contribuyendo a la de toma de decisiones.

Los sistemas de costeo gerenciales, que son la base de esta contabilidad, ponen en práctica los procedimientos necesarios para efectuar el registro de

los gastos, el cálculo y análisis del costo de manera adecuada y así poder medir el grado de eficiencia en la utilización de los recursos. Los mismos son aplicables a la actividad productiva o de servicios, pública o privada, facilitando la información necesaria para los análisis sobre los resultados alcanzados, el cumplimiento del presupuesto, la ejecución del desempeño de un área en específico, entre otros aspectos.

También en la Educación Superior está presente la necesidad de alcanzar niveles de eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos, más aún en la actualidad, cuando el fortalecimiento institucional ha conllevado la necesidad de efectuar inversiones para infraestructura, capacitación, recursos bibliográficos y personal docente, entre otras, lo que ha incidido directamente en los costos de las universidades.

El presente trabajo aborda la problemática de los costos en las universidades, enfatizando en las particularidades de los procedimientos utilizados, específicamente en los relacionados con el sistema de costeo basado en las actividades, que según el estudio realizado ha sido el más aplicado a estos fines.

MATERIALES Y MÉTODOS

El tema objeto de estudio es parte de una Tesis de Doctorado en proceso de elaboración, cuyo proyecto ha sido aprobado por la Comisión de Grado Científico de Economía de la Universidad de La Habana, el Consejo Científico de la Facultad de Contabilidad y Finanzas de esa universidad y por el Comité

Académico del Doctorado en Ciencias Contables y Financieras que se imparte por dicha Facultad.

La tesis tiene como objetivo diseñar un procedimiento para la determinación del costo de un estudiante con base en las actividades, de manera que facilite la gestión de los procesos y la mejora continua en una facultad, respondiendo a un problema de investigación identificado a partir de la situación que tienen hoy las universidades en el mundo y el apoyo necesario de sistemas informativos para el control de los recursos y actividades que se desarrollan.

El estudio teórico-conceptual de los aspectos que sustentan el tema de la investigación constituye la base fundamental que ha permitido sistematizar los diferentes contenidos sobre el tema, generalizar las experiencias consultadas y determinar los procedimientos que pueden ser utilizados en el objeto de estudio seleccionado.

La revisión de bibliografía especializada, la consulta a especialistas y expertos, la observación de documentos, la aplicación del método histórico-lógico para analizar los antecedentes, causas y condiciones que dan lugar al tema en cuestión en distintas épocas y lugares, así como el análisis y síntesis para resumir el estudio bibliográfico y los resultados alcanzados, son los principales métodos que se han utilizado en el trabajo que se expone.

Se ha sido cuidadoso en el análisis de experiencias que puedan utilizarse como base para el desarrollo de la inves-

tigación, ya que se ha tenido en cuenta el entorno, países, características de las universidades, entre otros aspectos.

RESULTADOS

La contabilidad de gestión

La evolución de las organizaciones ha exigido de la contabilidad, como sistema informativo, una transformación hacia sistemas más flexibles, de mayor alcance, que reúnan información externa e interna y no solo cuantitativa sino también cualitativa.

El surgimiento de la contabilidad de gestión ha sido uno de los resultados asociados al desarrollo que han tenido las organizaciones y las nuevas exigencias informativas, para contar con un mejor control, tomar decisiones fundamentadas y poder medir la eficiencia en la utilización de los recursos, incorporándose al registro de los gastos y al cálculo del costo, el proceso de planeación y control, contribuyendo con mayor información al proceso de toma de decisiones.

Esteban Salvador (1998) ha señalado sobre esta disciplina que hace uso de los datos de la contabilidad dentro de la organización, orienta sus aplicaciones hacia aquellos sujetos que tienen poder de decisión sobre la actividad de la empresa, mejora el procedimiento de toma de decisiones mediante el uso de los datos contables, cumpliendo así su papel principal: poner de manifiesto la relación existente entre el sistema de información de la empresa y el proceso de toma de decisiones.

Es precisamente la contabilidad de gestión uno de los instrumentos que participa en el proceso de control de la gestión, debido a los propósitos que abarca como sistema informativo contable, basado en los procesos internos de las organizaciones y sus relaciones con el entorno.

De acuerdo con los propósitos de la contabilidad de gestión, la valuación de inventarios, la planeación, el control y la toma de decisiones deben estar debidamente integrados para garantizar de forma adecuada la información que necesita la dirección en cualquier organización. Son los sistemas de costeo los encargados de expresar y reunir estos propósitos, debiendo ser elaborados en función de las particularidades de cada entidad.

Los sistemas de costo utilizados tradicionalmente para el cálculo del costo unitario del producto presentan en la actualidad limitaciones para satisfacer las demandas informativas de las organizaciones, por lo que han surgido otros procedimientos que responden a nuevas herramientas de gestión, como es el caso de los sistemas de costeo basados en las actividades.

Diversos son los procedimientos que pueden ser utilizados para el costeo de productos y servicios, que en la actualidad deben caracterizarse por su flexibilidad, el manejo de información externa e interna, cuantitativa y cualitativa, responder a los objetivos estratégicos de la organización, garantizando la calidad de la información en función

de la toma de decisiones, como se ha expuesto anteriormente.

A partir de la década de los ochenta, se han aplicado con bastante aceptación los principios del costeo basado en actividades (ABC, por sus siglas en inglés) en el cálculo del costo de productos y servicios, proporcionando mayor información que los sistemas tradicionales de costos y generando una mejor base informativa para negociar, fijar precios o evaluar la permanencia de productos o servicios.

Este sistema de costeo permite la asignación y distribución de los diferentes costos indirectos de acuerdo a las actividades realizadas, identificando el origen del costo de la actividad, no solo para la producción sino también para la distribución y venta, basado en el concepto de que los recursos son primero asignados a las actividades y luego estas son asignadas a los objetos de costo según su utilización, mediante inductores de costo. El análisis de los procesos que ocurren en una organización facilita la definición de las actividades y la identificación de los gastos a ellas asociados, por lo que pueden combinarse procesos y actividades en el diseño de un modelo, metodología o procedimiento, según sea el caso.

El surgimiento del costeo basado en las actividades y su aplicación en las últimas décadas ha impactado favorablemente en la gestión de las organizaciones, al permitir un análisis más adecuado de la utilización de los recursos, particularmente en lo vinculado a

los costos indirectos, al tomar como base la actividad, o sea, un nivel más bajo de acumulación de gastos.

La temática de los costos es aplicable a las actividades productivas y de servicios, lucrativas o no, y en ese sentido en el presente trabajo se reflexiona sobre la utilización del costo en las universidades, específicamente del costo por actividades, dada la importancia que reviste el control adecuado de los recursos invertidos en los procesos y actividades que en ellas se desarrollan, para garantizar su financiamiento y la calidad de las mismas.

Las universidades y sus costos

La educación, que es la actividad en la que se enmarca el presente trabajo, es el eje que articula el crecimiento económico y el desarrollo social de un país al proporcionar los conocimientos y destrezas que permiten aumentar la productividad del trabajo y enfrentar los desafíos de la competitividad. Constituye, al mismo tiempo, uno de los resortes básicos en el proceso de integración social donde las universidades juegan un papel preponderante.

Las universidades son unidades educativas de formación profesional y de investigación que están integradas por una comunidad universitaria compuesta de profesores, estudiantes, personal administrativo y exgraduados, pudiendo ser públicas o privadas. De acuerdo con Marques (2012), son instituciones de alto nivel orientadas a la creación, transmisión y difusión de la cultura,

el conocimiento y la ciencia y la tecnología, a través de la articulación del estudio, la docencia, la investigación y el desarrollo experimental.

Es vital para el desarrollo de los procesos que en ellas se realizan, contar con un financiamiento que los garantice y a la vez permita su calidad, lo que es decisivo en el proceso de formación para garantizar graduados integrales con un elevado nivel científico-técnico, que puedan aportar al desarrollo de la sociedad.

Las universidades públicas se financian principalmente por las rentas que reciben de los Estados y aunque pueden cobrar tasas a los estudiantes, estas no representan un porcentaje importante de su financiamiento.

Aunque, como se ha señalado, las universidades públicas obtienen su financiamiento a través de preasignación estatal, y en principio este tipo de entidades no interactúan en un entorno competitivo, no dejan de tener una importancia relevante los costos de sus operaciones.

La razón de contribuir del Estado se fundamenta en los beneficios sociales que aporta la educación superior y esta es una premisa observada a nivel mundial.

En cambio, las universidades privadas son de naturaleza autofinanciada y obtienen sus recursos de la autogestión, entre los cuales el arancel cobrado al estudiante corresponde a un porcentaje importante de su financiamiento, o sea, obtienen su equilibrio financiero

a través del cobro del arancel a los estudiantes por los servicios prestados.

De acuerdo con Meller (2011), en los últimos años, el encarecimiento del estudio universitario se está transformando en un problema social y político similar a los crecientes costos de los sistemas de salud. Esto, en un entorno de profunda situación de crisis económica iniciada a partir del año 2008, ha ocasionado que los Estados realicen políticas de recorte sistemático en la financiación de servicios básicos, tales como sanidad y educación (Lázaro, 2017).

Según González (2013), desde inicios de los años noventa, el aumento de los precios en matrículas y la reducción de montos asignados por estudiantes hicieron que los administradores de la educación superior en países como los Estados Unidos y Gran Bretaña se cuestionaran temas tales como: ¿estamos costeadando?, ¿estamos costeadando de la misma manera?, ¿cómo estamos costeadando?, ¿qué estamos costeadando?, llegando a la conclusión de que no se le había dado la debida importancia a los análisis de costos.

Esta problemática, surgida hacia fines del siglo pasado, se ha acentuado hasta la actualidad en las universidades públicas. La educación superior en Estados Unidos, por ejemplo, presenta una tendencia significativa de recortes de los gastos del Estado, a medida que se incrementan los costos de la enseñanza para los estudiantes y sus familias, lo que los obliga a incurrir en una deuda difícil de liquidar (Lázaro, 2017). En Europa, la reducción de asignaciones

a universidades públicas ha seguido el mismo patrón de los Estados Unidos, siendo aproximadamente un 75% el peso de los aportes de las ayudas gubernamentales en las mismas (Suárez-Balseiro, Maura-Sardó y Maura-Pérez, s.f.).

En la actualidad, el contexto socioeconómico caracterizado por una política presupuestaria restrictiva en los países de la Unión Europea ha ocasionado una reducción del financiamiento en las universidades públicas, lo cual ha repercutido en elevar déficit de muchas entidades de educación superior (Aguilá, 2016).

La política de recorte del financiamiento público en la educación universitaria y la tendencia creciente de los costos en las universidades ha ocasionado que estas entidades utilicen el aumento de los aranceles como mecanismo para equilibrar sus cuentas. Meller (2011) señala lo contraproducente de esta política, puesto que mayores aranceles afectan negativamente el objetivo público de mayor acceso a la educación superior, que repercute en generar tensiones políticas.

La mayoría de los países latinoamericanos no escapan de este patrón: luego de la caída de los precios de las materias primas en el mercado mundial, la mayoría de los países han tenido que efectuar políticas de ajuste en sus cuentas públicas, lo cual termina impactando a las universidades. De acuerdo con Ibarra (2017), en los países latinoamericanos el Estado es el principal financiador de la educación con recursos públicos.

La universidad privada no escapa a la importancia en cuanto a la determinación de los costos, y en su caso, es el factor preponderante para la fijación del arancel. Es decir, el precio pactado por sus servicios está influenciado o depende del costo que haya determinado una entidad aunque por regulaciones estatales, es común que las universidades sean instituciones sin fines de lucro.

Consideramos que las universidades –ya sean públicas o privadas– deben elaborar estrategias para alcanzar un financiamiento eficiente; en esto coincidimos con los autores Améstica Rivas, Llinas Audet y Oriol Escardíbul, quienes en su artículo “Costos de la Renovación Curricular: Una propuesta metodológica para la valorización económica de Carreras Universitarias” (2017) consideran imperativa la financiación de los modelos educativos que aseguren el éxito, minimicen las necesidades económicas, en un contexto de racionalización de la gestión académica de las universidades, alta competencia y reducción de financiación por parte de los gobiernos.

Señalan, además, que las universidades necesitan conocer sus costos para efectuar una adecuada gestión económica. Por tanto, es necesaria la generación de información económica-financiera que les permita a los administradores universitarios tomar decisiones racionales. En el mundo existen experiencias vinculadas a la gestión de los costos en la educación superior. Las universidades en general, tradicionalmente, han llevado un control económico de sus actividades basado en la consignación

de partidas presupuestarias a las actividades de docencia e investigación, limitándose el control a conocer si el gasto incurrido se correspondía a la cantidad presupuestada asignada, y en caso contrario, siempre que la desviación fuera significativa, se buscaban las explicaciones y se tomaban medidas correctivas.

Existe diversa literatura referente al análisis de los costos en universidades desde 1990 en adelante, como puede observarse a continuación, donde en general se aboga por la necesidad del cálculo del costo y la utilización del costeo por actividades como el sistema más idóneo en el contexto actual:

- Albrecht (1993) observa que la metodología del costeo por producto-alumno, el cual es una variante del sistema tradicional de costeo, es utilizado ampliamente en el sistema de financiamiento de Dinamarca, Finlandia y Holanda, con el objetivo de la reducción de costos de la educación incentivando la reducción del período de permanencia del estudiante en los programas de estudio.
- Lewis (1997) define como indicador al costo por estudiante y se obtiene a través de sumar la totalidad de gastos de la universidad y dividirlos entre el número de estudiantes. Señala, además, que el análisis de los costos en las universidades surge en las últimas dos décadas, a partir de que existen procesos de cambio en el financiamiento de la educación superior.
- Los autores Cropper y Cook (2000), en su artículo “Activity-Based Cos-

ting in Universities – Five Years On”, manifiestan que la principal evidencia en implementación de metodologías basadas en actividades se encuentra en Estados Unidos y Gran Bretaña.

- Los autores García y Del Río (2006) señalan experiencias relacionadas con los principios del costeo basado en actividades de identificación de ventajas y desventajas de este sistema. Además, mencionan que la mayor parte de las universidades españolas han implementado modelos teóricos orientados a un sistema de costeo tradicional.
- Del Carpio (2007) considera que una adecuada determinación de costos genera información relevante para la toma de decisiones que en el ámbito universitario deberá enfocarse en mejorar aspectos económicos, convirtiéndose en una eficaz herramienta de gestión. Este autor, en su artículo “Aplicación del costeo basado en las actividades en las universidades”, muestra cómo este método de costeo puede ser aplicado en la docencia universitaria, y cómo esta herramienta de gestión puede ayudar a una mejor administración de recursos.
- García (2008) destaca la publicación española “Libro Blanco de los Costes en las Universidades, 2007”, en la que se enfatiza en la necesidad de contar con un sistema de costeo universitario, utilizando herramientas de contabilidad analítica, control presupuestario y control de gestión para ayudar en la toma de decisiones, con el objetivo de lograr eficiencias, detectar ineficiencias, con el propósito de reasignar recursos y mejorar niveles de operación.
- Azizi (2010) se plantea cómo el Activity Based Costing y el Activity Based Management pueden llegar a ser aplicados en el contexto de las instituciones de educación superior mediante el software SAS ABC. Los resultados obtenidos por este estudio de caso demuestran que utilizar este software para implantar el ABC puede resultar beneficioso para los administradores de la universidad, si se superan las deficiencias de su sistema de información.
- Dracizic y Dragija (2012) proponen un modelo de costo ABC para la Universidad de Zagreb (Croacia). Analizan las causas de la escasa aplicación del modelo en la educación superior a pesar de sus beneficios demostrados en diferentes universidades europeas que lo han implantado en los 5 años anteriores.
- González R. (2013) diseña un procedimiento para el cálculo del costo de los cursos que se ofertan en la escuela, basado en el costeo por actividades, constituyendo una primera experiencia que servirá de base a trabajos futuros que amplíen el objetivo al registro de los gastos y al proceso de planeación.
- Valle Martínez, Lara Zayas y Rodríguez Carbonell (2014) realizan una investigación apoyada en el costeo basado en actividades para el cálculo del costo de un estudiante en la Universidad de Sancti Spíritus. Los autores concluyen que los resultados de la aplicación de este procedimiento es de suma importancia para los directivos en la toma

de decisiones y de gran importancia para el control eficiente de los recursos presupuestarios.

- Los autores Giraldo, Henao y Restrepo (2016), en una investigación efectuada para analizar los beneficios que trae la implementación de un modelo de costos ABC en las universidades de Antioquia y EAFIT (Colombia), concluyen que los principales beneficios observados de este modelo han sido: el control y optimización de recursos, la utilidad que tiene la información para la toma de decisiones, el control al presupuesto asignado a cada dependencia. Señalan además que los resultados esperados no dependen del consultor o empresa encargada en la implementación, sino más bien de la cultura de costos que se pueda crear al interior de la organización.
- Balmaceda (2017) menciona a Ginestar que, en el año 1990, realiza estudios del cálculo de los costos en la educación universitaria argentina y define a la educación como una actividad productiva que requiere insumos y genera productos, siendo considerados como corto plazo los alumnos atendidos y de largo plazo, los alumnos egresados.
- Las autoras Balmaceda y Guerra (2017) proponen la utilización de una metodología de costeo basado en actividades más tradicional en su propuesta de costeo para la Universidad de Chile. Explican que para estimar los costos por división universitaria, se debe agrupar los costos de las macro actividades de cada departamento. Para lograrlo, se determinan los costos directos e

indirectos de cada objeto de costo o macroactividad, a través de la desagregación de actividades y los recursos que se utilizan.

- González (2017) propone cambios en el procedimiento que actualmente se realiza en una entidad de la educación superior, introduciéndose elementos basados en el costeo por actividades, al presentar los gastos por actividades dentro de cada proceso y la forma para efectuar el registro de los gastos, definiendo aspectos que serán utilizados en el proceso de cálculo y en la planeación. La novedad de la investigación radica en el enfoque de proceso como base para la definición de las actividades.

Los autores señalados en la investigación desarrollada identificaron los problemas que encuentran los gestores universitarios con los modelos tradicionales de costos buscando un modelo más eficaz, demostrando que el sistema ABC de forma general es una herramienta capaz de suministrar información a las entidades universitarias para dirigir sus pasos hacia la eficiencia en sus costos, al ser capaz de:

- Identificar los procesos y actividades más importantes.
- Determinar el costo de las actividades y su rendimiento.
- Establecer las entradas y las salidas.
- Realizar un seguimiento de los costos de las actividades para varios objetivos de costo tales como servicios, cursos, programas, y estudiantes.

Como recomendación para la mejora de la eficiencia y la gestión en las universidades, en el reporte Universidad 2000 (CRUE), Ventura y Rodríguez sugieren reemplazar los modelos tradicionales por modelos que prioricen los objetivos educacionales, que permitan mejorar la calidad de los servicios educativos ofrecidos, y mejorar y reforzar la imagen de las instituciones universitarias.

El costeo basado en actividades se considera una herramienta muy adecuada para el caso de instituciones educativas para la toma de decisiones estratégicas, y además cumple con el propósito de mejorar el valor desde el punto de vista cliente-usuario (Boschin y Metz, 2009); particularmente en las universidades, es factible el cálculo del costo de las actividades académicas y administrativas necesarias para el desarrollo de sus procesos.

Coincidimos en señalar la importancia del costeo en las universidades, las limitaciones existentes en la aplicación de los métodos tradicionales y la oportunidad de la implementación del costeo basado en actividades como un método útil debido a la posibilidad de obtener información relevante para una adecuada gestión de los costos y la optimización de los recursos incurridos en cada uno de los procesos de la universidad.

La adopción del costeo basado en actividades implica la revisión de los procesos de la universidad, cuya finalidad será identificar las actividades llevadas a cabo en cada uno de los procesos. Ficco (2011) señala en su artículo “El costeo basado en la actividad en las

universidades: una herramienta para la gestión estratégica y la creación de valor” que, aunque no es común que las universidades nacionales argentinas apliquen sistemas de costeo, estas han comenzado a desarrollar procesos de planificación estratégica, con la finalidad de sintonizar sus actividades y las estrategias con los cambios que se van produciendo en el entorno, adaptando sus planes y procesos a las modificaciones de las tecnologías, mercados, competidores, lo que les ha permitido desarrollar sus planes estratégicos institucionales.

La determinación de las actividades que agregan valor es un aspecto que tiene dificultades en la aplicación del sistema de costeo ABC (Balmaceda *et al.*, 2017). Existen varias orientaciones que permiten identificar las actividades que agregan valor como plantean Metz y Boschin, (2009), siendo estos, por ejemplo:

- Tener una finalidad específica.
- Consumir recursos.
- Posibilitar la medición de la relación entre ellos.
- Ser acotadas en su magnitud.
- Contener inductores homogéneos.

Améstita *et al.* (2017) consideran que el concepto de cadena de valor, generalmente aplicado a las empresas, es replicable en organizaciones sin fines de lucro y que por tanto, las universidades necesitan conocer el valor provisto por sus procesos.

De acuerdo con Ficco (2011), la aplicación de la metodología de cadena de

valor en las universidades, requiere el desarrollo de tres etapas:

Primera etapa: requiere la construcción de la cadena de valor dentro de la cual opera la organización, asignar costos, ingresos y activos a las actividades de valor.

Segunda etapa: requiere determinar causales de los costos, determinando los generadores que afectan los costos en cada actividad de valor.

Tercera etapa: corresponde al análisis del posicionamiento estratégico, desarrollo de ventajas competitivas, siendo la información relacionada con los costos una guía que permita mejorar la cadena de valor para crear una ventaja competitiva sostenible.

No obstante, el problema no es únicamente la definición del modelo: un tema relevante en la determinación de los costos de las universidades, es definir el objeto de costos, es decir, determinar ¿que se desea costear? Al respecto, Gonzales (2013) señala que el costo en las universidades podría ser medido como: costo por estudiante, costo por docente, costo por hora, costo por crédito, costo por semestre, costo anual, costo por carrera, costo por curso, entre otros.

Consideramos que la utilización del costeo basado en las actividades, teniendo en cuenta la debida relación entre los propósitos fundamentales de la contabilidad de gestión, garantiza, entre otras cosas, la veracidad y el respaldo de lo registrado por los datos contables, la información necesaria

para la ejecución del presupuesto, el costo por cada estudiante, de un proceso fundamental o de apoyo, de una carrera, de un curso de postgrado, proporcionar datos para el análisis de los resultados; en resumen, que la contabilidad se utilice de forma adecuada para la toma de decisiones.

Entre las actividades tenemos, entre otras: formación (grado), posgrados, investigación, vinculación con la comunidad y, por último, el proceso administrativo-financiero; esto permite la alternativa de costeo aplicable a cada una de las actividades y, de esta manera, conocer el grado de eficiencia de cada uno de los procesos para un mejor aprovechamiento de los recursos financieros de la universidad.

Las universidades españolas han abogado desde los años 90 por el costeo ABC, con buenos resultados. También hay trabajos desarrollados en este sentido en universidades latinoamericanas, como por ejemplo en la Universidad INCCA de Colombia, en la Universidad del Aconcagua en Argentina, en universidades cubanas, entre otras.

Se ha podido observar que no hay un consenso sobre el procedimiento a utilizar y en muchos casos no se ha visto la necesidad de integrarlo en función de poder contribuir al proceso de mejora continua, a una mejor eficiencia y como instrumento para tomar decisiones, constituyéndose en un tema sobre el cual debe seguirse trabajando, por su contribución al fortalecimiento del impacto que tienen las universidades en el desarrollo de la sociedad.

CONCLUSIONES

El continuo crecimiento de los costos de la educación a nivel mundial tanto para instituciones públicas como privadas, hace cobrar particular interés en la gestión de costos, en particular en las universidades, para garantizar la eficiencia, el financiamiento y el sostenimiento en el largo plazo.

El estudio realizado ha permitido constatar que en general se ha dado poco peso a la información para la toma de decisiones dentro de los sistemas informativos en las universidades, siendo necesario desarrollar una Contabilidad Analítica o de Gestión, con la cual poder darle cobertura a todos los requerimientos informativos de los diferentes usuarios de la información, con el objetivo adicional de lograr que sean entes que cumplan con los requisitos de eficiencia y calidad exigidos a las modernas organizaciones

Existen experiencias relevantes que indican que el costeo por actividades es el sistema idóneo para ser utilizado en la educación superior en el entorno actual.

REFERENCIAS

- AlbrechtL, D. y Ziderman, A. (1993). *Funding mechanisms for Higher Education*. WBDP, paper. number 153. The World Bank.
- Améstica Rivas, L.; Llinas Audet, X. y Oriol Escardíbul, J. (2017). Costos de la renovación curricular: una propuesta metodológica para la valorización económica de carreras universitarias. *Formación universitaria*, 10(1), 89-100.
- Balmaceda, M. y Guerra, L. (2017), *Metodologías de Costeo de Educación Superior*, Seminario para optar al título de Ingeniero Comercial, Mención Administración, Universidad de Chile, Facultad de Economía y Negocios.pdf.
- Boschin M. y Metz, N. (2009). Gestión del costo en instituciones educativas. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, nº 5, julio/diciembre
- Cropper, P. y Cook, R. (2000). Activity based costing. Five years on. *Public Money & Management*, vol. 20, issue 2, 61-68. Recuperado de: https://www.researchgate.net/publication/233524862_
- Esteban Salvador, L. (1998). La Contabilidad de Gestión como herramienta para la toma de decisiones. *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*. [Internet] (6):85-96. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=229732>
- Ficco, Cecilia Rita (2011). El costeo basado en la actividad en las universidades: una herramienta para la gestión estratégica y la creación de valor. *SaberEs* [online]. 2011, vol.3, n.1. Recuperado de: http://www.scielo.org.ar/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1852-42222011000100003
- García, M. (2008). Algunos aspectos sobre la racionalidad en la financiación universitaria. DOI:10.4438/1988-592X-0034-8082-RE, *Revista de Educación*, Número ext, 267-284.
- García, T. y Del Río, R. (2006). Development and Implementation of a University Costing Model, DOI: 10.1111/j.1467-9302.2006.00533.x,

- Public Money and Management*, 26(4), 251–255.
- Giraldo, R.; Henao, L. y Restrepo, Z. (2016). Estudio comparado de los beneficios que trae la implementación de un modelo de costos ABC en las universidades de Antioquia y EAFIT. *Trabajos de grado UDEA*. Medellín, *Universidad de Antioquia*, Colombia. Vol. 8, Núm. 1 (2014).
- Gonzales Rentería, Y. (2013). *Metodología para la determinación del costo por estudiante de contabilidad en la modalidad presencial y su incidencia en las finanzas de la uladech catolica – chimbote periodo 2010- 2011*. Recuperado de: <http://dspace.unitru.edu.pe/handle/UNITRU/5969>.
- González Cabrera, M. (2017). Procedimiento para el registro de los gastos por actividades con un enfoque de proceso en la ESCEG. Tesis de Maestría. Universidad de la Habana. Facultad de Contabilidad y Finanzas.
- González Garrido, R. (2013). Procedimiento para el cálculo de los costos de los servicios en la universidad en base a las actividades. Tesis de Especialidad. La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno.
- Ibarra Rosales, E. (2017). El financiamiento educativo y el derecho a la educación. Una perspectiva comparada desde las leyes generales de educación de América Latina. *Revista Latinoamericana de Educación Comparada*, 8(11), junio-octubre, pp. 31-45.
- Lázaro Lorente, L. M. (2017). El impacto de la crisis económica global en la educación. Repercusiones sobre la educación superior, 2008-2014. *Revista Latinoamericana de Educación Comparada*, 8(11), junio-octubre, pp 13-30.
- Lewis, D. (1997). *Possibilities for expanding university internal efficiency*. Recuperado de: <http://repositorios.rumbo.edu.co/handle/123456789/51519>
- Meller, P. (2011). *Universitarios, el problema no es el lucro es el mercado*, Uqbar Editores, Santiago de Chile, 146 pág.
- Metz y Boschín (2009). *Gestión de Costos en Instituciones Educativas*. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3363720.pdf>
- Suárez-Balseiro, C.; Maura-Sardó, M. y Maura-Pérez, J. (2015). *Caracterización y potencialidades de la investigación científica en la Universidad de Puerto Rico en un contexto de crisis*, VII Encuentro Ibérico EDICIC. Madrid: Universidad Complutense de Madrid.
- Valle Martínez L.; Lara Zayas M. L. y Rodríguez Carbonell, I. Procedimiento para el cálculo del costo de un estudiante en la Universidad de Sancti Spíritu. *Revista Márgenes*. [Internet] 2016 octubre-diciembre; 4(4):73-86. Recuperado de: Revistas.uniss.edu.cu/index.php/margenes/article/download/484/515
- Ventura J.; Rodríguez D. (2001). Informe Universidad 2000 y la financiación de la educación superior en España: análisis, valoración y propuestas. *Mientras tanto* No. 81, Madrid, España.