Ced. 1[illegible]/582

Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POSGRADO EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

TESIS DE GRADUACIÓN

"HACER UN BUEN USO DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA"

Autor: Gabriela E. Pereyra
Profesión: Contadora Pública

Cohorte: 2011

Buenos Aires, Marzo de 2015.-

Índice:

1- Introducción
2- Conceptualización de la Contabilidad de Costos
3- Costos en el sector público, importancia de la relación con la Presupuestación
4- Análisis costo beneficio
5- Conclusiones
6- Biografía

1. *Introduccion*

El propósito es divulgar la importancia del tratamiento de los costos en el sector público, haciendo conocer la necesidad de analizar en profundidad y reflexionar sobre su correcta utilización a fin de satisfacer la mayor cantidad de bienes y servicios que el Estado a través de sus programas de gobierno incluidos anualmente en el presupuesto público, permitan concretar las demandas que la población tiene derecho a percibir. Sabemos que el Presupuesto es el plan de la Economía del Sector Público, que incluye todos los gastos (en defensa, salud, educación, etc.) que realizará el Estado en un determinado año y todos los recursos (tributarios, emisión de deuda, empréstitos, etc.) necesarios para financiarlos. Sin embargo es más que un conjunto de gastos y recursos. Representa un conjunto de erogaciones que persiguen alcanzar un determinado fin, por ello es obligatorio para todos los poderes públicos que deben cumplir con dicho plan. En el presupuesto se incluyen todos los gastos que realiza el Estado.

La principal función del presupuesto es: *mostrar en cifras la actividad del Estado por un periodo de tiempo.*

Principios generales del presupuesto, los que en su mayoría se encuentran relacionados entre sí:

- *Publicidad: Para que el control de la opinión pública pueda llevarse a cabo es necesario que el presupuesto sea público, es decir, que se informe a la ciudadanía y sus representantes la magnitud y el destino del gasto público. En los hechos el presupuesto es un proyecto de ley que debe ser aprobado por el Congreso, recibiendo con ello publicidad, generando también debate y posibilidad de cambio. La publicidad debe extenderse a la ejecución del presupuesto y a la cuenta de inversión a través de la cual la administración rinde cuentas e informa de qué manera gastó lo que se comprometió a gastar. Pese a su importancia, la magnitud de las cifras y lo extenso del presupuesto dificultan al ciudadano medio su conocimiento detallado.*
- *Claridad: Como toda norma que debe ser pública debe ser clara, de lo contrario más difícil será su conocimiento e interpretación, incluso para los especialistas.*

- *Exactitud: de los cálculos y estimaciones realizadas, tanto de los recursos como de los gastos. Este principio no implica que puedan cometerse errores de apreciación o estimación.*
  La exactitud tampoco impide la reasignación de partidas con carácter excepcional. Es posible que alguna repartición por algún motivo no pueda ejecutar una determinada partida, y que a su vez, por algún motivo, otra repartición deba desembolsar más fondos para cumplir sus objetivos. Entonces, es común que las constituciones o leyes autoricen la reasignación de partidas mediante una resolución administrativa.
- *Universalidad: El principio de integralidad o universalidad requiere que el presupuesto contenga todos los gastos y todos los recursos por separado, sin compensación. Es decir, que no aparezcan ingresos netos de los gastos. Puede apreciarse claramente la relación entre este principio y el de claridad y publicidad. La falta de presentación expresa de un gasto, o implícita descontado de un recurso, puede conducir a maniobras tendientes a ocultarlo. ¿ Qué sentido tiene que se publique y todos los ciudadanos conozcan el presupuesto si no va a contener todos los gastos? Ninguno. Una de las consecuencias de este principio es la imposibilidad de afectación de recursos, es decir, que no se creen recursos (como por ejemplo impuestos) para financiar un determinado gasto. Sin embargo, es común que en Argentina se sancionen impuestos y que en la misma ley se establezca su destino.*
- *Unidad: El presupuesto debe ser uno solo, la existencia de más de uno creará dificultades para conocer todos los recursos y todos los gastos del Estado.*
- *Anticipación: Como su nombre lo indica, el presupuesto debe ser aprobado con carácter previo a su ejecución.*
- *Especificación: En todo presupuesto debe especificarse claramente el tipo de gasto (cantidad de metros cuadrados a construir de alcantarillas, cantidad de personas que trabajan en una repartición, etc.), su magnitud (en pesos o la unidad monetaria y el periodo dentro del cual deberá ejecutarse (cumplirse y pagarse).*
- *Periodicidad: No es un principio tan rigido como los anteriores, nada obsta que contemplen un plazo plurianual. Lo importante es, a los efectos comparativos, que los presupuestos duren el mismo plazo y que este sea anual o plurianual, pues de comprender periodos menores, supongamos 9 meses, pueden presentar variaciones estacionales que afecten la*

comparación entre ellos. Tal comparación reviste importancia en muchos supuestos, por ejemplo, cuando se persigue disminuir o aumentar un determinado gasto o impuesto.

- *Equilibrio: Se logra con un presupuesto en el que los gastos no superen a los recursos.-*

A si mismo se incorporaron métodos o sistemas de costos que permitirán concretar una propuesta presupuestaria cuya prioridad está asentada en la eficacia, la eficiencia y la economicidad en la obtención de los recursos públicos y el destino de los gastos que permitan el logro de las metas previstas para el cumplimiento de las finalidades que persiguen como objetivo indelegable lograr el bienestar de la población.

2- Conceptualización de la Contabilidad de Costos

La Contabilidad Financiera junto con la Contabilidad de Gestión constituyen las dos ramas más importantes de la Contabilidad, surgidas ambas de la necesidad de especialización y cumplimiento de fines claramente definidos.
La Contabilidad de Gestión tiene por objeto la capacitación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores, con el objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de costo y análisis de los resultados.
La contabilidad de gestión no solo abarca la toma de decisiones interna, sino que también es utilizada para el análisis externo acerca de su comportamiento con respecto al entorno.
La contabilidad de costos es una rama de la contabilidad de gestión que se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los directivos en la valuación de inventarios, la planificación, el control y la toma de decisiones. Además sintetiza y registra los costos de los centros de servicios, con el fin de que se puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos, a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.

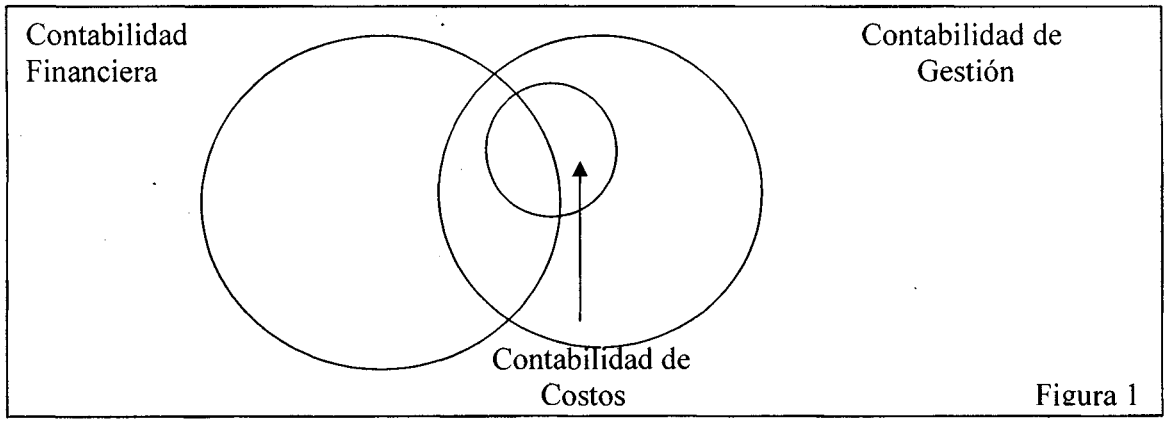

Figura 1

Según Carlos Mallo Rodriguez: "El costo no surge hasta que el consumo se efectúe, por lo cual no cabe identificarlo con el concepto de gasto que precede al costo.- En tanto que el concepto de costo atiende al " momento de consumo", el gasto hace referencia al "momento de adquisición".

Diversos han sido los conceptos expresados sobre el término costo, aunque todos coinciden en que el costo es el valor de los recursos materiales y humanos,

consumidos o empleados en la elaboración de un producto o en la prestación de un servicio, que constituye un medidor de eficiencia económica productiva, por lo que su comportamiento nos facilita evaluar los resultados.

Al examinarse el contenido del costo, se aprecia que el concepto de gasto es más amplio y refleja el consumo de cualquier recurso durante un período de tiempo con independencia de su destino dentro del Gobierno, por ello, comúnmente se afirma que, el costo antes de ser costo, fue gasto.

En el desarrollo de los aspectos conceptuales básicos que caracterizan la metodología se presentan las siguientes definiciones a saber:

1-Eficacia: Significa el cumplimiento del objetivo planificado en un determinado periodo de tiempo. Generalmente el grado de eficacia se mide calculando el grado de obtención del objetivo sin considerar los costos que han significado cumplir con dicho objetivo. Cuando los objetivos son cuantitativos, no existirá tanta dificultad para medir la eficacia, ejemplo tasa de crecimiento; no pasa lo mismo en el caso de objetivos cualitativos (calidad de servicio, atención al cliente, ect.); estos casos será necesario tratar de identificar esos objetivos con una variable susceptible de medida que pueda suplir este inconveniente.-

2-Eficiencia: Es un indicador que relaciona el costo de los recursos utilizados con los objetivos alcanzados, es decir, en qué medida se ha logrado el objetivo programado con el mínimo de costo empleado. Se puede relacionar el costo de los insumos utilizados en términos de tiempo empleado en enseñar, libros utilizados u otro tipo de material con un número de alumnos egresados.

3-Economía: Pone de manifiesto si se han minimizado los costos de los insumos utilizados en el desarrollo de una determinada actividad, es decir, hace referencia al consumo racional de los factores productivos necesarios para la generación de un producto o servicio determinado.

La contabilidad de costos resulta imprescindible para medir la eficiencia y la economía en la gestión pública, son un importante insumo al momento de la toma de decisiones en la asignación de recursos en el presupuesto.

4-Costo y gasto: se define al costo como el conjunto de los consumos necesarios para realizar el proceso de transformación de factores productivos en producción concreta. Gastos se define como los bienes y servicios que una empresa (industrial, comercial o de servicios) adquiere y que significa la obtención de una

contraprestación real de un bien o un servicio. Los costos se incorporan a los inventarios de productos en proceso y productos terminados y se reflejan como activos en el Balance General; y a medida que los productos terminados se vendan, se agregaran al estado de resultados efectuando la cuenta de costo de productos vendidos. En cambio los gastos no forman parte de los inventarios y se registran en el estado de resultados afectando el patrimonio en forma negativa.

En el caso del sector público no empresarial, al no existir la necesidad de establecer márgenes de utilidad o ganancia por venta de la producción institucional, el concepto de costos está asociado a la obtención de información para apoyar decisiones de carácter estratégico en el ámbito fiscal. En este sentido se utilizarán las definiciones de "insumo costo" e "insumo presupuestario".

5-Insumo costo: se refiere a la utilización de recursos exigida por la producción del período presupuestario, sea en términos reales o financieros. Por tanto está conformado por el conjunto de bienes y servicios que se consumen en el proceso productivo. Por lo cual se define como costo en el ámbito presupuestario a los consumos necesarios (insumo-costo) que se incorporan al proceso productivo de las instituciones públicas y que deben ser expresados mediante una medida y valoración.

6-Insumo presupuestario: Se refiere a la valorización financiera de los bienes y servicios que son necesarios adquirir en un ejercicio presupuestario para dotar a las instituciones públicas de la capacidad productiva necesaria para la obtención de bienes y servicios públicos. Los insumos presupuestarios son los recursos humanos, servicios, materiales y equipos que se requieren para obtener un determinado producto y que no necesariamente significan el costo de dicho producto. En consecuencia, los gastos, desde el punto de vista presupuestario, surgen de obligaciones legalmente exigibles por la prestación de un bien o servicio, o en las que, en virtud de un acuerdo, la institución se compromete a realizar una actividad sin esperar a cambio una contraprestación efectiva.

Se concluye de lo expuesto anteriormente que no todos los gastos son costos, ni todos los costos son gastos.

- ***Criterios para la clasificación de los costos:***

  - ***Con relación a los períodos de contabilidad:***

1) ***Costos corrientes***: aquellos en que se incurre durante el ciclo al cual se asignan.
2) ***Costos previstos***: incorporan los cargos a los costos con anticipación al momento en que efectivamente se realiza el pago.
3) ***Costos diferidos***: erogaciones que se efectúan en forma diferida.

- ***Con relación al volumen de producción***:
  1) ***Costo fijo***: aquel en el cual el costo fijo permanece constante, independientemente de que varíe el nivel de actividad. Mientras que el costo fijo por unidad varía con la producción o prestación de servicio, es decir, el costo fijo por producción o prestación de servicio, es decir, el costo fijo por unidad se reduce a medida que se incrementa la actividad, al repartir los costes fijos entre un mayor número de unidades.- Figura 2
  2) ***Costo Variable***: Es aquel en el cual el costo variable total cambia en producción directa a las variaciones en el volumen de producción o prestación de servicio, mientras el costo variable unitario permanece constante.- Figura 2
  3) ***Costo Mixto***: Es aquel que tiene características tanto de costo fijo como variable.

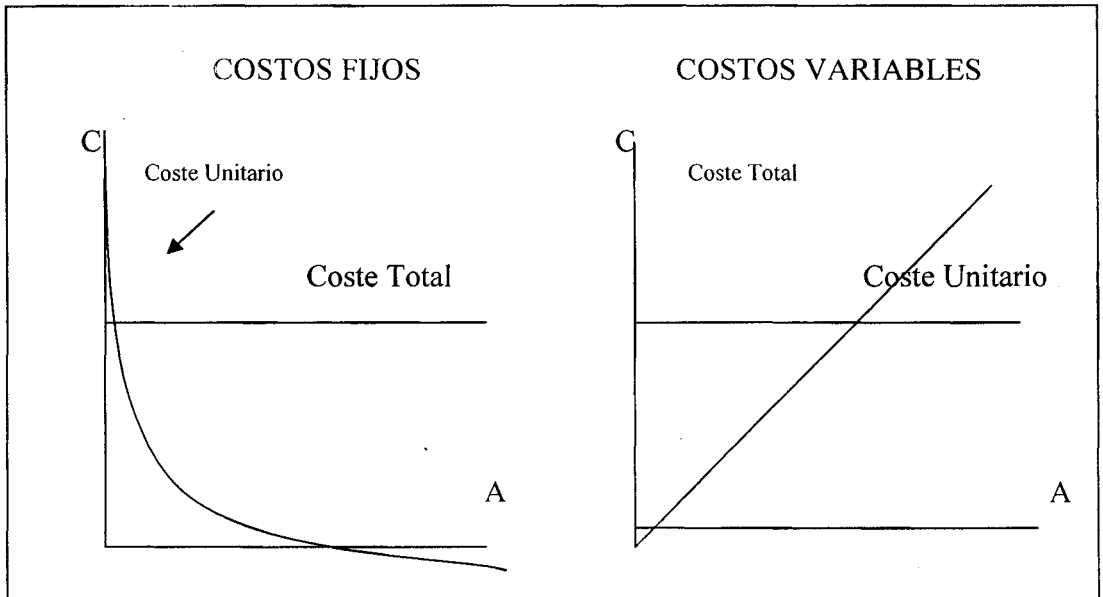

Figura 2: Comportamiento de los costes en función de su variabilidad con el nivel de actividad

- ***Con relación a su posible asignación***:
  1) ***Costo directo***: es el costo de materiales y mano de obra que se puede identificar con artículos o áreas especificas.
  2) ***Costo indirecto***: Es el que por afectar al proceso en su conjunto no es directamente identificable con ningún artículo o área, por lo que es necesario utilizar técnicas de asignación para su distribución.
- ***Con relación al momento del cálculo***:
  1) Costo real, histórico o efectivo: Es calculado a partir de los consumos reales en el proceso productivo durante un período de tiempo.
  2) Costo estándar o presupuestado: es el cálculo a partir de los consumos predeterminados, a un precio determinado para un período futuro; puede ser considerado como un costo normal.
- ***Con relación a la planeación, el control y la toma de decisiones***:
  1) ***Costo estándar***: es el costo por unidad de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, que deberían incurrirse en un proceso de producción bajo condiciones normales; satisfacen el mismo propósito del presupuesto.
  2) ***Costo presupuestado***: es el total del costo que se espera incurran en un determinado período.-

Los Costos en el Sector Público:

El Sector Público abarca todas las instituciones que tienen como responsabilidad la provisión de bienes y servicios públicos y la redistribución del ingreso así como las empresas públicas que pertenecen o son controladas por el gobierno y que desempeñan una función productiva.

El sector gobierno general está conformado por el gobierno central y por las instituciones descentralizadas así como por los gobiernos locales o regionales. El gobierno central aplica impuestos sobre las unidades institucionales residentes y no residentes y destina dichos recursos a la prestación de servicios de carácter colectivo; incurre, entre otros, en gastos para educación, salud y asistencia social, seguridad, defensa, relaciones exteriores, justicia y realiza transferencias para financiar actividades en otros entes públicos así como en el sector privado.

Las instituciones descentralizadas prestan servicios de diversa naturaleza de carácter no empresarial financiados con recursos propios y con financiamiento otorgado por el gobierno central.

Más allá del gobierno general están las empresas públicas que desarrollan actividades productivas o comerciales en condiciones que puedan ser muy similares a las de las empresas privadas. El gasto de estas empresas corresponde a la compra de insumos productivos, en tanto que sus ingresos son producto de sus ventas. Para financiarse, las empresas públicas deben vender sus productos y cubrir sus costos de tal forma que obtengan la máxima rentabilidad posible.

Delimitado el ámbito del sector público podemos distinguir entre instituciones cuyos ingresos son generados por la venta de bienes o servicios, de aquellas otras en las que sus ingresos son provistos directa o indirectamente de impuestos de naturaleza obligatoria.-

Las instituciones del primer caso tendrán una actividad similar a la del sector privado, obteniendo márgenes o resultados desde una perspectiva económico-financiera con criterios utilizados por las empresas privadas. En estos casos la determinación de costos tiene un papel fundamental, ya que proporciona toda la información necesaria para la fijación de precios a partir de los costos calculados y otras decisiones de carácter táctico y estratégico orientadas siempre a lograr mejores resultados en el mercado.

En cambio, en las instituciones que se financian principalmente con impuestos y cuya actividad consiste en la previsión de bienes y servicios de carácter indivisible o que son de uso colectivo, la información de costos debe proporcionar información, principalmente, para programar y evaluar el resultado de la gestión.

En el caso de las instituciones que conforman el sector público no empresarial es muy frecuente el cobro de tasas o precios públicos por las prestaciones de servicios, de tal forma que la información sobre el costo de los servicios es de gran utilidad para fijar la cuantía de estas tasas o precios públicos, sin que esto signifique que dicha información lleve a las instituciones a que tengan que recuperar en su totalidad los costos incurridos en la producción de dichos servicios. En este caso, la información de costos posibilitará una mejor determinación de los montos por transferencias con las que normalmente apoya la administración central.

El beneficio central que se deriva de la información proporcionada sobre costos es el de contar con elementos para medir la eficiencia en la programación y ejecución de los procesos productivos públicos y complementar los análisis que se realicen para evaluar la ejecución presupuestaria. La información de costos incurridos permite determinar los desvíos con relación a los costos programados en los programas presupuestarios. También se pueden realizar comparaciones entre costos de servicios similares proporcionados por otras instituciones públicas e incluso por el sector privado; un ejemplo claro son los casos de educación y salud.

En todo caso, la información de costos es una información complementaria a la que aporta la contabilidad patrimonial a través de los estados financieros tradicionales y está dirigida a apoyar el proceso racional de toma de decisiones en una gestión donde los recursos son normalmente escasos y es necesario controlar los niveles de eficiencia, eficacia y economía.

3- Costos en el sector público, importancia de la relación con la Presupuestación:

Se debe tener en cuenta muy especialmente la importancia de las Normas para la Confección del Presupuesto fijadas por la Secretaria de Hacienda de la Nación dada a dos temas específicos para la aplicación del esquema de Presupuesto por Programas: costos y control de gestión.
Como parte integrante de la presupuestación por programas, es necesario contar con un sistema que permita medir el costo de los diferentes niveles de programación.
La utilización de dicho sistema posibilitará establecer el grado de eficiencia en el cumplimiento del programa, y deberá adaptarse a las diferentes modalidades de detalle de acuerdo con las características, importancia y fines de cada organismo.
El sistema presupuestario permite aproximarse a los costos a través de los gastos previstos o efectuados, agrupados mediante la clasificación económica y por objeto del gasto.
El costo total de un programa o actividad estará dado por los gastos previstos o efectuados en su ejecución, ajustado en función de las diferencias (costos sociales o de oportunidad, consumo o utilización de los bienes, amortización, etc) y, de los costos indirectos originados en los gastos de aquellos programas, fundamentalmente de conducción y administración, cuya acción es de apoyo a otro conjunto de programas, entre los que deben distribuirse.

El costo unitario surgirá de la relación de la meta del programa o resultado de la actividad, cuantificados a través de alguna unidad de medida, y el costo necesario para lograrlas.
Económicamente, pues, costo es sinónimo de gasto, esto es, de sacrificio. Pero ese sacrificio debe haberse producido en pos de un objetivo determinado, lo cual diferencia originariamente el costo de la pérdida simple o pura, que depende de factores eventuales o ajenos a la persecución del objetivo.
De lo antedicho surge que, económicamente hablando, costo es el sacrificio de riqueza que se incurre en pos de un objetivo determinado.
Los entes (y su representación patrimonial, las haciendas) de erogación tienen como principal objetivo la satisfacción de sus necesidades.
Las hay privados y públicos, pudiendo los primeros ser a su vez individuales o colectivos.

El típico ente de erogación privado individual es el ser humano individualmente considerado. Su objetivo es la satisfacción de sus necesidades y la actividad que desarrolla tiende a obtenerla.
Las erogaciones en que incurre para ello, es decir, su costo, toman la forma comúnmente denominada costo de vida.
Se trata de erogaciones simples que representan, en casi todos los casos, mermas en el patrimonio del ente directamente cuando se incurren.
Del mismo modo ocurre con los entes públicos su objetivo es la satisfacción de las necesidades de la comunidad a la que representan y las erogaciones que realizan en tal sentido constituyen el costo de la administración de la cosa pública y de la prestación de los servicios comunitarios.
Las actividades que los Estados desarrollan para cumplir estos objetivos pueden ser más o menos complejas y ello incidirá, por supuesto, en la conformación de las erogaciones en que incurran.
La característica distintiva de los tipos de entes que hemos mencionado es la ausencia del fin de lucro.
Cuando éste aparece, es decir, cuando el objetivo del ente es el aumento de riqueza, estamos en presencia de los entes (y sus haciendas) de producción.
En nuestro ámbito de acción, las Ciencias Económicas, no debe perderse nunca de vista el objetivo económico de la actividad que se desarrolla.
De este modo el estudio del costo por sí mismo no constituye sino una versión teórica, carente de utilidad.
Su determinación y control deben hacerse en función del mejor cumplimiento del objetivo del ente que lo incurre.
Así, en los entes de erogación, se hará en función de la satisfacción más racional de las necesidades; y en los de producción, en función de la obtención más racional del lucro.
Si quisiéramos condensar en una sola definición todos los conceptos analizados, podríamos decir, sin pretender que sea la mejor que:

Costo es el sacrificio económico originado en el desarrollo de determinada actividad, a través de la cual se busca cumplir con el objetivo dado.
Por último cabe decir cundo se habla de costo en general, no se particulariza con respecto al cumplimiento total o parcial del objetivo o al desarrollo total o parcial de la actividad.
Pero va de suyo que ambas referencias están implícitas en la definición que hemos dado, de manera que ella incluye tanto el concepto de costo total, global, esto es, referido al universo de actividad o a la plenitud del objetivo, como el de

costo unitario, es decir, referido a cada un de las unidades en que puede dividirse tal universo.

Factores generadores del costo. Su componente físico y monetario.

En la formación del costo los factores básicos de la Economía son tres:

1. Naturaleza; 2) Trabajo; 3) Capital

Los factores generadores del costo son en realidad seis:
Tres primarios: 1) Naturaleza; 2) Trabajo; 3) Capital
Tres derivados: 1) Materiales; 2) Equipos; 3) Servicios

Constituyen los grandes factores de todo costo presente.

Cada uno de esos factores se halla formado por dos partes o componentes: uno físico, representado por la cantidad de unidades del factor utilizadas; y otro de valor, que al expresarse usualmente en términos de moneda suele denominarse monetario, representativo del precio de cada unidad del factor.

Aquí tenemos la base del actual sistema de Presupuesto por Programas:

1. La programación, presupuestación (previsión del grado de cumplimiento), ejecución, evaluación y control físico: cumplimiento de metas. Expresados en unidades.
2. La programación, presupuestación (asignación de créditos) ejecución, evaluación y control financiero: resultado presupuestario: (económicos y financieros). Expresados en moneda.

Por todo lo expresado en los párrafos anteriores nos permite señalar la importancia de la aplicación de las 3E en las normas previstas en la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público, cuyo artículo 4º señala que la misma debe garantizar los principios de:

1. Legalidad
2. Regularidad Financiera
3. Eficiencia
4. Eficacia y
5. Economicidad

El ***Dr. Alfredo Le Pera***, en una investigación titulada Trabajos Técnicos Nacionales, Ciclo Presupuestario Integrado Predeterminación de Costos en el Sector Público.

Se considera relevante transcribir los siguientes conceptos:

Sobre los sistemas de presupuesto y de contabilidad de costos:

La eficacia y eficiencia del gasto requieren predeterminación y determinación de los costos de producción públicos.
Los costos deben:
a) Predeterminarse en el presupuesto
b) Determinarse en la contabilidad.

Ambos deben brindar los informes necesarios para el control de gestión a cargo de las autoridades superiores de las organizaciones y de los órganos específicos de control interno y externo, además de los controles de cumplimiento normativo y de tipo financiero que incluye rendición y análisis de cuentas.
Métodos de predeterminación y determinación de costos
Las técnicas de medición de costos ex-ante y ex-post que se emplean en la actividad privada son utilizables.
Los cursos de acción sólo difieren de los privados en los fines de la producción y en el modo de obtención de los factores productivos.
Son aplicables, entre otros, los siguientes métodos:
a) Normalizadores o estándares
b) Directos e indirectos
c) Absorción (incluye Activity Based Costing - ABC)
d) Órdenes
e) Procesos

a) Normalizadores o estándares:

Son fijados ex-ante basados en procesos eficientes de producción con relación a un volumen dado y luego se determinan ex post comparándolos entre sí, comprobando desvíos y analizándolos.

Relacionan, para un producto esperado, las 2 variables esenciales, insumo-producto en la formulación y en la ejecución del ejercicio.
Intervienen conocimientos y habilidades relativos cada tipo de producción para lograr la mejor combinación posible de factores productivos.
En la ejecución se comprueba la calidad del estándar y la real utilización de los insumos programados.

b) Directos e indirectos:

Son directos los costos previstos y luego ocurridos en la producción final que satisface las necesidades de la comunidad: Ejemplos: Salud, Educción.
Son indirectos los necesarios para producir bienes y servicios intermedios requeridos para la producción final. Ejemplo: Administración General.

c) Absorción

Se prorratean los costos indirectos sobre los directos. Las bases de distribución son variadas. Ejemplo: Consumo de energía, personal ocupado.
Hace posible conocer el costo real de las acciones productivas.
Es un procedimiento complejo y discrecional.
Un método de absorción es el ABC - Activity Based Costing.
Permite la asignación y distribución de los costos indirectos de acuerdo a las acciones realizadas, identificando el origen del costo en los cursos de acción.
Se fundamenta en que las acciones requeridas que se desarrollan en las jurisdicciones y entidades son las que consumen los recursos y originan costos, y no los productos que sólo demandan las acciones requeridas para su producción.
ABC constituye un sistema integral de gestión.
Las bases de imputación se relacionan con la medición de las acciones a desarrollar y desarrolladas.
ABC mejora la visión de los cursos de acción ya que traza el mapa de la red de acciones productivas y sus costos e identifica los que proporcionan bajo o nulo valor agregado, con el fin de eliminarlos y concentrar el peso de la gestión en los de más alto rendimiento.
En Administración se sugiere aplicarlo parcialmente, sin prorrateo.
En este trabajo se asocian costos a los cursos de acción pero no se prorratean los indirectos.

d) Órdenes

Es aplicable a acciones destinadas a producir bienes de capital o servicios individualizables. Ejemplo: Construcciones navales del Astillero Río Santiago de la Provincia de Buenos Aires; un viaje comercial de un buque de Transporte Navales.

e) Procesos

Es el más apropiado para jurisdicciones o entidades que desarrollan ciclos continuos de producción. Ejemplo: Elaboración de oxígeno medicinal para hospitales.

Costos fijos, semifijos y variables.

Esta tipificación es importante para el logro de la eficiencia cuando se exige, como en la legislación Argentina, el cierre financiero equilibrado.
A continuación señalamos el tipo de costo con el volumen de insumos.
Costo Fijo: Es indiferente a los cambios en los volúmenes de producción fijados entre un mínimo y un máximo.
Costo semifijo: Varía al cambiar el volumen de producción, siempre que el factor que se altera es un:
a) cambio en el tiempo de trabajo
b) sobre o sub aprovechamiento de los bienes de uso por haber variado la velocidad del flujo.

Costo Variable: Aumenta o disminuye correlativamente con el aumento o disminución del producto.
Se debe lograr equilibrio, entre ellos, ante los diferentes niveles de producción. Si se asignan insuficientes item variables, disminuye o se paraliza la producción y se siguen incurriendo en los mismos gastos fijos y semifijos. Éstos resultan poco útiles, o peor aún, inútiles.

No olvidar:

* La clasificación de la variabilidad del requerimiento en función del nivel de actividad del organismo ayuda a definir la prioridad de los distintos insumos que se requieren, pues permite en cada centro de asignación de recursos:

a) fijar la dimensión más económica.
b) mensurar cuanto se utiliza de la capacidad productiva.

c) determinar el peso negativo de la paralización de la producción.
d) establecer el costo de iniciación de actividades.

* Un medio para el cierre equilibrado es la programación de la ejecución. Se fijan cuotas trimestrales o de menor lapso, anticipadas, para autorizar compromisos (básicamente autorizaciones para contratar gastos) a la luz de los ingresos efectivos esperados, obligaciones a pagar y existencias de Caja. El cierre financiero debe ser equilibrado (gastos incurridos que generan obligación de pago inmediato o de corto plazo menores o iguales que los ingresos recaudados para atenderlos).

La ***Dra. Lea Cristina Cortes*** en su trabajo "Costos para la gestión en el sector publico", presentado en el Seminario Regional Interamericano de Contabilidad - Córdoba 2001, señala como Objetivos de la Contabilidad de Costos los siguientes aspectos
Llevados al sector público, los objetivos de la Contabilidad de Costos, consisten en:

1. Optimizar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficacia, eficiencia y economía, posibilitando el control de gestión y minimizando las cargas tributarias del contribuyente.
2. Suministrar información para la planificación, el control y la toma de decisiones en el Sector Público, siendo la base para la formulación y evaluación de los presupuestos públicos, contribuyendo al equilibrio fiscal y a una mayor producción en el accionar estatal.
3. Determinar el costo de las actividades y de la prestación de servicios públicos (fijación de precios y tarifas).
4. Hacer eficaz, eficiente y económico el sistema de información del ente, en general, y el de contabilidad, en particular.
5. Brindar información útil a usuarios internos y externos, apoyando la toma de decisiones sobre la producción de bienes y servicios públicos en términos de calidad.
6. Coadyuvar a la transparencia fiscal, dado que al ciudadano le interesa cada vez más evitar desperdicios, ineficiencias y malversaciones en el uso de los recursos públicos.
7. Promover la responsabilidad de los funcionarios en términos de productividad de sus servicios a un costo y calidad óptimas.

Asimismo en la misma presentación señala como Condicionantes de la Contabilidad de Costos en el Sector Público lo siguiente:
La instrumentación de la contabilidad de costos en el Sector Público depende de factores particulares que condicionan ese proceso, entre los cuales se encuentran:

1. Marco político - normativo.
2. Modernización de la Administración Pública.
3. Características distintivas entre las haciendas públicas y las haciendas privadas.
4. Entorno de la Contabilidad Gubernamental.
5. Necesidades e intereses de los usuarios.
6. Los componentes del Sector Público.
7. Los sistemas de control interno y externo.
8. Acceso a la financiación y a equipamientos informáticos adecuados.

Palabras del Dr. José Terry :***"Donde hay un gasto debe haber una necesidad"***.

4-Análisis costo - beneficio:

La cantidad de problemas que se presentan en el sector público para efectuar el análisis de costos y beneficios de un proyecto es mucho mayor que en el sector privado. Así, una empresa constructora para determinar si le conviene realizar la construcción de una autopista o no, comparará los costos en que incurra con los ingresos derivados del peaje o pagos directos que deba hacerle el Estado. El problema extremo se le podrá presentar para mensurar beneficios tales como los derivados del prestigio que a la empresa le depara efectuar la construcción. Si los beneficios son superiores a los costos, incluyendo éstos el costo de oportunidad (el de otras alternativas de inversión que son desechadas por realizar la autopista) a la empresa le convendrá encarar la obra, de lo contrario no.
En cambio, el Estado en la tarea de evaluar la conveniencia o no de realizar una autopista debe evaluar otros factores mucho más difíciles de mensurar, como la pérdida que deberán soportar los dueños y trabajadores del ferrocarril que compite con la futura autopista, los beneficios que la sociedad recibe por las vidas que se salvarán como consecuencia de una vía más segura que el camino anterior o los costos de contaminación que la sociedad soporta por mayor uso de autos en vez del ferrocarril.
Las dificultades enunciadas son sólo algunos de los numerosos ejemplos que pueden mencionarse.
Si el Estado sólo pudiera llevar adelante un proyecto adicional y debiera optar entre varios, como por ejemplo pavimentar un camino, construir una escuela o una campaña de prevención sanitaria, podría evaluar la función de bienestar social antes y después de cada alternativa y entonces elegir aquella que más incremente el bienestar de toda la comunidad. Sin embargo, no es sencillo elaborar la función de bienestar social, puesto que para ello se requiere mucha información y obtenerla es un procedimiento muy costoso.
Por ende, se recurre a un análisis más simple para comparar los costos y beneficios de un proyecto público. Nada obsta a seguir un mecanismo de análisis similar al privado con dos consideraciones:

a) El análisis de costos e ingresos que cada productor realiza en el sector privado se limita a los beneficios de la empresa. Además de los costos y beneficios de cada proyecto o programa el sector público deben analizarse otros factores, como el efecto que el proyecto genera entre quienes incide y en el resto de la sociedad. Por ejemplo: cuando se analizan los costos y beneficios de un programa de construcción de cloacas en un barrio, habrá que analizar también la reacción de las personas que viven en otros barrios sin cloacas y desean que también se las construyan.
b) Cada productor maximiza el beneficien el nivel de producción donde su costo marginal iguala al ingreso marginal. Esto implica que utiliza

los precios del mercado (donde adquiere los factores y donde vende su producción) para el análisis de costos e ingresos. Mucha actividad del Estado se genera donde no hay mercados o donde éstos fallan. Si existiera un mercado donde comprar agua de río limpia y desechar el agua contaminada tendríamos un costo marginal y un beneficio marginal para igualar. Pero como no existe tal mercado, el Estado no puede analizar entre comprar agua limpia y otros mecanismos para evitar la contaminación.

Una característica distintiva de los bienes públicos es que su costo marginal es cero. No existe pues un costo marginal para comparar con el ingreso marginal. En ausencia de mercado o cuando éste falla no hay un costo ni un ingreso que reflejen tanto el costo social como el beneficio social.

Por estos dos motivos el análisis de costos y beneficios en el sector público implica el uso de una serie de herramientas para analizar tales costos y beneficios en los casos en que no existe mercado o el precio de los mismos no refleja ni el costo ni el beneficio social.-

5-Conclusiones:

* Tener en consideración las diferencias del tratamiento del costo que debe existir en el Sector Público con el costo en el Sector Privado. (Según Dr. Cayetano Licciardo la diferencia está en los negocios de naturaleza distinta).

* En el Sector Público el costo no debe ser el único elemento, o sustancial elemento, a tomar en consideración por los Gobiernos para la decisión de hacer algo a favor de la población.

* Deben aplicarse las técnicas más adecuadas que permitan posibilitar su cumplimiento.

* Verificar el cumplimiento de la: Eficiencia - Eficacia - Economicidad

* Responsabilidad profesional está asentada en el logro de los objetivos, tratando de analizar cuál es la técnica más adecuada a tal fin

* Por todo lo expuesto en el trabajo, la importancia del tratamiento del costo su estrecha vinculación con el gasto público que revela el cumplimiento de las Finalidades es lo que da sustento a una correcta presupuestación y su correspondiente ejecución, que concluye en el impacto que recibe la comunidad.

"Gracias a las personas que entregan todo de si para ayudar a los demás sin recibir nada a cambio; por tener el corazón noble y lleno de generosidad"
Un millón de GRACIAS a todos los que contribuyeron de una u otra manera a realizar este sueño.-
No quiero dejar de mencionar a dos personas muy importantes y admirables el Dr. Alfredo Lepera y el Cdor. Abelardo Harbin.-

6- Bibliografía:

- *Dr. Alfredo Lepera "Ciclo presupuestario Integrado Predeterminación de Costos en el Sector Público.*
- *Dra. Lea Cortes " Costos para la gestíon en el Sector Público" Objetivos de la Contabilidad de Costos*
- *Cascarini Trabajos varios sobre contabilidad de costos*
- *Eliezer Castiñéira López – Yaima Brito Ibarra " De contabilidad financiera a contabilidad de costos"*
- *Marcos Makón y Raúl Calle " La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica"*
- *Ricardo Finochietto "Economia del Sector Público" Analisis integral de las finanazas públicas y sus efectos.*

Asociación Argentina de Presupuesto
y Administración Financiera Pública