

EL COSTO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SUS PARTICULARIDADES EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR

THE COST IN THE PUBLIC ADMINISTRATION AND ITS PARTICULARITIES IN HIGHER EDUCATION

Mildred González Cabrera, Miriam López Rodríguez

Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno, La Habana, Cuba mildred@esceg.cu,
mlopez@esceg.cu

Recibido: 1/10/2017

Aceptado: 8/11/2017

Resumen

La Contabilidad de Gestión es un instrumento de control, que brinda información útil para el proceso de toma de decisiones. Generalmente se identifica con la gestión empresarial pero es aplicable a cualquier tipo de organización como es el caso del sector público, donde el control de los recursos limitados es fundamental para el eficaz desempeño de sus funciones. Existen diversas experiencias que demuestran lo antes expuesto, siendo un objetivo del presente trabajo abordar los costos en la Educación Superior, como parte del Sector Público en Cuba.

Palabras claves: Contabilidad de Gestión, Costos, Sector público, Educación Superior.

Abstract

Management Accounting is a control instrument that provides useful information for the decisionmaking process. It is generally identified with business management but it is applicable to any type of organization such as the public sector, where the control of limited resources is essential for the effective performance of its functions. There are several experiences that demonstrate the foregoing, being an objective of this work to address the costs in Higher Education, as part of the Public Sector in Cuba.

Keywords: Management accounting, cost, public sector, Higher Education.

Introducción

En los Documentos del 7mo. Congreso del Partido aprobados por el III Pleno del Comité Central del PCC,¹ en su primera parte aparece la Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista, donde se plantea la necesidad de consolidar un sistema de administración pública, ágil, eficaz y eficiente, cuyo propósito esencial sea la obtención de resultados en beneficio de la sociedad y del desarrollo nacional y local, a partir de que sustancialmente deben alcanzarse niveles de eficacia, eficiencia y competitividad en todas las esferas de la economía.

La Contabilidad de Gestión aplicada a la Administración Pública constituye un tema de actualidad por la importancia de garantizar la eficiencia y eficacia de la gestión en el sector público, contribuyendo a la satisfacción de las necesidades ciudadanas.

La diversidad de actividades que se desarrollan asociadas a la administración pública apoya la necesidad de utilizar instrumentos de gestión que permitan un mayor control y contribuyan con información útil a la toma de decisiones.

Ese es el papel del costo como indicador económico. Reduciendo aquellos costos que no son imperiosos para realizar servicios de calidad al ciudadano, es que se puede lograr la sostenibilidad de los servicios públicos.

En el presente trabajo se reflexiona sobre este tema y se particulariza en la utilización del costo en la Educación Superior, mostrándose los resultados del estudio bibliográfico realizado donde se observa la posibilidad y utilidad de su aplicación, se exponen experiencias de diversos países y también las realizadas en Cuba y se enfatiza en la aplicación de los sistemas de costeo basados en actividades (ABC).

Desarrollo

El costo en la educación superior: generalidades.

La contabilidad de gestión, según el Glosario iberoamericano de contabilidad de gestión, es 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”,² por lo tanto es una herramienta que facilita el proceso de control a través de la elaboración del presupuesto de gastos y del cálculo y análisis de las desviaciones, procedimientos que forman parte del proceso de planificación y de evaluación.

Esteban Salvador L.³ plantea 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 y este es 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 un instrumento que puede ser utilizado en cualquier tipo de organización, lucrativa o no, precisamente por la amplitud de sus propósitos fundamentales, no sólo dedicados a la determinación de beneficios, sino al control y la toma de decisiones.

Según Calle R. y Makón M,⁴ la aplicación de modelos de contabilidad de gestión vinculados a la administración pública, ha de posibilitar el logro de la eficacia y la eficiencia en las múltiples actividades que genera este sector.

El sector público tiene que satisfacer a un conjunto de necesidades sociales en continua expansión que exige una gestión rigurosa de los recursos públicos, que generalmente son limitados, para hacer frente a las prestaciones sociales y al desarrollo de espacios socio-económicos y políticos.

Los autores consultados coinciden en señalar que la administración pública es aquella parte de la ciencia de la administración, una división de la ciencia política y una de las ciencias sociales, encargada de desplegar las acciones del gobierno para satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos y de la sociedad en general. Su finalidad es "el bien común" o "bienestar general" de toda la población, elemento no sólo doctrinario sino constitucional.

Una de las mejores maneras de garantizar la transparencia en los organismos gubernamentales, se enfoca en la búsqueda de la optimización del gasto público y por consiguiente de sus recursos humanos, económicos y tecnológicos, lo cual implica ser más eficientes en la gestión administrativa, con miras a tener una gestión pública con la que se pueda tener trazabilidad en los resultados, permitiendo cumplir con los objetivos que se han definido en los planes de gobierno institucionales y a nivel operativo.

Esto significa que la administración pública debe realizarse con la mayor austeridad posible, no sólo teniendo en cuenta el tamaño de sus instituciones sino también los gastos en que incurre para garantizar el cumplimiento de sus objetivos, o sea, que el servicio público tiene que ser eficiente, realizándose con costos reducidos y creando la mayor satisfacción en los ciudadanos.

No obstante a lo planteado en el párrafo anterior, según López⁵ en su artículo "Los costos en el sector público", existen insuficiencias en los procedimientos relacionados con los costos en este sector, lo que influye en la toma de decisiones ya que los mismos se centran en el cumplimiento de la legalidad y de los informes de carácter presupuestario, siendo necesario que también brinden una información que les permita comprobar periódicamente el grado de cumplimiento de los objetivos estratégicos de la organización, los costos de los servicios, la eficiencia en la utilización de los recursos y el rendimiento o la utilidad de los mismos.

La contabilidad de gestión es esencial en el caso de las empresas públicas financieras y no financieras, al brindar información referida al costo efectivo de sus servicios con el fin de mejorar las herramientas de gestión disponibles, siendo un instrumento útil en la planificación y el control, así como en el proceso de toma de decisiones.

Para ello también se utilizan los sistemas de costeo encargados de los métodos y procedimientos que garantizan el adecuado trabajo con los costos en las organizaciones y que en función de los objetos de costo, de las necesidades informativas, de las particularidades de las entidades públicas, se puede determinar el tipo de sistema a utilizar.

En las últimas décadas se ha extendido la aplicación de los sistemas de costeo basados en las actividades (ABC, por sus siglas en inglés) con un enfoque de procesos, que por sus particularidades contribuyen a un mejor tratamiento de los costos indirectos, un mayor control, brindando información más acertada para tomar decisiones.

El sistema de costeo basado en actividades (ABC) permite medir el costo y el rendimiento de procesos, de actividades, de los recursos y de los objetos de costos. López Regalado⁶ afirma que se basa en la premisa de que son las actividades las que consumen los recursos y en función de esto es la forma que utiliza para la asignación de los costos, primero a las actividades y luego a los objetos de costo.

Autores como González Gómez⁷ plantean que la metodología del costeo ABC implementada en entidades públicas, ha logrado incrementar la eficiencia y efectividad de la gestión al permitir identificar procesos y actividades que consumen recursos económicos para luego asociar cada actividad a la carpeta de servicios, estos pueden ser de salud, educacionales, culturales, bancarios, comunitarios entre otros, los cuales están en función de la demanda de la población.

Se tiene conocimiento de la aplicación de la metodología de ABC en diferentes esferas pero este estudio particularmente se centrará en su aplicación en la Educación Superior.

Actualmente los organismos públicos en general y las universidades en lo particular, están necesitados de contar con un plan estratégico que les permita seguir un objetivo en aras de alcanzar los recursos que necesitan, convirtiéndose ello en una herramienta de gestión que aporte información de la organización y permita rendir cuentas a sus usuarios.

García, Rodríguez y del Río⁸ consideran que es importante contar con un modelo de gestión que aporte a la organización información útil, que planifique las actividades necesarias para lograr los objetivos propuestos, defina los recursos necesarios para alcanzarlos eficientemente e incluya indicadores que sean capaces de medir su consecución.

Dentro de los objetivos estratégicos de las universidades, está latente la necesidad de introducir un sistema de costo que permita la determinación del costo por actividades, productos y servicios, y a su vez que facilite información interna a la dirección, sobre cuáles son las causas de los gastos, por lo que la utilización de modelos de contabilidad de gestión en las universidades públicas ha de constituir una valiosa herramienta de gestión.

Los costos del proceso educativo comprenden los sacrificios de recursos que efectúa la institución de educación superior con su objetivo final el cual es la creación de conocimiento. Este conocimiento estará dado por los distintos servicios educativos que la institución ofrece tales como formación de estudiantes de pregrado, de posgrado, actividades de investigación y actividades de vinculación con la comunidad.

Del Carpio⁹ 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.

El estudio bibliográfico realizado, permitió conocer la utilización de métodos de costeo y en particular del ABC en diferentes universidades del mundo. Concretamente en las universidades de Europa existe preocupación marcada por desarrollar modelos teóricos de contabilidad analítica.

En Inglaterra por ejemplo las universidades utilizan sistemas importados del ámbito empresarial, con el ánimo de realizar una asignación más eficiente de los recursos consumidos a las facultades y departamentos académicos. Así Mitchell¹⁰ pone de manifiesto que 64 de 100 universidades encuestadas en ese país utilizan sistemas de asignación de costo e incluso algunas de ellas han llevado a cabo una adaptación del modelo ABC.

Constan también estudios realizados sobre costos en instituciones universitarias centrados en el servicio de bibliotecas, destacando Ellis-Newman¹¹ y se observaron aplicaciones del ABC en el servicio bibliotecario de las Universidades de Australia implementado desde el 2003.

Más cercano en el tiempo Stouthuysen, et al.,¹² realiza un estudio de caso de servicio de adquisición bibliotecaria de la Universidad de Bélgica en el cual analizan como implantar un sistema ABC por tiempo, así mismo Klaus-Rosinka,¹³ desarrollan el análisis de la metodología de ABC para el servicio de biblioteca en la Universidad Tecnológica de Polonia.

Cabe señalar a Granof et al.,¹⁴ quien analiza la implantación de un modelo ABC en un departamento de una escuela pública de negocio americana, demuestra que el modelo se puede aplicar en las universidades y en otros tipos de organizaciones gubernamentales y sin fines de lucro en las cuales el personal, habitualmente participa en múltiples actividades y programas. También existen análisis en Universidades en Italia, España y en Malasia que muestran las experiencias de implementación de la Metodología ABC en los Departamentos.

García, Rodríguez y del Río⁸ realizaron una revisión bibliográfica sobre las propuestas y experiencias de implantación del modelo ABC en Universidades, planteando que se distinguen tres ámbitos de aplicación diferenciados:

Estudios sobre el desarrollo del modelo ABC en la totalidad de la Institución Universitaria

Experiencias de implementación que abarcan exclusivamente un servicio universitario: el servicio de biblioteca.

Desarrollo del modelo en los Departamentos Universitarios.

En la Tabla No. 1 los citados autores muestran un resumen de algunos de los estudios realizados sobre el ABC en universidades.

Tabla No.1. Estudios sobre la Aplicación del Modelo ABC en las Universidades y sus resultados.

Autores	Descripción
Scalpens, et al.(1994)	Aplican la metodología de costos ABC para la asignación de los costos generales de administración en la Universidad de Manchester en el curso académico 1990/1991. Se implantó un procedimiento que establecía precios de cesión interna entre los departamentos y los servicios centrales académicos estableciendo una contraprestación monetaria por cada estudiante, profesor y por metro cuadrado de espacio ocupado.

EL COSTO EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y SUS PARTICULARIDADES EN LA EDUCACIÓN SUPERIOR

Cox. Et al.(1999)	Emplean el modelo ABC en las universidades americanas para obtener e informar sobre el tiempo dedicado por el profesorado a la realización de cada una de las actividades específicas que han de desarrollar. En primer lugar identificaron las actividades para cada una de las unidades de la estructura organizativa universitaria, llegando a la conclusión de la necesidad de un sistema de información claro y detallado para poder implantar el ABC en este tipo de instituciones.
Crooper y Cook, (2000)	Realizan un análisis de los progresos realizados en las universidades de Inglaterra que han implantado un modelo de costo ABC en un período de 5 años anteriores. Concluyendo que la implantación del modelo en el ámbito universitario se está realizando lentamente a pesar de la demostrada eficacia del mismo en instituciones de educación superior.
Tatikonda y Tatikonda, (2001)	Desarrollan un estudio de la aplicación del modelo de costes basado en las actividades en Instituciones de Educación Superior. Llegando a la conclusión que la aplicación del ABC puede ayudar a las universidades a alcanzar una mejor asignación de recursos y por tanto una mejor gestión financiera.
Broad y Crowther, (2001)	Estudian el uso de ABC en una Universidad del Reino Unido. Analizan los problemas que lleva su implantación, el coste económico que tiene, así como los requerimientos de información que lleva asociado su desarrollo en un curso concreto. De este modo la capacidad del ABC para satisfacer los requerimientos de información de la Universidad se pone en duda. En el diseño del sistema del modelo podrían incidir el entorno en el que las Universidades actúan, el nivel de descentralización del proceso de toma de decisiones, la cultura de la Universidad y el alcance de su sistema financiero.
Reich y Abraham,(2006)	Presentan un procedimiento de obtención de información sobre las actividades desempeñadas por el personal de la universidad australiana que permita desarrollar e implantar de manera eficiente el modelo de costos basado en actividades. Describen, comparan, diversos métodos de recogida de datos concluyendo que el método Revolving Door Worksshop (RDW) es la mejor alternativa.
Sae'b jarrar, et al. (2007)	Examinan la implantación del modelo ABC en una universidad australiana, comparando la percepción de los usuarios y de los encargados de la implantación, encontrando diferencias significativas entre las opiniones de ambos grupos.

Azizi (2010)	El propósito de este artículo es discutir como 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.
Draczić 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.

Fuente: García Valdesrama, T., Rodríguez Cornejo, V., & Del Rio Sanchez, R. Diseño del mapa de actividades por el Modelo de costes ABC para los Dptos Universitarios. España: Universidad de Cadiz.

(s.f.).⁸

El objetivo de los autores señalados fue abordar en la investigación desarrollada, los problemas que se encuentran los gestores universitarios con los modelos tradicionales de costos e introducir un modelo eficaz, demostrándose 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 de la Universidad.
- Determinar el costo de las actividades y su rendimiento.
- Establecer las entradas y la medida de las salidas.
- Realizar un seguimiento de los costos de las actividades para varios objetivos de costo tales como servicios, cursos, programas, y estudiantes.

También se muestran algunas experiencias, en Colombia Castellanos,¹⁵ en los Estados Unidos Cox, K. S. & Downey R.G¹⁶ y en Cuba, entre otros países de América Latina, demostrándose que los fondos presupuestarios están destinados a financiar las distintas actividades que se realizan en las universidades y el sistema de cálculo ABC proporciona uno de los mejores procedimientos para obtener la información necesaria en el uso de los fondos públicos.

El costo en la educación superior cubana.

Las formas tradicionales de financiamiento en las universidades del mundo y en Cuba fueron de asignaciones históricas e incrementalistas, ello no implicaba análisis de costos, los mismos comenzaron a estudiarse a partir de los cambios en el financiamiento.

Cuba tiene como política estratégica dentro de la educación superior dejar atrás este concepto y transformarlo en un presupuesto basado en las demandas o necesidades según objetivos. Lauchy¹⁷ señala la necesidad de desvincular la planificación presupuestaria de los niveles de ejecución históricos y concebirlas sobre bases científicas modernas y eficaces y obtener como producto final un presupuesto adaptado a las necesidades de cada unidad organizativa para dar cumplimiento a su misión y objetivos dentro de la planeación estratégica, basado en su nivel de actividad normas de consumo de gastos y unitarias por gastos.

En Cuba la educación es gratuita, para todos los niveles de la enseñanza, no solo comprende la parte de formación sino que abarca todo gasto de alojamiento, alimentación, transporte, base material de estudio entre otros, todo ello consta en la Constitución de la República de Cuba¹⁸ como un derecho de cada ciudadano cubano, quizás por ello no se habían determinado cuales eran los costos de formación profesional, en las instituciones de educación superior del país.

Hoy en día esta conquista de la revolución cubana no ha cambiado, pero se mantiene la necesidad de continuar avanzando en la elevación de la calidad y rigor del proceso docente educativo, jerarquizar la superación permanente, el enaltecimiento y atención del personal docente, lograr una mejor utilización y aprovechamiento de la fuerza de trabajo y de las capacidades existentes, como se refleja en los documentos del VII Congreso del PCC.¹

Los estudios realizados permiten señalar que el análisis de la ejecución del presupuesto constituye de forma general el procedimiento más importante desde el punto de vista informativo y para la toma de decisiones utilizado en las universidades cubanas, donde el proceso de planificación de los gastos no siempre está en función de las actividades del proceso docente sino en función de las estrategias administrativas.

Por otra parte se ha podido observar que el registro de los gastos utilizado en la actualidad no responde a un sistema de costeo y por tanto no emite toda la información necesaria para el control y la toma de decisiones por procesos y actividades.

Se destaca el trabajo de varios especialistas cubanos que han investigado sobre el tema y han publicado sus resultados, entre ellos:

Alpízar.¹⁹ El gasto por estudiante y la eficiencia económica en la enseñanza superior.

Propone examinar el indicador gasto por estudiante desde una visión fundamentalmente económica, aunque su generación y determinación son, en esencia, un resultado de los procesos académicos de su diseño organización y ejecución. Es sin duda alguna, el más general e importante indicador que interrelaciona al desenvolvimiento académico enfocado a la formación de estudiantes, en este caso de profesionales de nivel superior, con el registro de los gastos incurridos por ese motivo. Esta visión está encaminada a la evaluación del estudiante del pregrado el cual cursa su carrera en cinco años, donde la

categoría de becario tiene asociado el 20 % del presupuesto de las Universidades, además reciben estipendios ayudas y subvenciones económicas para todos los estudiantes regulares.

Lauchy.²⁰ Eficiencia Económica Financiera en la Gestión del gasto público del Ministerio de Educación Superior de Cuba.

Aborda el perfeccionamiento de la gestión económico financiera del Ministerio de Educación Superior (MES) y de la red de sus instituciones de educación superior, con el propósito del mejoramiento continuo de su gestión del gasto público, lo cual permite alcanzar una planificación financiera más efectiva eficiente y eficaz del mismo. Su aporte más importante es el uso y aplicación de la técnica del presupuesto base cero, como partida para la planeación estratégica que cumplimenta los objetivos previstos y la eficacia del gasto, contribuyendo a contrarrestar el desafío sobre el conocimiento y dominio del rumbo de la organización en cuanto a los recursos invertidos en la educación y las fuentes de ineficiencia que impactan negativamente en su gestión.

Álvarez.²¹ Aplicación del método ABC en las entidades del MES.

Este estudio considera vital la determinación de los costos de formación profesional. Según el autor los momentos actuales demandan un correcto cálculo de los costos partiendo de una determinación eficaz de los gastos y propone en el trabajo la utilización del método ABC para determinar los costos de las investigaciones y proyectos en la educación superior.

Valle.²² Procedimiento para el cálculo del costo de un estudiante en la Universidad de Sancti Spíritus, Cuba.

La investigación se basa en el costo por actividades, muestra las etapas que posibilitan el registro, control y cálculo de costos en la formación de un estudiante en las facultades de la universidad.

Los resultados obtenidos en su implementación manifiestan que es de importancia para los directivos durante la toma de decisiones las informaciones obtenidas y de gran importancia para el control eficiente de los recursos presupuestarios.

González.²³ Procedimiento para el Cálculo de los costos de los servicios en la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno en base a las actividades.

En esta investigación el autor 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.

Esquivel.²⁴ Procedimiento para registrar los costos de capacitación de dirigentes en Cuba

La investigación demostró insuficiencia de las herramientas para la gestión económica en el proceso de capacitación por tal motivo se presenta un procedimiento que permite registrar sus gastos y contribuir a la evaluación de su impacto. Esta investigación se realizó en la Universidad de Sancti Spíritus "José Martí" en la dirección de Recursos Humanos.

González.²⁵ Procedimiento para el registro de los gastos por actividades con un enfoque de proceso en la Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno (ESCEG).

En este trabajo la autora propone cambios en el procedimiento que actualmente se realiza en esa 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, constituyendo un primer paso para la elaboración del sistema de costo por actividades en la escuela, 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.

El estudio realizado permite afirmar que para la implementación de sistemas de costeo basados en actividades es importante conocer los procesos que se llevan a cabo, lo cual facilita la identificación de las actividades, los gastos asociados a las ellas y por tanto una mejor distribución de los mismos hacia los productos/servicios que desarrollan las universidades, posibilitando dirigir los recursos hacia aquellas actividades priorizadas por su importancia o la necesidad de su fortalecimiento en función de la estrategia de cada centro de Educación Superior, entre otros aspectos, lo que en definitiva permite realizar una gestión más adecuada de los recursos.

Conclusiones

La contabilidad de gestión responde a las necesidades de información de las organizaciones a través de los sistemas de costeo, aplicables a entidades lucrativas o no, como es el caso del sector público, existiendo experiencias de la aplicación de los mismos asociadas al cálculo del costo en universidades, que garantizan información oportuna y confiable para la planeación, el control y la toma de decisiones.

La implementación de sistemas de costeo basados en actividades ha mostrado efectos positivos, que posibilitan información más eficiente y eficaz, siendo el sistema más utilizado en la actualidad para la Educación Superior, del que existen experiencias en diferentes países y en Cuba vinculadas a los procesos de formación, de investigación, entre otros.

Referencias bibliográficas

1. Partido Comunista de Cuba. Documentos del 7mo. Congreso del Partido aprobados por el III Pleno del Comité Central del PCC el 18 de mayo de 2017 y respaldados por la Asamblea Nacional del Poder Popular el 1 de junio de 2017. Conceptualización del Modelo Económico y Social Cubano de Desarrollo Socialista. La Habana; 2017. Disponible en : <http://www.granma.cu/file/pdf/gaceta/%C3%BAltimo%20PDF%2032.pdf>
2. Administración A. E. & de Empresas AECA. Doc.No.1 de la Comisión de Contabilidad de Gestión. El Marco Conceptual de la Contabilidad de Gestión. Madrid, AECA; 1989.
- Esteban Salvador L. La Contabilidad de Gestión como herramienta para la toma de decisiones. HYPERLINK "https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=1070" Proyecto social: Revista de relaciones laborales. [Internet] 1998; (6):85-96. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=229732>

3. Calle R, Makón M. La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica. Síntesis de un trabajo realizado por los autores para el Gobierno de Nicaragua en el marco del Programa de Efectividad para el Desarrollo (PRODEV) del Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <http://asip.org.ar>.
4. López RM. Los Costos en el Sector Público. EKOTEMAS Revista Cubana de Ciencias Económicas. [Internet] 2015; 1. Disponible en: <http://www.anec.cu/ekotemas>.
- López Regalado M. Costo basado en actividades ABC para toma de decisiones. [Internet] 2005. [consultado: jun 17 2017]. Disponible en: <https://www.gestiopolis.com/costo-basado-actividades-abc-toma-decisiones/>.
5. González GD. Implementación de sistemas de costeo en entidades del sector público. [Tesis]. Colombia: Universidad Nacional. Facultad de Ciencias Económicas, 2013. Disponible en: <http://www.bdigital.unal.edu.co/45959/1/1022342258.2013.pdf>.
6. García Valderrama T, Rodríguez Cornejo V, Del Río Sánchez R. Diseño del mapa de actividades por el modelo de costes ABC para los Departamentos universitarios. Estudio Financiado por el Proyecto ECO2009-10389 del Ministerio de Ciencias e Innovación. Disponible en: http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviicongresoaeaca/cd/128d.pdf.
7. Del Carpio Gallegos J. Aplicación del costeo basado en las actividades en las Universidades. Industrial Data. [Internet] 2007 julio-diciembre; 10(2):26-29. Disponible en: <http://www.redalyc.org/pdf/816/81620574004.pdf>.
8. Mitchell M. Activity-Based Costing in UK Universities. Public Money & Management. [Internet] 1996; 16(1):51-57. Disponible en: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540969609387909>.
9. Ellis-Newman J, Robinson P. The Cost of Library Service: Activity Based Costing in an Australian Academic Library. Australian: Journal of Academic Librarianship. [Internet] 1998; 24(5):373-380. Disponible en: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.204.6278&rep=rep1&type=pdf>.
10. Stouthuysen K, Swiggers M, Reheul A, Roodhooft F. Time -Driven Activity-Based Costing for a Library Acquisition Process: Case Study in a Belgian University. Belgian: Library Collection Acquisitions & Technical Services. Junio de 2010.
11. Klaus-Rosinska A. & Rynca R. Activity Based Costing in University Library Services. 8th International Conference Enterprise Systems Accounting and Logistics. Thassos Island, Greece; 2011.
12. Granof MH, Platt DE y Vaysman I. Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. Gran Report. The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government; 2000.
13. Castellanos JA. Diseño del Sistema de costos basado en Actividades (ABC) para la Universidad de NCCA de Colombia; 2017. [consultado: 8 de Abril de 2017]. Disponible en: <http://www.monografias.com/index.shtml>.
14. Cox KS & Downey RG. ABC's of Higher Education-Getting Back To the Basics. An ActivityBased Costing Approach to Planning and Financial Annual Forum Seattle. Decision Making. A paper presented at the Association for Institutional Research 39 th. Washington; 1999.
15. Lauchy Sañudo A. Gestión Económico Financiera y Fiscalización del Gasto público en Instituciones de Educación Superior de Cuba. La Habana; 2015.
16. Constitución de la República de Cuba. Disponible en: <http://www.cuba.cu/gobierno/cuba.htm>

17. Alpízar Santana M. Gasto por estudiante y la eficiencia en la enseñanza superior cubana. COFIN Habana. [Internet] 2011; (1). Disponible en: <http://www.cofinhab.uh.cu/index.php/RCCF/article/view/3/3>.
18. Lauchy Sañudo A, Acosta Chang E. Eficiencia Económica en la Gestión del Gasto Público del Ministerio de Educación Superior. EKOTEMAS. [Internet] 2016 septiembre-diciembre; 2(3). Disponible en: <http://www.anec.cu/ekotemas>.
19. Álvarez Jiménez T. Aplicación del Método de Cálculo ABC en las entidades del Ministerio de Educación Superior de Cuba para la determinación de costos de formación de profesionales. Observatorio de la economía Latinoamericano. [Internet] 2008; 107. Disponible en: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2008/taj.htm>
20. Valle Martínez L., Lara Zayas ML, Rodríguez Carbonell I. Procedimiento para el cálculo del costo de un estudiante en la Universidad de Sancti Spíritus. Revista Márgenes. [Internet] 2016 octubre diciembre; 4(4):73-86. Disponible en: revistas.uniss.edu.cu/index.php/margenes/article/download/484/515.
21. González Garrido R. Procedimiento para el cálculo de los costos de los servicios en la en base a las actividades. [Tesis]. La Habana: Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno; 2013.
- Esquivel R, Delgado M. Procedimiento para registrar los costos de la capacitación de dirigentes en Cuba. Ingeniería Industrial. [Internet] 2013 septiembre-diciembre; XXXIV(3):267-279. Disponible en: <http://scielo.sld.cu/pdf/rii/v34n3/rii04313.pdf>.
22. González Cabrera M. Procedimiento para el registro de los gastos por actividades con un enfoque de proceso en la ESCEG. [Tesis]. La Habana: Universidad de la Habana. Facultad de Contabilidad y Finanzas; 2017.