

Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior*

Sandra Milena Cárdenas-Mora

Contadora Pública y Magíster en Administración de la Universidad Nacional. Docente en el área de costos durante los últimos cinco años en las Universidades Nacional, Central, Jorge Tadeo Lozano y actualmente docente de tiempo completo en la Universidad de la Salle, en la misma área. Correos electrónicos: scardenasas@unisalle.edu.co; sandrimcm@gmail.com

* Artículo derivado de la investigación *Impacto de la gerencia estratégica de costos en la gestión de tres universidades privadas en la ciudad de Bogotá*, que se presenta como trabajo de grado para optar por el título de Magíster en Administración. 2010.

Resumen Este trabajo presenta el resultado de una investigación orientada a identificar procesos de gerencia estratégica de costos en la toma de decisiones en universidades privadas. Como marco de referencia se abordan tres elementos de la gerencia estratégica de costos y la importancia de esta como generadora de ventajas competitivas, a partir de lo cual se estructura el análisis de la información obtenida. Los resultados obtenidos de esta investigación exploratoria reflejan el escaso uso de información de costos en procesos de gestión de estas instituciones. A partir de ello, y como un resultado inicial de lo que puede ser un espacio de investigación en materia de costos en organizaciones de servicios, se hace una propuesta de articulación de las variables de gerencia estratégica de costos en los procesos de gestión de organizaciones de educación superior.

Palabras claves autor Gerencia estratégica de costos, organizaciones de servicios, educación, ventajas competitivas, estrategia.

Palabras claves descriptor Administración de riesgos financieros, Planificación estratégica -- Control de costos, Análisis de costos, Educación superior..

Clasificación JEL L89-other, M49-other

An Approach to the Use of Strategic Cost Management Tools at Private Institutions of Higher Education

Abstract This paper presents the results of a study aimed to identify processes of strategic management of costs in decision making at private universities. As a framework we use three elements of the strategic management of costs and its importance as an engine of competitive advantage, and the analysis of the resultant information is structured around this notion.

The results of this exploratory research reflect the limited use of cost information in the management processes of the

studied institutions. From this, as an initial result of what may be an area of research on costs in service organizations, a proposal is made for the articulation of the strategic management variables in cost management processes of organizations of higher education.

Key words author strategic management of cost, service organizations, education, competitive advantage, strategy.

Key words plus Financial risk management, Strategic planning - Cost control, Cost analysis, High education.

Clasificación JEL L89-other, M49-other

Aproximação no uso de ferramentas de gerencia estratégica de custos em instituições privadas de ensino superior

Resumo Este trabalho apresenta o resultado da pesquisa orientada a identificar processos de gerencia estratégica de custos na tomada de decisões em universidades privadas. Como marco de referência abordam-se três elementos da gerencia estratégica de custos e a importância desta como geradora de vantagens competitivas, a partir do que a análise da informação obtida é estruturada.

Os resultados obtidos desta pesquisa exploratória refletem o escasso uso da informação de custos em processos de gestão destas instituições. A partir de isto, e como resultado inicial do que pode ser um espaço de pesquisa em matéria de custos em organizações de serviços, se faz proposta de articulação das variáveis de gerencia estratégica de custos de gestão de organizações de ensino superior.

Palavras-chave autor Gerencia estratégica de custos, organizações de serviços, ensino, vantagens competitivas, estratégia.

Palavras-chave descritor Gestão de riscos financeiros, Planejamento estratégico - Controle de Custos, Análise de custo, Ensino superior.

Clasificación JEL L89-other, M49-other

Introducción

Las condiciones que marcan el entorno económico actual requieren que las universidades, en las que poco se hablaba de asuntos como mercadeo, promoción, competencia y competitividad, reconozcan estas nuevas realidades y las incorporen en sus procesos de gestión. Independientemente de que se haga referencia a universidades públicas o privadas, la necesidad ya señalada es mucho más visible al reconocer el proceso de *terciarización* de la economía, marcado por la creciente primacía de la industria de los servicios, frente a los tradicionales sectores industriales y agrícola.¹

En este nuevo escenario, el tema de costos tiene una función estratégica, ya que su adecuado tratamiento es una fuente para la consolidación y/o generación de ventajas competitivas (Bermeo & Bermeo, 2005; Gutiérrez, 2005). Este proceso se da en la medida en que los costos se abordan de manera intrínseca a los procesos organizacionales, haciendo de su gestión uno de los factores que definen el éxito financiero de una organización; esta apre-

ciación tiene aplicación independientemente del tipo de organización al que se quiera hacer referencia.

Tales planteamientos han tenido eco en las instituciones rectoras de la educación en el país, al punto de que han planteado directrices como la siguiente: “(...) La educación superior ha centrado sus ejes de trabajo en la dirección, planeación y gestión de las instituciones, en la gestión académica y el impacto social, y en la gestión eficiente de recursos” (Ministerio de Educación Nacional, 2007).

Este trabajo se ha organizado en tres partes, de manera que refleje los puntos básicos que guiaron el desarrollo de la investigación citada. La primera parte muestra elementos teóricos de gerencia estratégica de costos que sirvieron de base para el trabajo de análisis; la segunda aborda las características diferenciadoras de la educación como servicio; la metodología empleada en la investigación y el análisis de la información, a partir de lo cual se construye un tercer apartado en el que se plantea una propuesta de modelo de articulación de los elementos de la gerencia estratégica de costos con las funciones básicas en la prestación del servicio de educación universitaria.

En la medida en que se trató de una investigación exploratoria, los resultados sin ninguna duda llevan a que el trabajo realizado no marque un punto final, sino que por el contrario se convierta en un referente que señale la necesidad de continuar en el trabajo de profundizar en el tema y de generar propuestas y procesos de discusión.

1 De acuerdo con la revista *Global Finance*, para 2009, la participación promedio de los servicios entre los sectores de la economía era del 53%, con una marcada tendencia al crecimiento.

1. Algunas consideraciones conceptuales de gerencia estratégica de costos

El adecuado tratamiento de todas las partidas que representan costo en una entidad tiene repercusiones significativas en las organizaciones, sobre todo en un entorno en el que la otra variable que define el nivel de utilidad —el precio— está determinada en buena medida por lo que propone el mercado.

Así el tratamiento y uso de la información de costos ha evolucionado y ha ganado preponderancia en los procesos de toma de decisiones tácticas y estratégicas en las organizaciones, para dar paso a lo que hoy se conoce como gerencia estratégica de costos y respecto a lo cual varios estudiosos en la materia señalan:

(...) es como un análisis de costos, pero dentro de un contexto más amplio, en el que los elementos estratégicos aparecen en forma más explícita, formal y consciente. En este caso, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con objeto de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener (Shank & Govindarajan, 1995, p. 5).

La gerencia estratégica de costos sirve en cada una de las cinco etapas de un proceso continuo de gestión de negocios, a saber (Hansen & Mowen, 2007; Shank & Govindarajan, 1995):

- Formulación de estrategias.
- Comunicación de estas estrategias a toda la organización.

- Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias.
- Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.
- Creación de ventajas competitivas.

Los aportes de la gerencia estratégica de costos a los procesos señalados se dan a partir de tres elementos:

1.1. Posicionamiento estratégico

El término “estrategia” es uno de los tantos que se han venido desarrollando a lo largo de este trabajo y que se seguirá trabajando en los siguientes apartados. No obstante, aunque el objetivo no es generar una discusión en torno a lo que pueda o no ser “estrategia” o “estratégico”, resulta importante partir de algunas definiciones que orienten el desarrollo del trabajo.

Para Michael P. Porter, “la estrategia significa desarrollar actividades diferentes a las de la competencia o, en el peor de los casos, desarrollar actividades similares pero mejor y en diferente forma (...). Es la creación de un posicionamiento de valor único” (Porter, 1996, p. 62).

Otro de los autores que trabajan el tema de estrategia es Henry Mintzberg, quien la define como “el patrón de una serie de acciones que ocurren en el tiempo” (Mintzberg, Quinn & Voyer, 1997, p. 3) e incluye elementos diferentes a Michael Porter, como el hecho de incluir una temporalidad que va más allá de ser un plan, toma una posición y plantea una perspectiva.

Alfred Chandler definió el concepto de estrategia como la determinación de las principales metas y objetivos a largo plazo de una empresa, a la vez que desarrolló la idea de que la estrategia sigue a la estructura (en Teece, 2010, p. 299).

Otros autores —como Coimbatore Krishnarao (C. K.) Prahalad y Raghunath Anant (R. A.) Mashelkar— hacen énfasis en la innovación como fuente de posicionamiento estratégico. Ellos sostienen que las empresas pueden responder a los cambios que les impone el mercado, al crear más productos, con menos recursos o a bajos costos, para venderlos a un menor precio. Esta búsqueda de menores costos de producción y de nuevas fuentes de talento incrementa la presión sobre los procesos de globalización y hace más complejo el tema de las cadenas de suministro y de las dependencias interfronterizas (Prahalad & Mashelkar, 2010, p. 132).

John H. Shank y Vijay Govindarajan (1995) señalan como estrategias básicas para lograr un posicionamiento estratégico, el liderazgo en costos y el posicionamiento con productos diferenciados; cada una de las cuales conlleva diferentes posiciones gerenciales. No obstante, Porter postula el *enfoque* como otra fuente de posicionamiento estratégico: “la estrategia se basa en la elección de un alcance competitivo restringido en un sector (...), esta estrategia se basa en la premisa de que la empresa está en condiciones de servir a un objetivo estratégico más reducido en forma más eficiente que los competidores de amplia cobertura” (Sosa & Hernández, 2007, p. 8).

1.2. Análisis de la cadena de valor

La premisa de que la organización debe centrarse en el cliente antes que en el producto mismo (bien o servicio), implica pensar en *hacer* aquello que los clientes desean y como lo desean, es decir, tener una visión cliente-orientador antes que producto-orientador (Levitt, 1960-2004). En este orden de ideas, el concepto de *valor* está dado por ese *plus* que reciben los clientes que, a su vez, está dado en buena parte por los servicios adicionales asociados al producto o servicio ofrecido (Sosa & Hernández, 2007).

Esto además se justifica por la trascendencia que tiene el hecho de enfocarse en aquello que agrega valor al cliente, que para el caso objeto de estudio está representado en los estudiantes.

En esencia, Michael Porter desarrolló este concepto en los años 80, con la premisa de descomponer a la empresa en las diferentes actividades que la componen, con el propósito de identificar aquellas que agregan valor y las que no (Sosa & Hernández, 2007).

La cadena de valor se entiende como “el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extienden durante todos los procesos, que van desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de componentes hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor” (Shank & Govindarajan, 1995, p. 16), pasando por el diseño, investigación y desarrollo, fabricación y marketing. Esto refleja la importancia de conocer qué se hace y entender a cabalidad las actividades necesarias para que la organización cumpla sus objetivos.

Para Porter, la cadena de valor es “una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual se descompone una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. Esta ventaja competitiva se logra cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de valor de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales” (Sosa & Hernández, 2007, p. 16).

En el marco de la investigación, se evalúa la identificación de la cadena de valor que se tiene en la gerencia estratégica de costos en tres universidades privadas de Bogotá, como punto de referencia para identificar procesos de integración que pueden contribuir a mejorar el desempeño económico de estas instituciones. En la medida en que se trata de organizaciones de servicios, los vínculos externos son múltiples, como los que se tienen con bibliotecas, comunidades e instituciones universitarias, empresas, egresados, etc. y que, por tanto, merecen un análisis particular.

1.3. Análisis de causales de costo²

Pese a que frecuentemente el volumen de unidades se considera como el principal causal de costos, no puede generalizarse como el único causal de costos. Es evidente que, de acuerdo con lo señalado en varios estudios (Mora & Rivero, 2007; Ortega, Rodríguez & López, 2008), otras variables como el *tiempo* llegan a cobrar una relevancia significativa

como causales de costos en organizaciones de servicios y, específicamente, en las universidades. Así mismo, bien podrían utilizarse causales diferentes, partiendo de que el objetivo es identificar el concepto causa-efecto como mecanismo para lograr una asignación eficiente. Por lo cual, a pesar de que se pueda pensar en una variable que explique mejor tal comportamiento, es necesario no perder de vista en cada caso la causal que permite hacer una mejor asignación.

Según el trabajo realizado por Leonor Mora-Agudo y José Ángel Rivero-Menéndez (2007), la identificación de los causales de costos se ha de orientar —más que a encontrar una variable que explica que el comportamiento de los costos en una universidad— a establecer criterios que permitan definir indicadores para evaluar eficacia³ y orienten el quehacer universitario público al logro de los cuatro objetivos fundamentales de la educación universitaria, como servicio público (Mora & Rivero, 2007, p. 4):

- Docencia
- Investigación
- Extensión de la cultura
- Fomento del desarrollo socioeconómico

Por otra parte, es posible recurrir a diversas herramientas desarrolladas tanto desde los costos como desde la administración en el proceso de identificación de causales o generadores de costos:

2 El causante del costo es definido por Charles Horngren, George Foster y Srikant Datar como “una variable, como el nivel de actividad o el volumen, que afecta causalmente los costos de un período determinado” (2007, p. 32).

3 Al respecto, Leonor Mora-Agudo y José Ángel Rivero-Menéndez afirman: “Desde la perspectiva financiera, podríamos entender por eficiente el diseño de un modelo de financiación universitaria que maximizara el uso de los recursos destinados a la financiación de las instituciones de educación superior” (2007, p. 7).

- Análisis aritmético de causales de costos.
- Costeo basado en actividades (ABC) y administración basada en actividades (ABM).
- Costos de calidad.
- Ciclo de vida del producto.

Así mismo, es igual de importante contar con una estructura de elementos de costos que contemple mínimo los siguientes aspectos, con lo que se busca garantizar una adecuada identificación y medición de las partidas o rubros que son necesarios para la prestación de los servicios:

- Definición del sistema de costeo a utilizar.
- Determinar la unidad de trabajo u objeto(s) de costo(s).
- Precisar las particularidades bajo las cuales se va a dar uso al sistema de costeo por órdenes de producción, dado que este tiene aplicación en el caso de los servicios.

1.4. Costeo basado en actividad (ABC) y administración basada en actividades (ABM)

Como muchas de las tendencias que se dan en la gestión de las organizaciones, de manera equivocada, hablar de ABC se ha convertido en una camisa de fuerza que pretende ser incorporada en las organizaciones, lo cual desvirtúa el verdadero aporte que esta forma de tratamiento de la información de costos puede hacer en los procesos de gestión organizacional. Por esta razón, no se trata simplemente de implementar el modelo ABC, sino que se debe fundamentar en un proceso de gestión organizacional que responda a la misma filosofía del trabajo a partir de actividades, esto es, ABM. En otras

palabras, un sistema ABC puede resultar costoso y completamente ineficiente si no se ve como parte de toda una forma de administrar que se fundamente en las actividades organizacionales; como señalan John H. Shank y Vijay Govindarajan, al referirse al ABC: “es una herramienta estratégica y no un sistema contable” (1995, p. 235).

El ABC y el ABM no se dan de manera aislada; todo esto es consecuente con la gestión eficiente de costos,⁴ a partir de dos puntos básicos: identificar actividades que no generan valor para el cliente, sus costos y, por otra parte, hacer las mismas actividades (las que agregan valor y aquellas que por necesidades operacionales no se pueden eliminar) de forma efectiva.⁵

La medición del costo de las actividades corrientes es un comienzo para concentrarse en gestionar estas actividades más eficientemente desde el punto de vista de costos o, incluso, para eliminar aquellas actividades que no agregan valor al producto final (Shank & Govindarajan, 1995, p. 251).

1.5. La gerencia estratégica de costos en universidades privadas

La educación superior como un servicio

De acuerdo con lo que autores como Richard B. Chase (2000) y Philip Kotler (2000) definen

4 Cuando se habla de costos, para poder referirse a una gestión en sentido estricto y completo, debe darse en todos sus componentes, es decir, no solo se trata de evaluar los costos de fabricación, sino que se deben incluir todas las actividades organizacionales.

5 Entiéndase por *efectividad* la realización de las actividades de forma tanto eficiente como eficaz.

como servicios, es posible enmarcar la educación superior en esta industria:

Un servicio es cualquier acto o desempeño que una persona ofrece a otra y que en principio es intangible y no tiene como resultado la transferencia de la propiedad de nada. La pro-

ducción del mismo podrá estar enlazada o no a la de un bien físico (Kotler, 1999, p. 464).

Entre las características generales de los servicios, es necesario identificar ciertos aspectos particulares de lo que es el servicio de educación universitaria:

Características del servicio	Descripción en el servicio de educación
Intangibilidad	No es posible identificar características físicas del producto que se obtiene luego de un proceso de formación y aprendizaje.
No hay traslado de la propiedad	El conocimiento que se imparte a los estudiantes en un aula de clase y las demás actividades que puedan representar servicios que ofrece la institución educativa, no tienen una connotación de propiedad transferible. Lo único que podría asimilarse sería la entrega del certificado que lo acredita como profesional, especialista, magíster, etc., pero que en todo caso no reflejan un traslado de propiedad, sino el aval por parte de una universidad de que quien obtiene el título ha demostrado y cumplido unos requisitos.
No se puede revender	La educación es un servicio en el cual el agente receptor del servicio no puede ser suplantado y, por tanto, en condiciones legales válidas no sería posible “vender” una certificación por haber adquirido cierto nivel de conocimiento.
No existe antes de la compra	Lo que se da antes es la preparación de múltiples equipos de trabajo, que coordinados buscan que los estudiantes reciban un servicio de calidad.
No se almacena	Si bien hay una organización previa, el servicio como tal se presta cuando se entra en interacción directa con el estudiante.
Heterogeneidad	Aunque haya programas similares para impartir una clase o para atender a los estudiantes, el resultado es heterogéneo. Cada estudiante es diferente y el conocimiento no es aprehendido de forma igual.
Producción y consumo simultáneos	Pese a que se disponen previamente ciertos elementos, en el momento en que se interactúa con el estudiante, el servicio se consume de manera simultánea. En el caso de una clase, por ejemplo, aunque es necesaria una preparación, cuando se imparte a los estudiantes, se consume de forma simultánea.
Producción y consumo ocurren en el mismo lugar	Parte del servicio se presta en las instalaciones de la universidad, otra parte el estudiante la desarrolla en otros espacios físicos como su casa. En todo caso, así no se tenga presencia física del docente, el servicio no por esto pierde esta característica.
El consumidor interviene directamente en el proceso de producción y de hecho realiza una parte	No se considera prestado el servicio de educación si el estudiante, docente o quien será el receptor del mismo no interviene de forma activa.
En la mayoría de los casos se requiere un contacto directo	Esto se da en un alto porcentaje cuando el servicio de educación es presencial y no solamente en las clases que se imparten a los estudiantes, sino también en los procesos administrativos que se ejecutan dentro de la universidad. Esta característica se torna relativa en la educación a distancia y/o servicios que se pueden prestar con herramientas virtuales.

Continúa

Características del servicio	Descripción en el servicio de educación
Por lo general, no se puede exportar el servicio pero sí el sistema de suministro del servicio	Como ya se mencionaba, una amplia gama de tecnologías de la información y la comunicación permite que los distintos servicios que se enmarcan en el proceso de educación lleguen a los usuarios finales fuera de las instalaciones físicas de la universidad.
Ventas y producción no se pueden presentar como funciones	En la prestación del servicio pueden intervenir una o varias personas, incluso podría pensarse en que este depende de la interacción que se dé entre los estudiantes y usuarios de los servicios que ofrece la universidad.
Experticia generalizada en la prestación de los servicios	En el momento de crear este tipo de servicios se cuenta con una experiencia previa en el mismo y, como se mostrará posteriormente, la tradición y el reconocimiento han sido algunos de los criterios utilizados para determinar la muestra objeto de la presente investigación, ya que estos aspectos pueden considerarse como factores determinantes en el ofrecimiento de un servicio de educación superior de calidad.
Tratamiento legal inexistente	No es posible, como sucede en el caso de la generación de un producto, patentar su elaboración, sino que por ser un servicio público, puede ser prestado por cualquier otra persona, sin necesidad de una certificación de derechos de autor, pero sí la acreditación de títulos de formación académica.

Cuadro 1. Caracterización del servicio de educación superior

Fuente: elaboración propia, a partir de Roger Schroeder (1996, p. 145) y Richard B. Chase (2000).

En el escenario internacional, las instituciones de educación superior atraviesan un proceso de cambio en sus planes curriculares, en aras de responder al cambiante entorno global, tal como plantea el Ministerio de Educación Nacional:

Los procesos de internacionalización a que se están viendo enfrentadas las instituciones de educación superior encuentran viabilidad en una gestión eficiente que conduzca al mejoramiento de la calidad del servicio para hacer posible el intercambio y la cooperación con sus pares en el mundo, dado que tales dinámicas conllevan la aplicación de estándares internacionales a procesos de gerencia, investigación y formación (Ministerio de Educación Nacional, 2007, p. 3)

Frente a la forma como la calidad en la educación se viene asumiendo, el Ministerio de Educación ha propuesto partir de una visión del concepto que sea más dinámica, para lo cual se plantea “la necesidad de construir indicadores de calidad estandarizados a nivel mundial, así como procedimientos para su implementación en las instituciones” (Ministerio de Educación Nacional, 2007, p. 4), entre los cuales están los sistemas de aseguramiento de la calidad.

Vale la pena señalar que el origen de esta propuesta del Ministerio de Educación por definir altos estándares de calidad está en estrecha relación con una preocupación generalizada en regiones como Europa, en donde se ha venido avanzando en el tema. Varios documentos dan cuenta del trabajo hecho, como lo señala el profesor Néstor H. Bravo-Salinas (2007), en

el texto *Competencias Proyecto Tuning-Europa*,⁶ *Tuning-América Latina*, y surgen como una reflexión acerca de la educación superior en un contexto de cambios tan acelerados como los que se dan en la sociedad actual. El documento *Tuning* es el origen de los conceptos de *calidad* y *competencias* sobre los que ha venido trabajando el Ministerio de Educación Nacional.

Ubicación del estudio y metodología

El estudio presentado se da a partir de la caracterización de las universidades como instituciones prestadoras de servicios (apartado anterior). Posteriormente, se hace una breve contextualización de la educación superior en el país, a partir de antecedentes de estudios de costos en educación superior en universidades privadas.

De la totalidad de instituciones de educación superior catalogadas como universidades privadas en Bogotá, se hace una primera selección de las diez universidades de más prestigio,⁷

6 El objetivo del proyecto Tuning es “identificar e intercambiar información y mejorar la colaboración europea para el desarrollo de la calidad, efectividad y transparencia” (Bravo, 2006, p. 4). Otro de sus objetivos es “analizar aquellas competencias que se relacionan con cada área temática. Estas competencias son cruciales para cualquier titulación porque están específicamente relacionadas con el conocimiento concreto de un área temática. Dichas competencias difieren disciplina a disciplina, y son las que confieren identidad y consistencia a cualquier programa” (Bravo, 2006, p. 13).

7 De acuerdo con el documento citado, el escalafón se basa en 270 encuestas realizadas a decanos e incluye la gran mayoría de las universidades del país. Se toma la variable *prestigio* como base para hacer la clasificación y, por tanto, la selección de las que entran en la muestra, pues dentro de la información encontrada es la que integra más universidades privadas de Bogotá, objeto de análisis de este trabajo. No obstante, hay otras, las cuales pueden ser consultadas en <http://www.laneros.com/showthread.php?t=147736>.

a partir de la clasificación hecha en el estudio adelantado por el Observatorio Social, de la Cámara de Comercio de Bogotá, las cuales son:

- Universidad de los Andes
- Pontificia Universidad Javeriana
- Universidad del Rosario
- Universidad Externado
- Universidad EAFIT
- Universidad de La Salle
- Fundación Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano
- Universidad de la Sabana
- Universidad del Bosque
- Universidad Libre

Estas universidades además albergan la mayor cantidad de estudiantes que optan por una universidad privada en la capital del país, debido quizá a factores como la limitación de cupos en las universidades públicas nacionales y regionales, y a la creencia generalizada de que en la capital del país hay mayores oportunidades laborales y de formación. La figura 1 del Ministerio de Educación sobre la distribución de los estudiantes matriculados por sector sustenta lo anterior:⁸

Este escalafón es el más reciente del que se tiene información.

8 Pese al objetivo inicial de allegar información de todas las universidades mencionadas, esto no fue posible dado que —de las solicitudes hechas— solo se obtuvo respuesta de cuatro, y de estas, solo de tres se obtuvo la información requerida. Sobre aquellas con las cuales no fue posible establecer contacto, se hizo búsqueda exhaustiva de la información requerida por otros medios como internet, pero los resultados obtenidos no fueron suficientes para el desarrollo de la investigación.

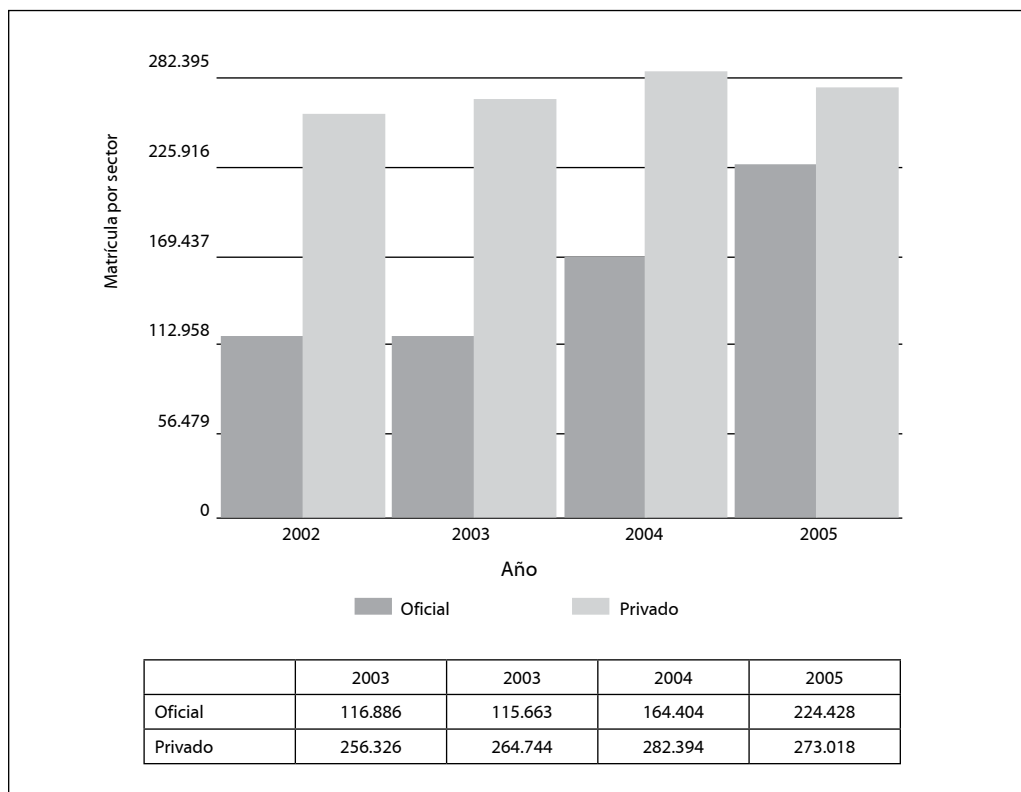


Figura 1. Estudiantes matriculados por sector

Fuente: tomado de Ministerio de Educación. Matrículas por sector.

Los tópicos consultados para obtener la información requerida fueron:

- Generalidades del sistema de costeo
- Análisis de las variables de gerencia estratégica de costos
 - ✓ Posicionamiento estratégico
 - ✓ Cadena de valor
 - ✓ Causales de costo

Teniendo en cuenta el objeto de análisis, el número de universidades referidas para el estudio y el carácter exploratorio y descriptivo de la investigación, no se utilizan técnicas estadísticas particulares para el análisis de la información.

Generalidades de los sistemas de contabilidad de costos en las universidades consultadas⁹

A partir de la información obtenida de las universidades, se identificó un esquema que diera cuenta de la forma como se maneja la información de contabilidad de costos en las univer-

⁹ Es importante señalar que las universidades privadas en Colombia están catalogadas como organizaciones sin ánimo de lucro (fundaciones y corporaciones). Por ello, en nuestro país tienen una reglamentación particular, que las obliga a reinvertir en la misma organización cualquier beneficio que sea producto del desarrollo de su objeto social (prestar servicios de formación).

sidades consultadas. Los resultados generales obtenidos se describen a continuación:¹⁰

- Tanto para los costos como para ingresos, hay esquemas de acumulación por facultades.
- En uno de los casos consultados, se tiene una clara diferenciación entre centros de apoyo (lo que integra la dirección general) y centros productivos (las facultades y escuelas).
- Como objeto de costos se identifican en algunos casos los programas de pregrado y posgrado, y en otros a los estudiantes. A partir de ello, se identifica en cada caso costos directos y se asignan los indirectos con base en porcentajes previamente establecidos, por criterios arbitrarios, según la importancia que quien está haciendo la asignación defina en cada caso. En algunos

casos, se hace costeo por programas académicos y se utilizan criterios como el de subsidios cruzados.¹¹

- En una de las universidades se observa un mayor grado de avance en cuanto al uso de la información de costos y el costeo por unidades específicas, al hacer uso de esa información como criterio de evaluación de eficiencia y eficacia, y autogestión financiera (descentralización). No obstante, las inversiones y rubros más significativos siempre se controlan desde el nivel central.
- Se observa el uso continuo de presupuestos de costos e ingresos.
- En el caso de los ingresos la fuente principal es el dinero recibido por matrículas y en menor grado, el de otras fuentes conexas a la actividad académica.

Universidad 1 (%)		Universidad 2 (%)		Universidad 3 (%)	
Gastos de personal	46,9	Costos directos de personal	56	Gastos de personal	66
Gastos generales	20,7	Costos distribuibles*	25	Otros	10
Horas cátedra	11,6	Costos de administración central	8	Servicios	8
Honorarios	5,8	Costos directos generales y de unidades de apoyo académico	11	Depreciaciones	8
Gastos diversos	5,2			Honorarios	5
Amortizaciones	3,5			Provisión de cartera	3
Depreciaciones	3,4				
Otros egresos	2,3				
Provisiones	0,6				

Tabla 1. Distribución porcentual de los costos de las universidades consultadas

* Esta categoría incluye costos como honorarios y contratos especiales, mantenimientos varios, reparaciones de las instalaciones, servicios públicos, vigilancia, suscripciones y afiliaciones, propaganda, seguros, impuestos varios, arrendamientos y otros.

Fuente: elaboración propia, a partir de información suministrada en las universidades consultadas

10 Para conservar el acuerdo de confidencialidad hecho con las universidades objeto de la muestra, a partir de este punto haremos referencia a Universidad 1, Universidad 2 y Universidad 3.

11 El término *subsidios cruzados* es definido por Charles Horngren, George Foster y Srikant Datar como “resultado de costeo en el que un producto subcosteado (o sobrecosteado) se traduce en por lo menos otro producto sobrecosteado (o subcosteado) (2007, p. 854).

Haciendo un resumen de la composición de costos para cada universidad se tiene lo siguiente:

Hay diferentes maneras de agrupar los costos, ya que mientras la universidad 1 y 3 lo hacen por rubro, la 2 organiza su información según el área y por costos directos. Esta observación permite afirmar que cada universidad agrupa los rubros de acuerdo con sus necesidades particulares de información; en general, para las tres universidades, el mayor costo es el de mano de obra, comportamiento característico de las organizaciones de servicios.

Procesos de acumulación de costos en las universidades consultadas y uso de los costos como herramienta de posicionamiento estratégico

Como resultado de la consulta hecha en las tres universidades, se pudo determinar que en cada caso hay un manejo diferente de la información de costos, respecto especialmente al uso que le dan en los procesos de toma de decisiones.

En el caso de la universidad 1, se tienen como centro de apoyo a la dirección general, la cual se encuentra dividida en tres áreas en función de las actividades desarrolladas, las cuales son la dirección académica, la rectoría y la dirección administrativa, financiera y la gerencia comercial. Por otra parte, tiene como centros productivos las facultades y escuelas; cada una de ellas tiene como dependencias la secretaría académica, los programas técnicos, pregrados, especializaciones, maestrías y doctorados, investigaciones, asesorías, educación no formal y proyectos especiales.

En cada facultad, se ha definido como objeto de costos cada uno de los programas de pre-

grado y posgrado (maestría, especializaciones y doctorados), al cual se cargan los costos directos en el mismo momento en que estos contablemente se causan. Todos los costos indirectos se prorratan luego a las demás dependencias de la facultad y a los programas con base en porcentajes preestablecidos, los cuales son definidos de forma arbitraria, sin recibir o dar explicación alguna sobre su origen.

Con respecto a la dirección general, para cada una de las instancias señaladas se manejan centros de costos particulares, a las cuales se les cargan los costos directos que son prorrateados a las facultades y escuelas también con base en porcentajes preestablecidos, como se señaló anteriormente.

En el momento, esta universidad no cuenta con un sistema de costeo como tal, sino con un sistema de flujo de recursos que responde a propósitos básicos de control como máximo, por lo cual la información derivada de él se utiliza para alimentar el sistema de contabilidad financiera, mas no con la finalidad de darle a esa información un nivel de relevancia, como el que se requiere para pensar que se adelantan procesos de gerencia estratégica de costos.

Esta misma universidad utiliza la figura de *subsidijs cruzados* por la cual una facultad o escuela por medio de los márgenes operacionales —que se vuelven un fondo común a toda la universidad—, llega a subsidiar a otra que no alcance a obtener rentabilidad para un momento específico.

En la universidad 2, el objeto de costos es cada uno de los programas de pregrado y posgrado. Dentro de cada uno de ellos, se hace una identificación de costos directos e indirectos

que, por su naturaleza, se clasifican como costos de personal¹² y costos generales.

Entre los costos directos de cada programa se tienen entonces dos categorías:

- Costos directos de personal: este rubro incluye los costos por salarios y beneficios sociales incurridos por personal docente y personal administrativo de las facultades, así como honorarios y otros conceptos asociados a la prestación de servicios que son particulares a cada facultad.
- Costos directos generales: incluye conceptos como materiales y suministros, mantenimientos, fotocopias, suscripciones y afiliaciones, material de laboratorio, dotación y uniformes, material bibliográfico, prácticas académicas, depreciación de activos fijos, cafetería y gastos varios.
- Costos de unidades de apoyo académico: son costos asociados a las vicerrectorías académicas y de promoción y al centro de sistemas de cómputo, que se consideran directos por la relación del trabajo realizado en estas dependencias con las labores de estudiantes y docentes.

Por su parte, la categoría de costos indirectos incluye aquellos que no se pueden identificar con las unidades antes mencionadas, pero que son necesarios para el sostenimiento de las

instalaciones y buen funcionamiento de la universidad. Estos costos a su vez se clasifican en:

- Costos distribuibles: costos que no se pueden identificar con una unidad particular sino que se cargan a un centro de costos general para luego ser distribuidos a las distintas unidades con base en criterios previamente establecidos y que se indicarán posteriormente. Esta categoría incluye costos como honorarios y contratos especiales, mantenimientos varios, reparaciones de las instalaciones, servicios públicos, vigilancia, suscripciones y afiliaciones, propaganda, seguros, impuestos varios, arrendamientos y otros.
- Costos de administración central: corresponden a la proporción de gastos de funcionamiento de las unidades administrativas asociados a actividades de gestión logística y dirección.

Como factores de distribución se tienen:

- Según el gasto directo por facultad: se utiliza para asignar los costos distribuibles.
- Según el número de alumnos por facultad: se utiliza para distribuir los costos de administración central.
- Con base en ingresos: se utiliza para asignar el impuesto de industria y comercio.
- Según el área promedio: se utiliza para asignar los costos de arrendamiento, impuesto predial, mantenimiento, reparaciones de las instalaciones, vigilancia y servicios públicos.
- Según horas cátedra: corresponde a un factor que se aplica según la dedicación de los docentes en proporción al número de estudiantes. Este criterio se utiliza en especial cuando hay prestación de servicios entre facultades.

12 Al igual que en las otras dos instituciones consultadas, el costo de personal tiene un tratamiento particular y sobre él se ejerce un control directo y cuidadoso. Esto se justifica porque es la partida más representativa de todos los costos y va acorde con lo que desde la teoría se tiene en cuanto a estructura de costos: considerar la mano de obra como el mayor componente de los costos totales.

En el caso de las unidades académicas, hay diversos criterios dependiendo de la utilización de los equipos o la asignación del personal.

En la universidad 3, la contabilidad de costos es incipiente en la medida en que no tiene una estructura de asignación de costos indirectos, ya que estos se cargan a un centro de gastos generales, pero no se distribuyen en las facultades, programas ni a ningún otro objeto de costos. Para los costos directos, se maneja un centro de costos por facultad al cual se cargan los costos de personal y otros que se puedan identificar directamente.

Así, se deduce que decisiones relacionadas con posicionamiento estratégico como la formulación de estrategias, la comunicación de estrategias a la organización y el desarrollo de tácticas para implementar estrategias, se toman con base en criterios y/o información diferente a la derivada de la contabilidad de costos y de los sistemas de control. Por lo mismo, la ventaja competitiva y su definición no se fundamentan en el uso de herramientas de gerencia estratégica de costos ni de gestión por procesos soportados en un análisis de la cadena de valor. Así mismo, no se obtiene evidencia de costos asociados a interrelaciones con otras instituciones universitarias, por lo que temas como la gestión de procesos y la identificación de una cadena de valor son prácticamente inexistentes.

Aproximación a un proceso de gerencia estratégica de costos en universidades privadas

A partir de la información obtenida, en este apartado se presenta una aproximación a lo que podría ser una descripción del proceso de geren-

cia estratégica de costos que articule las variables de posicionamiento estratégico y gerencia estratégica de costos, para instituciones como las citadas en desarrollo de la investigación.

Como muestra la figura 2, la gerencia estratégica de costos se soporta tanto en la estructuración de un sistema de control —que para el caso puede darse a partir de la definición y control por áreas de responsabilidad— y esto a su vez en un sistema de contabilidad de costos que contemple procesos eficientes de asignación de costos y de ingresos a objetos de costos claramente definidos. De la misma forma, la estructura propuesta responde a las partes básicas del proceso de planeación administrativa como la toma de decisiones, el control y la planeación.

En este orden de ideas, como fase inicial del proceso administrativo, la planeación ha de soportarse en la información proveniente del sistema de contabilidad de costos con que cuenta la organización, lo que a su vez permite identificar las causales de costos, hacer el análisis respectivo e incorporarlo en los resultados financieros que se esperan de la organización.

La segunda fase del proceso administrativo está dada por la determinación de los mecanismos que se van a utilizar en el control de los recursos, orientados a garantizar que la ejecución de la fase de planeación responda a los objetivos y resultados previstos. En esta parte, resultan de suma importancia la revisión y los controles que se establecen en las áreas de responsabilidad frente a los *inputs* y *outputs*, y lo que se espera en términos de eficiencia y eficacia de cada una de ellas. En este proceso, los resultados en términos de gestión son mucho más efectivos si este análisis se da en todos los

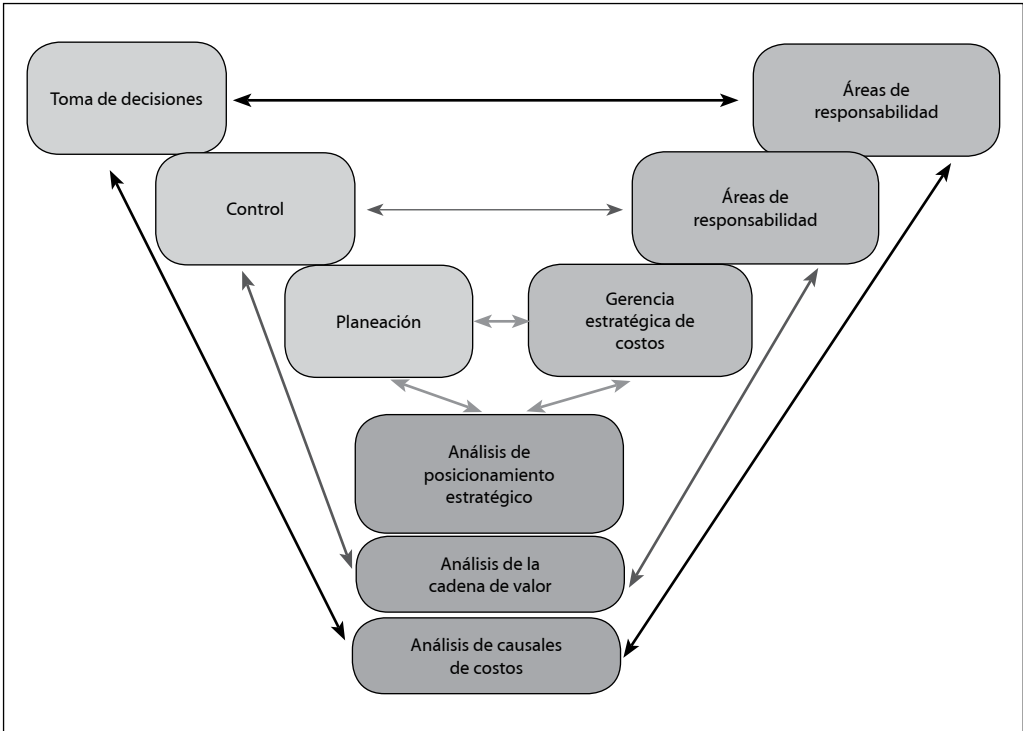


Figura 2. Interacción entre variables de gerencia estratégica de costos, fases del proceso administrativo y etapas en la generación y uso de información derivada de los costos

Fuente: elaboración propia

eslabones de la cadena de valor, lo cual requiere que esta sea previamente identificada. La importancia de este punto radica en que permite tener una visión más completa de todo el proceso de la prestación del servicio (para el caso analizado) y, por tanto, el establecimiento de controles mucho más efectivos que lleven al mínimo los riesgos asociados.

Como resultado de un adecuado trabajo en las fases de planeación y control, las acciones que se tomen en respuesta a la toma de decisiones se han de enfocar entonces a aquellos aspectos estratégicos. Al final de este proceso, el cual debe ser dinámico y continuamente retoolimentado por los cambios internos y exter-

nos, la organización tendrá criterios más fiables al identificar las variables que le han de permitir posicionarse de forma estratégica.

Partiendo de este análisis, a continuación se describe cómo estructurar un proceso de gerencia estratégica de costos, para universidades privadas.

Identificación de causales de costos

Es necesario hacer un planteamiento que parte de la estructuración de un sistema de costeo, que por las características de las universidades privadas, puede tomar elementos como los propuestos por María Teresa Ortega-Egea, Lázaro Rodríguez-Ariza y María Victoria López-

Pérez (2008) y de costeo basado en actividades de acuerdo con el modelo básico propuesto por diferentes autores como John H. Shank y Vijay Govindarajan (1995), Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn y Michael R. Kinney (2005) y otros. No obstante, lo importante es reconocer que la universidad es una institución prestadora de servicios y que además la educación es un servicio social público.

En este sentido, en este apartado no se pretende indicar todas las particularidades con que debería contar, en la medida en que —como se trata de una primera aproximación— es necesario partir de ciertos supuestos y que para ser aplicado en una universidad en particular hay que identificar las características propias de cada uno.

Inicialmente, a partir de lo propuesto por Ortega, Rodríguez y López (2008), se puede decir que las universidades desarrollan tres actividades básicas:

- Investigación
- Docencia
- Proyección social y educación continuada (extensión)

Por otra parte, sabiendo que el mayor costo es el de mano de obra, el tiempo de la actividad docente es un factor de identificación clave, teniendo en cuenta además que este costo incluye actividades de investigación, proyección social y algunas labores administrativas (como actividad de apoyo), pero que, a su vez, estas se ven afectadas por otros agentes.

Tras el reconocimiento de estas interacciones, se puede partir de la actividad docente, para identificar un objeto de costos como cada programa académico, no obstante los resultados que

se puedan obtener al tener el costo por estudiante.¹³

Respecto al uso de herramientas como el costeo basado en actividades,¹⁴ puede plantearse como un esquema aplicable para lograr asignaciones eficientes de costos, siendo las relacionadas en la figura 2 las tres *macroactividades* sobre las que podría soportarse el modelo. Otra de las ventajas que ofrece esta herramienta para las universidades privadas es que permite hacer un control más efectivo sobre el tiempo, una de las variables claves en el desarrollo de las actividades universitarias. Esto resulta evidente en el sentido en que las actividades asociadas a investigaciones o los trabajos de proyección social se estructuran sobre su duración, lo cual facilita establecer relaciones de eficiencia con los recursos dispuestos para este tipo de actividades.

Plantear el uso del costeo basado en actividades se convierte en el soporte para la identificación de actividades de las universidades que pueden no estar agregando valor al proceso de formación de estudiantes, cualquiera sea el programa al que se esté haciendo referencia.¹⁵ Esta

13 No se toma al estudiante como objeto de costo porque cada estudiante tiene características demasiado particulares que generarían la necesidad de diseñar múltiples modelos, lo cual se sale del alcance de este trabajo y, además, tampoco responde a lo observado en las universidades analizadas.

14 Dado que el objetivo del artículo es hacer una aproximación inicial a lo que sería un esquema de gerencia estratégica de costos para universidades privadas, su alcance no es detallar los componentes y el desarrollo del sistema de costeo, que de acuerdo con lo explicado se trataría de uno basado en actividades.

15 Tras lo observado, vale la pena esta generalización pues no se observan diferencias sustanciales en el tratamiento y estructuración de un programa de pregrado frente a uno técnico o de posgrado.

a su vez, puede ser la base de un análisis de rentabilidad de actividades docentes propiamente dichas por programa, proyectos de investigación y de trabajos de proyección social.

El análisis preliminar de causales de costos para las actividades desarrolladas en una universidad define las siguientes, sin dejar por fuera otras relacionadas con procesos de mejora continua:

- Unidades de apoyo o procesos de apoyo académico
 - ✓ Decanaturas o direcciones de programas académicos: número de programas académicos.
 - ✓ Servicios de laboratorios: horas de uso.
 - ✓ Servicios bibliotecarios: cantidad de préstamos efectivos y artículos consultados en bases de datos.
 - ✓ Servicios de los centros de sistemas y audiovisuales: horas por semestre utilizados por estudiantes y por asignatura en cada programa.
 - ✓ Servicios de bienestar: número de estudiantes que utilizan los servicios por programa.
 - ✓ Admisiones e inscripciones: número de estudiantes admitidos y/o inscritos.
- Procesos de dirección
 - ✓ Actividades financieras: número de transacciones procesadas.
 - ✓ Otras actividades administrativas (recursos humanos, recursos físicos, mantenimiento, inventarios, compras): en este caso, se puede trabajar cada unidad aparte e identificar un inductor coherente con las actividades desarrolladas.

- Unidades de procesos básicos o misionales
 - ✓ Investigaciones: número de investigaciones por programa y por período académico. Esto puede medirse además por los resultados obtenidos.
 - ✓ Proyección social: número de proyectos por programa por período académico. Es necesario contemplar la inclusión de otros indicadores de impacto social para la universidad.
 - ✓ Docencia: tiempo utilizado en cada una de las siguientes actividades: docencia propiamente dicha,¹⁶ investigación, proyección social y labores administrativas.¹⁷

El uso de presupuestos tanto de ingresos como de costos por programa se convierte entonces en un primer resultado concreto que persigue reflejar el control eficiente en el manejo eficiente de recursos, para dar respuesta en un nivel operativo a lo que se plantea en los planes estratégicos de la universidad.¹⁸

El objetivo en esta parte de la investigación no es agotar los detalles para la aplicación, pero sí proponer un soporte general para que, en concordancia con las condiciones propias de cada universidad, se pueda ajustar a ello.

16 Entiéndase entre estas actividades todas las relacionadas con las de impartir clases, lo cual incluye la preparación del material para la clase, impartir la clase y la evaluación.

17 Entre estas actividades se incluye por ejemplo la participación en comités de área, de acreditación, académicos, de facultad, etc.

18 Las universidades suelen llamar esto *Plan de Desarrollo Integral, Proyecto Educativo Institucional, Programa Integral de Desarrollo*, etc., que en últimas recoge los elementos de aquello que en la teoría administrativa se conoce como *planteamiento estratégico*.

Identificación de la cadena de valor

Al partir de un adecuado sistema de costeo basado en actividades como modelo de contabilidad de costos, resulta factible llevar a buen término la segunda fase básica del proceso administrativo: el control.

Pese a que hay diversos modelos como los señalados en el apartado del marco teórico, uno en particular resulta de gran utilidad para identificar lo que agrega valor a los clientes. Este se denomina *modelo de gestión por procesos*, en el que cada proceso puede verse a partir de áreas de responsabilidad, según lo planteado por autores como Robert Anthony y Vijay Govindarajan (2003) y David Noel Ramírez-Padilla (2005) y a partir del concepto de *cadena de valor*, propuesto por John H. Shank y Vijay Govindarajan (1995).

La actividad organizacional de las universidades privadas es la formación de personas en el nivel de pregrado y posgrado, y en algunos casos en el nivel tecnológico. En el contexto organizacional de esta actividad intervienen diversos actores y hay vínculos internos y externos (Hansen & Mowen, 2007), en los cuales incluso la sociedad aparece como un ente clave, así como instituciones de otros países con las que se mantienen diversas relaciones tanto de docencia como de investigación y de proyección social.

La figura 3 es una propuesta que busca integrar otros elementos de suma importancia como las relaciones con proveedores, el soporte desde la tecnología y los vínculos con instituciones extranjeras. En un esquema de cadena de valor ampliada, el esquema propuesto es el siguiente:

A partir de lo desarrollado hasta este punto, puede concluirse de forma preliminar que en la

interacción con las causales de costos resulta clave tener en cuenta el tiempo.¹⁹ Por lo mismo, no puede pensarse en un modelo estático sino que se define como uno que permita un mayor control de los recursos en términos de eficiencia y eficacia.

En el esquema de proceso, es necesario trabajar en función de la estructuración de los procesos y de su tipificación en el esquema de áreas de responsabilidad y los *input* y *output* asociados a cada uno.

Posicionamiento estratégico de universidades privadas

Este importante factor representa el componente que guarda o que reúne los puntos vitales para la organización en el sentido de que debe guiar el quehacer y la planeación organizacional táctica y operativa, el análisis de cadena de valor y de causales de costos.

Para las universidades analizadas, es claro que si bien llevan a cabo procesos de planeación estratégica interna, esta no se soporta en los elementos de gerencia estratégica de costos acá citados. En ese sentido, la exploración hecha refleja que la información derivada de los sistemas de costos no es una fuente de análisis profundos y rigurosos, de manera que esta información no es lo suficientemente trabajada y por lo mismo, no se tiene en cuenta para la configuración de esquemas de gerencia estratégica de costos, a partir de los cuales deriven oportunidades para la definición de ventajas competitivas.

19 Aunque esta es aplicable para la mayoría de las actividades de la universidad, vale la pena recordar que —como un principio fundamental del sistema basado en actividades— es clave identificar el inductor que mejor refleje la relación costo-efecto para los distintos costos.

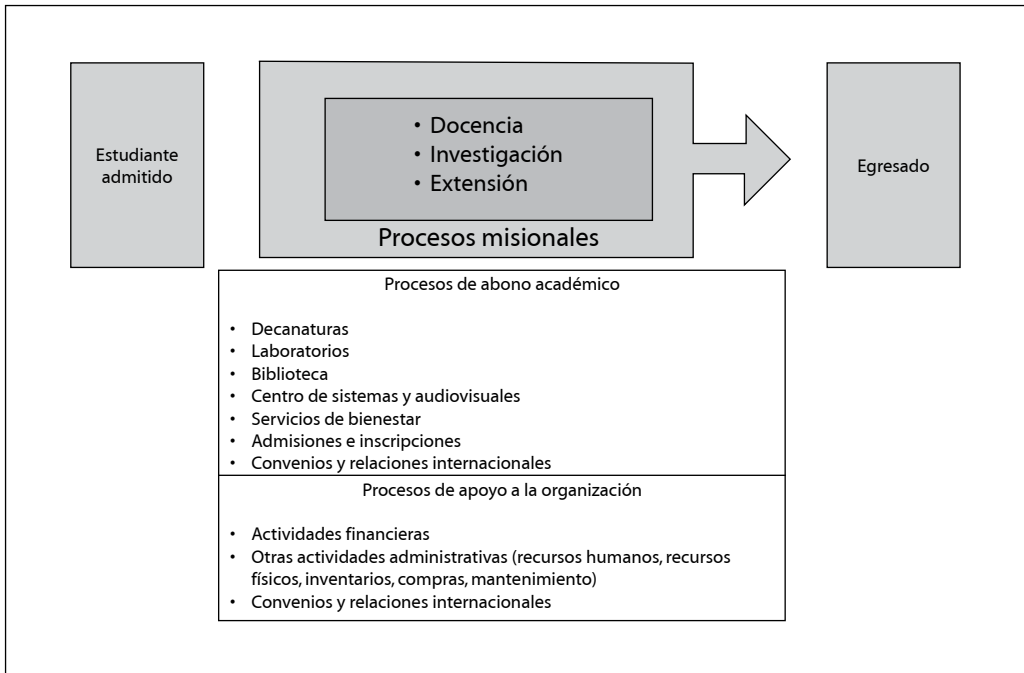


Figura 3. Propuesta de cadena de valor para universidades privadas de Bogotá
Fuente: elaboración propia

El primer paso ha de ser entonces la definición clara de si la ventaja competitiva de la universidad se va a dar por liderazgo de costos, por diferenciación del servicio ofrecido o por enfoque en un grupo objetivo; en cualquier caso, el punto es incorporar planes de desarrollo institucional en los que se contemple:

- Análisis de rentabilidad (ingresos y costos) por programa, facultad, departamento según sea el objeto de costo seleccionado y, de manera paralela, estudios del ciclo de vida de los programas ofrecidos por la universidad.
- Identificación de costos de calidad, lo cual puede desarrollarse de forma paralela a lo que hoy se adelanta con el esquema de Acreditación Institucional, del Consejo Nacional de Acreditación, CNA.

- Gestión basada en actividades, como modelo de gestión que optimiza y hace efectivo el uso de un sistema de costeo basado en actividades.
- Gestión de la cadena de valor y por procesos a partir de los elementos ya citados y que compagina con el apartado anterior.
- Análisis de causales de costos, como soporte del sistema.

Conclusiones

La investigación realizada responde a propósitos exploratorios y en la medida de los resultados obtenidos se hace una aproximación a una propuesta de modelo que integra la gerencia estratégica de costos en el marco de los pro-

cesos de gestión en universidades privadas de Bogotá.

El desarrollo de esta investigación deja ver una falencia importante en términos de la implementación que las organizaciones objeto de estudio hacen de las variables de gerencia estratégica de costos en sus procesos de toma de decisiones. Así, pese a que la expectativa inicial era encontrar sistemas de costos completamente estructurados y que respondieran a objetivos estratégicos, los resultados obtenidos muestran que si bien hay intenciones que reconocen la importancia de contar con información estratégica de costos, aún no se cuenta con procesos plenamente establecidos que permitan hacer una evaluación de ellos. Los resultados del trabajo reflejan que si bien cuentan con estructuras de costos, estas se han establecido más con el propósito de tener una identificación contable de las partidas que se consideran costos para la universidad, que para utilizar esa información como insumo en los procesos de toma de decisiones.

En cuanto a la información para el sector, pese a que se ha venido trabajando en materia de generación de estadísticas desde instituciones como el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación, ICFES, el Ministerio de Educación Nacional y el Departamento Nacional de Estadística, DANE, en realidad se pueden obtener pocos datos para realizar análisis económicos y financieros en educación superior en nuestro país. Por otro lado, si bien hasta el año 2002 el ICFES generó boletines los cuales fue posible encontrar información relacionada con costos en universidades privadas, a partir de este año no se dio continuidad a tales

publicaciones y por tanto, es difícil acceder a la información requerida.

En ese mismo sentido, otra gran dificultad se plantea en torno al acceso a información financiera en las universidades privadas; esta investigación se vio ampliamente restringida a la información suministrada solo por tres universidades.

El desarrollo de la investigación deja ver que el campo de profundización en materia de gerencia estratégica de costos es amplio, ya que si bien se han hecho aproximaciones importantes respecto a las variables analizadas, no se puede decir que el tema se haya agotado.

Al respecto, si bien la propuesta planteada puede parecer demasiado general, esto obedece a que cada universidad es particular y a que —en la medida en que se vaya implementando el modelo— muchas especificidades y variables asociadas deben ser incorporadas. Además, pese a que en principio las universidades objeto de investigación se encuentran enmarcadas en un mismo esquema jurídico, la gerencia estratégica de costos ha de responder a la forma como cada una se estructura internamente, esto es, a la forma como se organiza, a los servicios que ofrece y en general a los planes estratégicos a que responde.

Rescatando la trascendencia que tiene la educación superior en el país, múltiples consideraciones quedan por hacer y, por lo mismo, dan lugar a otros trabajos. Así, caben otras investigaciones que permitan hacer comparaciones, como lo que en materia de gerencia estratégica de costos se está dando en el sector de la educación superior pública.

Referencias

- Anthony, Robert & Govindarajan, Vijay (2003). *Sistemas de control de gestión*. Madrid: McGraw-Hill Interamericana.
- Barfield, Jesse T.; Raiborn, Cecily A. & Kinney, Michael R. (2005). *Contabilidad de costos: tradiciones e innovaciones*. México: Thomson.
- Bermeo-Muñoz, José Reinel & Bermeo-Muñoz, Elver Alfonso (enero-marzo de 2005). Las directrices del costo como fuentes de ventajas competitivas. *Revista Estudios Gerenciales, Universidad ICESI, 94*, 81-103. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/212/21209405.pdf>
- Bravo-Salinas, Néstor H. (2006, revisado julio de 2007). *Competencias Proyecto Tuning-Europa, Tuning-América Latina*. Bogotá. Disponible en: http://acreditacion.unillanos.edu.co/contenidos/capacitacion_docente_2semestre_2007/competencias_proyectotuning.pdf
- Cámara de Comercio de Bogotá (2005). La educación superior en Bogotá y Colombia, 2005. *Observatorio Social, 18*. Disponible en: www.ccb.co/investigaciones, http://camara.ccb.org.co/documentos/879_2005_12_12_16_21_51_obs_social18.pdf
- Chase, Richard B. (2000). *Administración de producción y operaciones: manufactura y servicios*. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana.
- Consejo Nacional de Acreditación, CNA (s.f.). *Sistema Nacional de Acreditación en Colombia*. Disponible en: <http://www.cna.gov.co/1741/article-186365.html>
- Departamento Nacional de Estadística, DANE (2004). *Metodología del Índice de Costos de la Educación Superior Privada – ICESP*. http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/fichas/educacion/mficha_icesp.pdf
- Gutiérrez-Hidalgo, Fernando (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *Spanish Journal of Accounting History (Revista Española de Historia de la Contabilidad)*, 2, 100-122. Disponible en: http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/gutierrez2.pdf
- Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne (2007). *Administración de costos: contabilidad y control*. México: Thomson.
- Horngren, Charles; Foster, George & Datar, Srikant (2007). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. México: Pearson Educación.
- Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación, ICFES (2002). *Distribución de los estudiantes matriculados según institución de educación superior, área del conocimiento y origen institucional y departamento en universidades privadas y públicas*. Disponible en: www.icfes.gov.co
- Kotler, Philip (1999). *Introducción al marketing*. Madrid: Prentice Hall.
- Levitt, Theodore (1960-2004). *Marketing Myopia*. *Harvard Business Review Top Line Growth*, July-August 2004, 138-149.
- Ministerio de Educación Nacional, MEN (abril-junio de 2007). *Gestión, motor hacia la calidad. Educación Superior. Boletín Informativo, 9*. Disponible en: http://menweb.mineducacion.gov.co/educacion_superior/numero_09/01_via.html

- Ministerio de Educación Nacional, MEN (s.f.). *Estadísticas de la educación superior*. Disponible en: <http://menweb.mineduacion.gov.co/seguimiento/estadisticas/>
- Mintzberg, Henry; Quinn, James Brian & Voyer, John (1997). *El proceso estratégico. Conceptos, contextos y casos*. Madrid: Prentice Hall.
- Mora-Agudo, Leonor & Rivero-Menéndez, José Ángel (2007). Un modelo eficiente para la financiación pública de la universidad: el caso español. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión, Universidad Militar Nueva Granada*, 15 (1), 113-143. Disponible en: <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/909/90915107.pdf>
- Ortega-Egea, María Teresa; Rodríguez-Ariza, Lázaro & López-Pérez, María Victoria (2008). Un modelo de cálculo de costes para el ámbito universitario: el uso del tiempo como unidad de prestación en una unidad organizativa. *Revista de Contabilidad, Spanish Accounting Review* 10 (1), 99-132. Disponible en: <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=165>
- Porter, Michael (1996). What is strategy? *Harvard Business Review*, November –December 1996, 61-78. Disponible en: http://www.ipo-congress.ru/download/guide/article/what_is_strategy.pdf
- Prahalad, Coimbatore Krishnarao & Mashelkar, Raghunath Anant (2010). Innovation's holy grail. *Harvard Business Review*, August 2010, 132-141.
- Ramírez-Padilla, David Noel (2005). *Contabilidad administrativa*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Schroeder, Roger (2006). *Administración de operaciones: Toma de decisiones en la función de operaciones*. México: McGraw-Hill.
- Shank, John H. & Govindarajan, Vijay (1995). *Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. Traducción de Álvaro Franco. Bogotá: Editorial Norma.
- Sosa-Flores, Miguel & Hernández-Pérez, Flor Ángel (2007). *La cadena de valor y el costeo ABC. Herramienta fundamental para el proceso de toma de decisiones*. Buenos Aires: El Cid Editor.
- Teece, David J. (2010). Alfred Chandler and 'Capabilities' Theories of strategy and management. *Industrial and Corporate Change*, 19 (2), 297-316.
- Vélez, M. C. (ed.) (2007, abril-junio). Gestión, motor hacia la calidad. *Educación Superior. Boletín Informativo*, 9. Disponible en: http://menweb.mineduacion.gov.co/educacion_superior/numero_09/index.html
- Fecha de recepción: 24 de octubre de 2011
 - Fecha de aceptación: 15 de diciembre de 2011

Para citar este artículo

Cárdenas-Mora, Sandra Milena (2011). Una aproximación al uso de herramientas de gerencia estratégica de costos en instituciones privadas de educación superior. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (31), 547-569.

