

MODELOS DE COSTEO, PRESUPUESTACIÓN Y CONTROL PARA MEJORAR EL SECTOR PÚBLICO

COSTING, BUDGETING AND CONTROLLING MODELS TO IMPROVE THE PUBLIC SECTOR

ALEJANDRO SMOLJE¹

*Fecha de recepción: 29 de noviembre de 2023
Fecha de aprobación: 21 de diciembre de 2023*

DOI: <https://doi.org/10.56563/costosygestion.106.4>
ark:/s25458329/woy1azwrw

Resumen

La tendencia al crecimiento de los gobiernos es una marca actual, y esta perspectiva de crecimiento del gasto público confirma que los costos continuarán incrementándose en el futuro.

En este escenario, las técnicas y herramientas adecuadas de gestión son necesarias para desarrollar políticas públicas orientadas a resultados que permitan alcanzar los objetivos fijados por los gobernantes mediante decisiones y acciones llevadas a cabo con buena gestión que beneficie a los ciudadanos.

El presente artículo busca introducir los conceptos de modelos de costeo, metodologías de presupuestación, evaluación de desempeño y control de gestión a través de metodologías específicas basadas en reciente "evidencia del mundo real" y casos de estudio en diferentes países. Los instrumentos que ayudan a afrontar este desafío son claves para alcanzar las metas: costeo basado en las actividades y gestión basada en las actividades, presupuesto base cero y herramientas de control han probado ser útiles en este proceso continuo, sea dentro de un contexto de gestión basada en la "Nueva Gestión Pública" o en los modelos "Burocráticos" tradicionales que se pueden emplear para gestionar el estado a nivel nacional, provincial o municipal.

Palabras clave: gestión pública, costos, presupuestos, control.

JEL: M1, L3.

¹ Universidad de Buenos Aires, Argentina. <https://orcid.org/0009-0009-7755-2667>.
ASmolje@its.jnj.com

COSTING, BUDGETING AND CONTROLLING MODELS TO IMPROVE THE PUBLIC SECTOR

Abstract

The tendency for government to grow is a hallmark of modernity. Current trends and future perspectives on public spending do confirm that cost increases will stay for long.

In this scenario, adequate techniques and tools are needed to develop results-oriented public policies in order to achieve politically established goals through effective decisions and actions for public sector good management benefiting societies all over the world.

This article goal is to introduce the concepts of costing models, budgeting methodologies, performance evaluation and control tools through specific methodologies based on real recent world evidence and case studies in different countries. Tools that help face this challenge are key to success (for worldwide societies): activity-based costing and activity-based management, zero-based budgeting and control tools have proven to be useful in this continuous journey, being New Public Management or Bureaucratic models, the schemes used to run states at country, province or city levels.

Keywords: public management, costs, budgets, control.

JEL: M1, L3.

MODELOS DE CUSTEIO, ORÇAMENTO E CONTROLE PARA MELHORIA DO SETOR PÚBLICO

Resumo

A tendência de crescimento dos governos é uma marca atual, e essa perspectiva de crescimento do gasto público confirma que os custos continuarão a aumentar no futuro.

Nesse cenário, são necessárias técnicas e ferramentas de gestão adequadas para o desenvolvimento de políticas públicas orientadas para resultados que permitam que os objetivos traçados por quem detém o poder sejam alcançados por meio de decisões e ações realizadas com boa gestão que beneficiem os cidadãos.

Este artigo busca introduzir os conceitos de modelos de custeio, metodologias orçamentárias, avaliação de desempenho e controle gerencial por meio de metodologias específicas baseadas em recentes "evidências do mundo real" e estudos de caso em diferentes países.

Os instrumentos que ajudam a enfrentar esse desafio são fundamentais para o alcance das metas: custeio baseado em atividades e gestão baseada em atividades, orçamento base zero e ferramentas de controle têm se mostrado úteis nesse processo contínuo, seja dentro de um contexto de gestão baseado na "Nova Gestão Pública" ou nos modelos tradicionais "burocráticos" que podem ser usados para gerir o Estado em nível nacional, provincial ou municipal.

Palavras-chave: gestão pública, custos, orçamentos, controle.

JEL: M1, L3.

MODELES D'ETABLISSEMENT DES COUTS, DE BUDGETISATION ET DE CONTROLE POUR AMELIORER LE SECTEUR PUBLIC

Résumé

La tendance à la croissance des administrations publiques est une marque actuelle, et cette perspective de croissance des dépenses publiques confirme que les coûts continueront d'augmenter à l'avenir.

Dans ce scénario, des techniques et des outils de gestion appropriés sont nécessaires pour développer des politiques publiques axées sur les résultats qui permettent d'atteindre les objectifs fixés par les gouvernants à travers des décisions et des actions menées avec une bonne gestion et qui profitent aux citoyens.

Cet article vise à introduire les concepts de modèles d'établissement des coûts, de méthodologies de budgétisation, d'évaluation de la performance et de contrôle de gestion à travers des méthodologies spécifiques basées sur des « preuves du monde réel » récentes et des études de cas dans différents pays. Les instruments qui permettent de relever ce défi sont essentiels pour atteindre les objectifs : le calcul des coûts par activité et la gestion par activité, la budgétisation base zéro et les outils de contrôle se sont avérés utiles dans ce processus en cours, soit dans un contexte de gestion basée sur la « nouvelle gestion publique », soit sur les modèles traditionnels « bureaucratiques » qui peuvent être utilisés pour gérer l'État au niveau national, provincial ou municipal.

Mots-clés: gestion publique, coûts, budgets, contrôle.

JEL: M1, L3.

1. Introducción

El estado es un agente central en la sociedad con un funcionamiento muy específico en términos organizacionales. No opera como una empresa privada, si bien actúa en un escenario que responde también al modelo de "principal-agente" con tres actores: los ciudadanos, los políticos y los administradores. Los primeros eligen mediante el voto a los segundos, que a su vez designan a los terceros para ejecutar las acciones necesarias con la finalidad de alcanzar las metas que dichos políticos establecieron subjetivamente. Se produce un proceso delegativo en dos partes: los ciudadanos delegan en sus representantes, y éstos delegan en los administradores, dentro de un contexto de restricciones en el que todos buscan alcanzar sus propios objetivos, siguiendo un análisis certero (Larreta y Repetto, 2000). Al existir discrepancias, es imperioso un alineamiento de objetivos, considerando que ni los ciudadanos ni los políticos tienen información verdadera sobre cómo actuarán sus delegados, representantes y los administradores.

Los políticos y administradores son dos grupos interdependientes. Los administradores dependen de la autoridad política de los funcionarios electivos para la aprobación de sus decisiones, y los políticos basan sus decisiones en la información y "expertise" de los administradores de "carrera" dentro del estado. La formulación de políticas públicas termina dependiendo realmente de decisiones de los políticos que están fundadas en sus ideas, valores e ideología, de alta subjetividad y sólo

evaluable por terceros en dos planos: preferencias y grado de logro de las metas buscadas o previstas. La ejecución de las políticas consiste en la provisión de bienes y servicios hacia la sociedad a través de la administración de recursos y la gestión de los procesos. La implementación correcta depende del instrumental técnico y la calidad de ese desarrollo, y puede ser medida objetivamente en función de los resultados que alcanza y cómo los logra (el qué y el cómo); revisar en qué grado se logró una cierta meta (p.ej.: cantidad o porcentaje de alumnos egresados de escuelas públicas) y con qué recursos (p.ej.: costo por egresado). Dejando de lado la elección de metas, el presente trabajo se concentra en la cuestión de la gestión, determinación correcta de costos, presupuestación adecuada y controles necesarios para ejecutar las decisiones de manera efectiva y eficiente.

La metodología del trabajo es el análisis crítico de la literatura, el estudio de casos de aplicación de las técnicas en la gestión para generar aportes y propuestas de ideas específicas sobre costos, presupuestos y control de gestión en el sector público buscando el mejor uso de los recursos del estado en función de las metas subjetivamente establecidas por los políticos en quienes los ciudadanos delegan el poder para cumplir las funciones esenciales de salud, educación, seguridad y justicia más aquellas otras que en cada caso (país, provincia, municipio) surjan. El aporte de la ponencia es la propuesta y recomendación de aplicación concreta de una metodología de costeo por actividades, con presupuestación orientada a resultados y un control de gestión no sólo formal sino de medición de desempeño para la mejora continua de los procesos del sector público. Es un ensayo no descriptivo, sino crítico y propositivo a efectos de plantear la implementación y uso de herramientas de gestión útiles en el sector público, con foco en los costos, y uso en presupuestación y control, que sigue los lineamientos de otros trabajos sobre la problemática, particularmente accesibles en Smolje (2021, 2023).

2. La gestión pública efectiva

Los ciudadanos muchas veces somos críticos del estado y su funcionamiento. Y de sus funcionarios y agentes. Suelen ser opiniones fundamentadas y basadas en la evidencia. En la actualidad, la democracia se encuentra bajo amenaza desde arriba (fuerzas globalizadoras que tratan de imponerse a la voluntad propia de las naciones), desde abajo (gobiernos provinciales, municipales, ONGs y lobbystas de diferente clase que reclaman y obstruyen el accionar) y desde adentro (los propios ciudadanos). En muchas ocasiones los ciudadanos ejercen una conducta dual frente al estado: lo critican y rechazan su mal funcionamiento, pero a la vez le reclaman cada vez más servicios y prestaciones. Todo esto pone en peligro a las democracias en el siglo XXI: promesas incumplibles que los políticos a cargo formulan y no se concretan, grupos de interés que fuerzan regulaciones y acciones más una continua reducción de libertades individuales de los ciudadanos son tres aspectos que amenazan a las democracias y provocan el rechazo de los ciudadanos. Esto también suele ser un

espacio para propuestas populistas de parte de políticos personalistas que se presentan arrogándose el ejercicio de la “voluntad popular” como si ésta fuera además “única y cohesionada” aplicando consignas de enfrentamiento entre ese “supuesto pueblo” y el resto, quienes son simplemente todos aquellos que se oponen a sus ideas y políticas. A eso se refiere realmente el concepto de “populismo” en lo político, históricamente usado y hoy en auge en muchos lugares del mundo. Se usan herramientas e instrumentos democráticos para llegar al poder, y luego debilitarla para ejercer el mayor poder posible durante el mayor tiempo que sea factible. Suele ocurrir en muchos países lo que menciona el periodista Héctor Guyot en el diario La Nación (edición del 25/11/23) en referencia a un caso de “estado hipertrofiado que creció dándole la espalda a la sociedad y durante décadas fue refugio de políticos que, además de expoliarlo, lo llenaron de militantes para controlarlo y perpetuarse en el poder”. Es que el tamaño del estado no asegura la calidad de sus prestaciones y servicios; esto depende de la eficacia y eficiencia en la gestión y no de la dimensión de la estructura ni del total del gasto; Lo importante es la determinación de las prioridades frente a recursos siempre escasos: en qué rubro se hace el gasto y cómo se lo ejecuta.

En función de evitar ese debilitamiento de la democracia representativa, sus instituciones y controles, la propia democracia debe revitalizarse y “revivir” ofreciendo soluciones a la gente para mejorar su calidad de vida. Y hay muchos casos que ejemplifican que ello es factible. Se apuntan a continuación sólo algunos, a título enumerativo, con la finalidad de demostrar que la gestión pública eficaz puede ser practicada; algunos casos son de elaboración propia, y otros, siguen la línea explicativa de Berensztein, Rodríguez Larreta y Sturzenegger (2006).

Nueva Zelanda es un caso de modernización del estado que incluyó un ataque frontal a la corrupción (prácticamente desterrada) con legislación implementada y efectiva sobre responsabilidad fiscal (control del gasto y déficit públicos), contratos laborales modificados para mejorar la empleabilidad y política monetaria como instrumento macroeconómico a partir de un banco central profesional.

Brasil y México exhiben ejemplos de políticas sociales (Bolsa Escola y Bolsa Familia en el primero, y Programa Oportunidades en el segundo caso, respectivamente) basadas en incentivos económicos por pagos directos a familias de bajos ingresos a cambio de asegurar escolaridad y salud de los niños a cargo.

Irlanda obtuvo un gran progreso económico entre la década del 80 y el año 2009 con un incremento de mano de obra calificada, simplificación del régimen de negocios, promoción industrial, aumento de exportaciones, reducciones impositivas, y fuertes recortes de gasto público fundamentalmente en el manejo financiero de su deuda e intereses, pero también en el resto de la estructura. Si bien el país sufrió luego una caída económica, pudo lograr una recuperación sobre la base de un modelo sustentable que permitió recobrar impulso tras su nueva crisis. Las políticas

públicas de largo plazo y la gestión adecuada permitieron mejorar ostensiblemente la calidad de vida de la gente.

Canadá aplicó una estrategia sobre seguridad social y prevención del crimen con medidas reactivas (sistema de detención encarcelamiento y rehabilitación mejorados) y proactivas (alumbrado público de calidad, desarrollo y promoción social de grupos vulnerables o de riesgo) que surtieron grandes efectos.

El conocido caso de Estonia muestra la gestión digital integral del estado, incluyendo conexión a internet para votar, renovar el carnet de conducción, consultar recetas médicas, realizar declaraciones de impuestos, cambiar la dirección del domicilio, registrar una empresa, firmar documentos, conocer las notas de los hijos en el colegio, comunicarse con docentes, acceder al historial médico, etc., todo lo que mejoró significativamente la eficiencia de la gestión operativa y la calidad de vida y manejo del tiempo y problemas de los ciudadanos del país.

Malasia, Tailandia e Indonesia presentaron mejoras en la distribución del ingreso con aumentos de esperanza de vida de 56 a 71 años en un periodo de 30 años, y disminución de la pobreza de 58% a 17% en el caso de Indonesia y de 37% a 5% en el de Tailandia, con altas tasas de ahorro, industrialización, inversión privada e impulso del gobierno a la educación primaria, urbanización y fomento de exportaciones. Son claros casos de mejora en la calidad de vida de las sociedades con cuantificaciones mediante indicadores indiscutibles a partir de políticas públicas dentro de variados modelos políticos e ideológicos.

Finlandia pasó de ser un país europeo subdesarrollado a una economía altamente competitiva en 30 años; de una economía (y país) integrado básicamente a la Unión Soviética, se transformó en un líder de la tecnología e innovación para Occidente (Nokia fue su empresa privada insignia en este sentido), a través de un impulso del gobierno a la innovación tecnológica y fortalecimiento del sistema educativo en un ejercicio real de complementariedad entre el estado y el mercado.

Los gobiernos deben actuar bien. Y la sociedad debe involucrarse, interesarse por la gestión pública, estar atenta a lo que sucede y ejercer un “control” externo no sólo cuando vota, sino de manera activa y permanente. Es importante la evaluación de la gestión del sector público para que la gente cuente con información permanente sobre qué hacen y cómo actúan sus representantes. En las democracias de mayor calidad, se publican en los medios los resultados del estado y se hacen “mediciones de desempeño” de funcionarios a partir de información de “think tanks”, consultoras y ONGs dedicadas a medir investigar a nivel concreto (cuanto más independientes y ajenas a una cierta ideología, mejor). Ello permite opinar a los ciudadanos (desde redes sociales hasta respuestas a encuestas) ejerciendo influencia en la propia opinión pública. Surgen indicadores, tanto subjetivos (por ejemplo, de niveles de servicio) a partir de percepciones volcadas en dichas encuestas, como objetivos (por ejemplo, información de costos resultantes por unidad de “output”, costos

erogados totales versus presupuestos, benchmarking con otros territorios, etc.). El resultado se plasma en reportes con “puntuaciones”, o indicadores de satisfacción con respecto a las metas alcanzadas. Existe un interesante caso sobre la utilización de este tipo de instrumentos en países de la Unión Europea, tal como lo plantea un informe completo de Thijs, Hammerschmid y Palaric (2018); la conclusión es que el grupo de mejor desempeño en el sector público está compuesto por Dinamarca, Finlandia y Suecia, seguido por Países Bajos, Reino Unido, Estonia, Austria, Irlanda, Luxemburgo, Bélgica, Alemania y Francia. Casualmente, en el listado se observa que los cuatro primeros países mencionados en este ranking resultan aparecer también dentro de los seis primeros en el ranking mundial de la felicidad (o bienestar) publicado en 2022 por un consorcio de expertos ad-hoc liderado por John Helliwell, Richard Layard y Jeffrey Sachs, reporte que lleva 10 años y regularmente investiga el tema con amplia difusión desde la ONU misma; el ranking de 2023 es encabezado por Finlandia, Dinamarca, Islandia, Israel, Países Bajos y Suecia, siendo Nueva Zelanda el 10° y Argentina el 52° entre 137 países. ¿Pura coincidencia, o un indicador más de la influencia de la gestión pública en la vida de la gente, por supuesto junto con otros factores quizás mucho más importantes que impactan en la satisfacción de vida y bienestar, como en realidad sería mejor denominar al reporte (más que “felicidad” pura)?

Más allá de la existencia de diferentes visiones e ideologías sobre el estado y su función, en toda concepción se pueden aplicar herramientas y técnicas de gestión en las decisiones y acciones. Puede existir una concepción de estado más pequeño y no regulador, o una de estado más grande y muy regulador. Ambas pueden ser representadas, respectivamente, por las frases de Ronald Reagan al asumir la presidencia de USA en la década del 80 (*“Government is not a solution to our problem, government is the problem”*) y de Luiz Inácio Lula da Silva al asumir su tercer gobierno en Brasil (“¿Por qué se hace sufrir a la gente para garantizar la estabilidad fiscal en este país?; ¿Por qué se habla del techo del gasto, pero no de las cuestiones sociales?”). En ambas concepciones, políticos y administradores deben actuar bien para cumplir los grupos de objetivos que ellos mismos imponen como líderes a cargo del gobierno. Para esos fines, existen múltiples instrumentos que deben ser aplicados como medios. Aquí no se valoran, ponderan ni juzgan los fines, por ser ideológicos y subjetivos. Son los ciudadanos de los países quienes votan democráticamente para elegir prioridades y preferencias.

3. La gestión del Estado

El estado tiene una función trascendente de alto impacto en la vida de la sociedad. Hoy, los políticos actuales son pragmáticos para atender demandas de la sociedad que son cada vez más grandes e impulsan el aumento del tamaño de los estados. No obstante, frecuentemente los gobiernos fracasan en sus roles y no logran cumplir sus fines. Se mencionó más arriba: esto frustra y enoja a la gente, que se vuelve

crítica de los políticos y hasta de las propias democracias en sí mismas. Se erosionan las instituciones y se generan espacios para la aparición de líderes “emergentes” de esa crisis de representación (desde afuera del sistema de partidos políticos tradicionales muchas veces) que se aprovechan del descontento para proponer políticas y herramientas extremas o no “democráticas” una vez que llegan al poder a través de las vías del propio sistema. Debe repensarse el modelo de acción para, mínimamente alcanzar acabadamente resultados positivos en las cuatro grandes funciones esenciales del estado: proveer salud, educación, seguridad y vigencia plena y justa de la ley. Para esos fines (y cualquier otro), se deben gestionar recursos que el estado maneja al obtener fondos de sus ciudadanos mediante impuestos, tasas y contribuciones que les cobra.

El crecimiento del tamaño del estado, de sus gastos, y la demanda creciente de la sociedad representan un desafío inmenso en cuanto a gestión de costos. Las raíces de esto se hallan en tres características básicas:

- La cantidad y variedad de recursos que se deben gestionar.
- La necesaria delegación de autoridad y poder que se realiza en la gestión pública, a causa del tamaño y multiplicidad de tareas y decisiones derivadas del ejercicio de los cargos.
- La diversidad de intereses en juego en el ámbito público, y el hecho de que, en los sistemas democráticos, un factor que suele guiar la conducta de los políticos es el interés de permanencia en la función pública para lo cual gastan recursos de manera dispendiosa.

La historia de la administración pública enseña la existencia de dos grandes modelos en cuanto a su aplicación para desarrollar las actividades del estado.

- Modelo burocrático, centrado en procesos, normas y estructuras, conceptualmente originado en las ideas de Max Weber.
- Modelo de la “nueva gestión pública” o “new public management”, denominado “posburocrático”, basado en el logro concreto de resultados y orientado al “usuario” de los servicios públicos.

No se propone aquí un análisis crítico de ninguno de ellos. Sólo se enmarca la gestión pública como una toma de decisiones, asignación y administración de recursos y controles de funcionamiento que debe resultar efectiva y eficiente, aplicando instrumentos profesionales sólidos para lograr las metas buscadas. La necesidad de agilidad implica la modernización y la innovación, el uso de nuevas tecnologías, mayor velocidad y precisión en el procesamiento de datos, el empleo de inteligencia artificial, etc., para reemplazar la rigidez, burocracia y papelería.

4. Importancia de los costos en el sector público

Los costos de los recursos que gestiona el estado continúan creciendo por aumento de esperanza de vida de las poblaciones, exigencias de bienestar y otras fuerzas que presionan, más la notoria inflexibilidad a la baja que poseen dichos costos del sector público: una enfermedad “autoinmune” que proviene de grandes redes instaladas en el estado y que rechazan toda reducción o cambio. Las causas generadoras de mayor gasto público se pueden sintetizar así:

- Rol ampliado y expansión constante de actividades del estado
- Intereses sectoriales de empresarios y presiones de ciudadanos por recibir más beneficios o servicios específicos adicionales
- Aumento de costos en educación y salud
- Nuevas demandas sociales de más calidad en prestaciones, así como nuevos temas en que los ciudadanos reclaman acción del estado 8p.ej.: ecología y ambientalismo).

Todo esto provoca un gasto público en constante y acelerado aumento de manera firme y sostenida, acentuada desde 2020 por la pandemia Covid-19. La imagen 1 muestra los niveles de gasto público como porcentaje del Producto Bruto interno de un grupo seleccionado de países en los últimos 150 años.

Imagen 1. Gasto público en países centrales



Fuente: *The Economist*, edición del 20 de noviembre de 2021.

Los datos objetivos exhiben una clara tendencia histórica hacia el incremento continuo en los últimos años, llegando a niveles entre 40% y 60% del PBI en los países más grandes del mundo. Francia e Italia alcanzan casi el 60%; Alemania está cerca del 50%, España e Inglaterra superan 45%, y USA gasta más del 40%. La intervención del estado en la economía también crece, así como la cantidad de normas y regulaciones, una tendencia independiente de la ideología política, verificada de todos lados, aunque en gobiernos con ciertas orientaciones políticas mucho más marcadamente. Sin aplicar juicio de valor alguno, son ejemplos de estas prácticas la fijación de remuneraciones mínimas, de condiciones ambientales para el ejercicio de actividades económicas, la implantación de políticas de redistribución de ingresos entre sectores sociales seleccionados por políticos y administradores, etc.

En la actualidad, es evidente que los principales rubros del gasto público relacionados con salud, educación y jubilaciones y pensiones no disminuirán; por el contrario, aumentarán. Frente a esta realidad, el único camino que tiene el estado para poder cumplir su rol en la sociedad es ser eficaz y eficiente en la gestión de los costos de su operación. El aumento del gasto que es ya un tatuaje de la gestión pública actual y futura exige eficacia y eficiencia en el manejo de los recursos y sus costos. Para alcanzar dicha eficacia y eficiencia, hay tres áreas de acción:

- El costeo adecuado de las actividades y servicios que genera el sector público.
- La presupuestación efectiva que resulte útil para planificar, decidir y gestionar.
- El control de la gestión pública triple: de los propios funcionarios sobre el desarrollo de sus actividades y logro de metas, de organismos públicos que auditén y revisen lo que hacen y cómo lo hacen los que administran, y de la ciudadanía midiendo el desempeño de políticos y administradores.

5. El costeo en el sector público: la propuesta del ABC

El sector público no pretende un fin de lucro. El cálculo y determinación de costos resulta aquí una herramienta importante para la adecuada gestión, con foco en la búsqueda de eficiencia. La gestión pública se desarrolla en el marco de la Administración Financiera Pública (AFP) moderna: un conjunto de principios, normas, organismos, recursos, sistemas y procedimientos que intervienen en operaciones de programación, ejecución y control para captar fondos y aplicarlos para lograr los objetivos y metas del estado. Los principios de transparencia, economicidad, eficiencia y efectividad guían a esta AFP, y en ese contexto se preparan presupuestos de gastos y costos. El gasto presupuestado es una autorización máxima a gastar con un concepto amplio: los costos no se incluyen en realidad en el presupuesto del estado, porque no aparece el consumo de bienes sino su compra, y no se computa la depreciación de bienes de uso. El presupuesto de "costos" debiera en verdad ser un anexo presentado como parte del presupuesto de gastos que forma parte del

modelo de presupuesto público que aprueba el Poder Legislativo a nivel de detalle de ingresos y gastos para un ejercicio anual o de más largo plazo (p.ej.: quinquenal).

Desde el punto de vista de los costos, el sistema de información que conforma la Contabilidad Pública debe computar todas las erogaciones o gastos mediante lo que se denomina un “registro único”, siguiendo el criterio del “devengado”, etapa que determina el momento de imputación del gasto y medición del resultado al deducirlos de los ingresos. En la Contabilidad Pública de Argentina, a título de ejemplo, existen “compromisos” con terceros (p. ej.: contratos con proveedores) que no originan registros, sino que afectan partidas del presupuesto aprobado, para que luego los gastos se computen por su devengamiento al momento de ocurrencia. Los ingresos se pueden imputar al momento de la “facturación” del impuesto a los contribuyentes o con un criterio más conservador, por su efectiva cobranza o criterio de lo “percibido”. En este marco regulatorio y legal establecido por las normas de la AFP, el sector público debe determinar costos de las actividades que se desarrollan en su ámbito con la finalidad de decisión, gestión y control: definir qué recursos utilizar, cómo hacerlo y verificar cómo se usaron para un aprendizaje orientado a mejora futura.

El costeo no es aplicado mayoritariamente hoy, pero cada vez más países van incorporando el uso de Contabilidad de Costos y sistemas de costos en el área pública, probablemente empujados por los niveles crecientes de gastos, las restricciones presupuestarias y el aumento de deuda pública, una combinación que, sumada al aumento de cuestionamientos de la sociedad hacia la gestión pública, impulsa a los funcionarios a buscar herramientas para operar mejor. Motivados más por la presión y la necesidad que por una convicción propia hacia la mejora o la profesionalización. Bienvenido sea el resultado, aunque el origen no sea el ideal.

Nueva Zelada es un ejemplo de necesidades de mejoramiento de resultados fiscales como motor del costeo como herramienta de gestión. Es un país avanzado en el área de la gestión pública, claramente. En Canadá, se utilizan técnicas de costeo para obtener información sobre los servicios prestados por el sector público y decisiones de “tercerizar o hacer internamente”. En Taiwán se desarrolló el costeo en el sector público para mejorar la planificación y la presupuestación, usando la información de costos para dichos procesos. En Malasia prima el concepto de gestión de gobierno basada en “valor”. En Reino Unido hay aplicaciones crecientes de presupuestación basada en información de costos de las áreas y procesos. En USA existe un creciente uso, si bien el tamaño y complejidad del país y su descentralización ralentizan los avances. La presupuestación basada en lo “financiero” sigue siendo la matriz en USA, pero el uso de información y sistemas de costeo se va expandiendo sustentado en regulaciones que lo imponen a lo largo y ancho del país. En dicho marco, la pregunta es: ¿qué sistemas de costos utilizar?

Debe existir información de costos resultantes para registro contable y predeterminados para la toma de decisiones y la gestión, básicamente para presupuestar y poder hacer planes y programas que el estado debe ejecutar con la finalidad de brindar sus servicios. Los sistemas de determinación de costos aplicables al objetivo de calcular costos de las agencias, departamentos y áreas del estado pueden ser varios. En esta ponencia se propone el modelo de costos por actividades o "Activity-Based Costing" y el de gestión por actividades, "Activity-Based Management", denominados ABC y ABM.

¿Por qué se elige ABC/ABM? Porque es un modelo que genera información para gestionar actividades, que es lo que esencialmente hace el estado, y brinda datos presupuestados e históricos sobre sus costos y outputs, facultando a políticos y administradores controlar su ejecución y medir la relación recurso-meta, así como obtener costos por unidad de actividad (cost-driver o inductor de costos) para cuantificar lo que se hace, en un entorno de altos costos fijos. Se propone mitigar la complejidad del modelo a través de la aplicación de "time-driven ABC", que usa estimaciones de tiempos generadas por los gerentes en vez de encuestas respondidas por los empleados, y utiliza el nivel de actividad previsto o real (no la capacidad máxima práctica) como volumen para repartir los costos fijos de una actividad, segregando la ociosidad y sus costos sin asignarlos a los productos, simplificando el modelo y mejorando precisión de costeo al usar ecuaciones de tiempo para medir transacciones diferentes dentro de una misma actividad.

La tabla 1 detalla el cálculo del costo por actividad y por unidad cost-driver usando time-driven ABC en el sector público, segregando el costo imputado a las actividades y el de la ociosidad. Se determina el costo total anual por actividad (medido en USD en este caso) en base a una estimación de tiempos unitarios realizada por los directivos (y no una encuesta individual de empleados como el ABC original) que separa el tiempo y costos ociosos (predeterminados y resultantes de cada periodo mensual, trimestral y anual para medir el desempeño). Exhibe además un ejemplo de uso de ecuaciones simples para distinguir costos por actividades diferenciadas dentro de un grupo (p.ej.: cirugías distintas en un hospital) sobre la base del tiempo de "trabajo" de cada tipo de transacción diferenciado en referencia a una "base" para tener unidades equivalentes.

Tabla 1. Costo por actividad y unidad de cost-driver

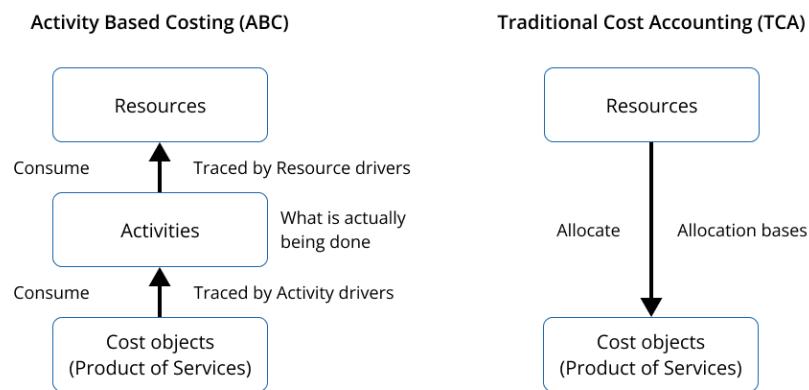
Actividades	Cantidad anual transacciones	Tiempo unitario	Tiempo total año	Costo asignado	Tasa por cost-driver
Act. #1	24000	0,25 hs.	6000 hs.	180000 USD	7,5 USD/trans. #1
Act. # 2	2400	5 hs.	12000 hs.	360000 USD	150 USD/trans. # 2
Act. # 3	6000	0,5 hs.	3000 hs.	90000 USD	15 USD/ trans. # 3
Total utilizado			21000 hs.	630000 USD	
Total disponible			24000 hs.	720000 USD	
Ociosidad año			3000 hs.	90000 USD	

Ecuaciones específicas		
Trans. # 2 base	5 hs.	
Trans. # 2 base simple	5 hs. * 0,4	2 hs.
Trans. # 2 complex	5 hs. * 1,2	6 hs.
Trans. # 2 ultra complex	5 hs. * 1,4	7 hs.

Fuente: elaboración propia.

En el estado, existen dos posibles “modelos” de actividad: empresas que venden bienes o servicios y organismos o agencias públicas que prestan determinados servicios a los ciudadanos. El costeo en las empresas públicas adquiere todas las características de lo que se hace en el sector privado para la toma de decisiones (incluyendo fijación de precios, incluso en el sector público con mayor énfasis e importancia dada la posibilidad de influencia de los costos en la determinación de los valores a cobrar al público), control de gestión y finalidades contables emergentes para cumplir normas. En organismos públicos, los objetivos son: uso de información de costos para decisiones, gestión de costos (y su reducción), control de gestión y presupuestos.

El análisis de los modelos ABC/ABM, se pueden encontrar en la bibliografía original de Robert Kaplan y Robin Cooper (1998) sobre ABC donde el libro “Cost and Effect” constituye el fundamento más completo, y, particularmente textos de Kaplan y Anderson (2004) para “time-driven ABC”, versión que se prefiere a los efectos de su aplicación en la gestión pública. Se exhibe la Figura 1 con el proceso de asignación de costos y su comparación con los métodos tradicionales.

Figura 1. Proceso de costeo con ABC y Método Tradicional

Fuente: Turney (1992).

El proceso de costeo es guiado por el precepto “las actividades consumen recursos y los productos consumen actividades”, como se ve gráficamente.

ABC ha sido criticado por su alto costo y complejidad de implementación. Esto ha sucedido en el ámbito del sector privado, pero también en el sector público. No obstante, continúa teniendo aplicación porque se entiende que los beneficios superan y más que compensan esos inconvenientes.

¿Cuáles son los aportes de ABC como metodología de costeo a nivel conceptual? Resumidamente:

- Conocimiento del costo por actividad como unidad de costeo, un aporte de información necesaria y muy útil en el caso de organizaciones prestadoras de servicios, algo que antes de ABC, no se calculaba. La generación del costeo por actividad brinda información esencial para gestionarlas, de lo que se ocupa la metodología ABM, pieza clave del modelo completo: tomar decisiones y “gerenciar” actividades (el esqueleto organizacional).
- Gestionar costos para aumentar eficiencia y mejorar la efectividad. Esto significa tomar mejores decisiones sobre recursos: tercerizar o hacer internamente, destinar menos recursos para un cierto resultado, lograr mayores resultados con los mismos recursos, recortar costos y hacer ahorros, etc.
- Presupuestar de manera más precisa y detallada, aún en la incertidumbre.

La información de costos por actividad y la gestión por actividad que generan ABC y ABM permiten los siguientes usos:

- Control de gestión a través de información de costos analítica, midiendo qué nivel de costos resultantes se incurrieron versus el presupuesto existente, para obtener variaciones detalladas.
- Fijación de “tarifas” o “precios” por unidades de servicios que brinda el estado
- Mediciones de desempeño de las áreas del estado en base al costo por unidad de costeo (output de servicios) para comparar con otras áreas del mismo país, de otros países o regiones, y datos históricos para mejorar en el tiempo.
- Mejora de eficiencia, obteniendo información de costos por objeto de costeo comparando resultantes con presupuestados y midiendo tendencias históricas.
- Presupuestación en todas sus formas, pero básicamente orientada a resultados y obteniendo información para presupuestos por programas y “base cero” como se verá en el próximo capítulo.
- Toma de decisiones sobre “outsourcing” (tercerización) o privatización y su inversa “internalización” de actividades provistas hoy por terceros.
- Intervención y participación en actividades que hoy hace el sector privado compitiendo en base a precios calculados sobre costos precisos. Un ejemplo claro es un hospital público dando servicios a pacientes cubiertos por el sistema de salud privado sobre la base de alta calidad y un precio competitivo que no busca lucro, pero sí recuperar sus costos para autofinanciarse.

Passport Canada es una entidad pública que no recibe fondos del gobierno y debe autofinanciarse; su experiencia muestra que el uso de buenas técnicas de gestión como la presupuestación y el costeo, le permitieron ser eficaz y eficiente. Midiendo costos a través de modelos ABC/ABM se generó información útil clave para gestionar. Y se aumentó la calidad del servicio para un producto (otorgamiento de pasaportes) de demanda variable y diversa, y con un proceso sobre el que actuar específicamente en cuanto a precisión, velocidad, tiempos de entrega, etc.

Los servicios de policía de Inglaterra y Gales aplicaron modelos ABC para obtener información de costos comparativa y mejorar la gestión. Sin embargo, encontraron dificultades en la implementación debido a lo costoso y exigente del proceso; cuatro años después fueron abandonando el proyecto con la premisa de seguir costeando, pero con otros sistemas más baratos, simples de usar y que generasen más productividad (manteniendo el concepto de eficiencia, claramente). Esta misma experiencia, aunque no haya resultado enteramente exitosa sirve como elemento de aprendizaje en cuanto a la necesidad de simplificar el modelo ABC al implementarlo

en la gestión pública, deslizándose hacia Time-Driven ABC y variantes que hagan menos complejo y engorrosa la generación de datos y el mantenimiento del esquema de cálculo de costos por actividad en el tiempo. El valor de la información para la gestión por actividades y el foco en ellas, son factores favorables que no conviene opacar con una complicación administrativa que pudiera ser evitada o mitigada.

Ambos casos ejemplifican un debate vigente sobre beneficios y problemas de ABC. Aplicaciones varias de ABC aparecen en la literatura referidas a USA, Brasil, Sudáfrica y Grecia, para organizaciones específicas. ABC es útil para costear actividades dentro de una entidad o agencia del sector público con procesos continuos, siendo los hospitales, escuelas, etc., sitios ideales para identificar puntos de mejora y disminución de burocracia. Aquí se defiende la viabilidad y utilidad del sistema ABC, esencialmente afincados en que los inconvenientes tienen más que ver con la forma de implementación, los recursos insuficientes o no calificados empleados y la decisión “política” no siempre alineada con la “técnica” para su aplicación efectiva. Bien instalado, sin sofisticaciones innecesarias y con objetivos claros, ABC/ABM pueden rendir frutos a la gestión del sector público, especialmente aplicando la simplificación, como el modelo “time-driven ABC” lo propone: calcular costos por unidades de tiempo que midan los costos por actividad con ese “inductor de costos”, clarificando el uso de cost-drivers y las mediciones complejas que a veces, especialmente en el estado, son más difíciles de llevar a la práctica.

En cuanto a los aspectos a mejorar para poder implementar modelos de costeo ABC válidos en el estado, se puntualizan tres: la necesidad de software, la elaboración de información extracontable analítica además de la que surge de la Contabilidad Pública formalizada en sus reportes, y, finalmente la alta capacitación continua en costos a los funcionarios y operadores del sistema.

El aporte de ABC no es una mayor precisión en el costo unitario, sino la información para gestionar la actividad vía ABM.

6. Presupuesto base cero y sus derivados

En el sector público existen regulaciones estrictas sobre el proceso presupuestario y la presentación del presupuesto final. Pero en lo referente a su construcción y diseño, hay distintas concepciones. Una de ellas es el presupuesto “orientado a resultados” o “presupuesto por desempeño” (Cavalcante, 2010). Sus raíces se hallan en el modelo norteamericano PPBS (Planning, Programming and Budgeting System) de la década del ´60. Al surgir luego el “Presupuesto por Programas” y el “Presupuesto Base Cero”, ambos moldean la “presupuestación orientada a resultados” como marco conceptual. Se trata de un diseño presupuestario que relaciona recursos asignados y resultados medibles de las políticas públicas, generando informaciones para el proceso de toma de decisiones (y de control posterior) de gobernantes y

administradores con el fin de alocar recursos en función de metas y objetivos de los programas, medidos con indicadores de efectividad y eficiencia, una vez más.

Esta ponencia propone la aplicación del “Presupuesto Base Cero” (PBC) o “Zero-Based Budgeting” (ZBB) como modelo que otorga a las unidades operativas montos de gastos totales en función de niveles “target” asociados de objetivos a alcanzar. Los recursos y sus costos se incluyen en el presupuesto final total o parcial (áreas, funciones, agencias) de una ciudad, provincia, estado o país, sirviendo especialmente en el marco de análisis profundos de gastos para mejorar la gestión, ejecutar reestructuraciones de áreas del sector público, corregir el funcionamiento defectuoso generalizado, realizar ahorros, crear nuevas actividades.

¿Por qué PBC? Porque al igual que en las empresas privadas, pero quizás con más énfasis, en el presupuesto público hay una corriente “descendente” y otra “ascendente” (“top-down” y “bottom-up”, respectivamente). La decisión política y la restricción económica fijan montos máximos a erogar (país, provincia, municipio) pero la asignación de los recursos en función de lograr metas de políticas públicas debe hacerse técnicamente considerando prioridades, con un criterio abarcador e integral. PBC es una metodología esencialmente orientada a resultados, que apunta a la eficacia y eficiencia y es apta para medir la relación “metas-recursos”, construir paquetes alternativos de decisión a nivel operacional (ascendente) para todas las unidades, sobre los que la decisión política elegirá el más conveniente revisando todo el panorama en base al monto total (descendente) a la vez que evitando el incrementalismo o “vicio de repetir el pasado hacia adelante”. Esto permite vincular los recursos con programas típicos de la planificación y presupuestación pública.

El presupuesto es una autorización máxima a gastar, con un concepto ampliado del gasto que es preventivo y limitativo (máximo autorizado), mientras que para los recursos es un cálculo estimado o preventivo. El presupuesto del estado no es exactamente un presupuesto financiero en el sentido del ámbito privado, y no es un presupuesto económico, puesto que en muchos casos no se sigue un criterio estricto de devengamiento para las partidas ni hay consumos de costos. Se determina un “resultado” (teórico y real) como diferencia entre ingresos y gastos sin estado de situación patrimonial. No se aplica un concepto de “costo” verdadero en el sentido contable; no existen cargos por consumos de bienes (sólo la compra) ni depreciaciones de bienes de uso. La tabla 2 exhibe el estado de ahorro-inversión-financiamiento (EAIF) en Argentina con una subdivisión, utilizando la jerga de la administración pública: “movimientos arriba y debajo de la línea”, separando resultados de operaciones y financiamiento.

Tabla 2. EAIF: Estado ahorro-inversión-financiamiento

AHORRO-INVERSION-FINANCIAMIENTO			
	Admin. Central	Org. Descent.	Total
<i>Movimientos "arriba de la línea"</i>			
A - Cuenta corriente			
Ingresos Corrientes			150
Menos			
Gastos corrientes excluyendo intereses de deuda			120
Igual I= Resultado económico primario			30
Menos: Intereses de deuda			19
Igual II= Resultado económico (ahorro o desahorro)			11
B- Cuenta de capital			
Recursos de capital			10
menos: Gastos de capital			22
Igual III= Resultado financiero (superávit o déficit)			-1
<i>Movimientos "debajo de la línea"</i>			
C- Cuenta de financiamiento			
Fuentes financieras			14
Menos: Aplicaciones financieras			13
Igual IV=Necesidades de financiamiento			0

Fuente: elaboración propia basado en Las Heras (2009).

En Argentina el sistema adoptado de imputación es mixto, calculando la diferencia entre recursos percibidos (que incluyen los de naturaleza corriente y de capital), y los gastos devengados (que incluyen los corrientes y los de capital). En el funcionamiento del proceso presupuestario, el rubro de gastos o recursos debe ser construido de manera sólida a efectos de conformar un instrumento de gestión y una herramienta efectiva para todas las áreas. El proceso analítico de armado de presupuestos en cada área, sector, agencia, departamento es vital. Presupuestación por programas es un instrumento esencial: consiste en diseñar presupuestos de acuerdo con los diferentes programas a ejecutar, asignando gastos a cada uno sobre la base de su atribución directa, además de contar con presupuestos generales de funcionamiento de las diferentes unidades del sector público. Para la construcción de ambos tipos de presupuestos, los operacionales de funcionamiento y los de los programas, PBC o ZBB constituye una herramienta válida y vigente.

ZBB fue originalmente creado a fines de la década del 60 del siglo XX e impulsado por Peter Pyhrr tras su uso en Texas Instruments en el sector privado, pero luego aplicado en la administración pública nacional de dicho país y en jurisdicciones de

menor dimensión y locales (ciudades), lo mismo que en Canadá. En su proceso, el armado del presupuesto abandona toda tendencia histórica o presente como base de cálculo de los gastos. Fue creado con la finalidad primaria de cuestionar el valor agregado por las actividades, midiendo su efectividad y eficiencia, para proponer la eliminación o modificación de aquellas que no se justifican, y asignando a las que sí lo hacen un monto de recursos adecuado para sus objetivos.

El proceso de elaboración del PBC consiste en identificar “paquetes de decisión” para cada área o actividad, y clasificarlos según su orden de importancia a través de un análisis de costo-beneficio, esquema aplicable a las actividades gubernamentales, siendo el estado una organización de servicios que genera beneficios al consumir recursos provenientes de los ingresos por impuestos. Crea un ranking general de actividades a través de los llamados “paquetes de decisión”, ordenamiento que revisa integralmente todo lo que hace una cierta organización para ser equitativo en el reparto de fondos de acuerdo con las prioridades establecidas políticamente por funcionarios y administradores interactuando. El modelo permite definir niveles de objetivos y recursos asociados de manera específica sin los vicios del pasado, y adecuando los gastos al cumplimiento de metas cuantificadas en un modelo de priorización integrada de todas las áreas con visión abarcadora integral.

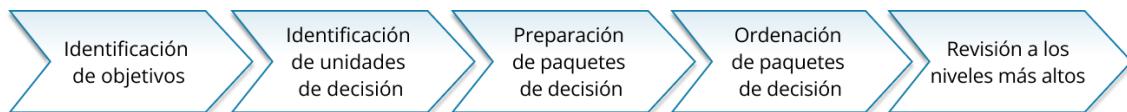
La problemática del ZBB está atada a la complejidad de la burocracia estatal con sus etapas y niveles más los procesos de información y documentación que se requieren. Hay que armar “unidades de decisión” dentro del sector público, las que a su vez arman “paquetes de decisión” que incluyen gastos propuestos para diferentes niveles de objetivos y metas con la finalidad de medir la efectividad y la eficiencia. Estos paquetes se preparan en cuatro niveles, desde el mínimo requerido para funcionar hasta un máximo que provee servicios “optimizados”. Los 4 paquetes son ordenados en cada unidad para su escalamiento posterior al nivel siguiente para otra revisión y priorización hasta conformar el presupuesto total de la agencia, departamento u organismo, y a su vez la de todo el estado (municipio, provincia, país) como suma agregada de las de todas las unidades que le reportan. Otros modelos arman tres niveles de paquetes: uno básico con los resultados y recursos mínimos de la unidad, uno corriente con lo vigente y uno optimizado que los mejora, aumentando el gasto. El análisis definitivo se hace sobre esos tres esquemas.

Se crea una cierta competencia entre áreas, y se buscan ahorros con una mirada fresca y desprovista del vicio del pasado y las ineficiencias que se pueden estar cometiendo. Lo costoso en términos de esfuerzo y tiempo y complejidad administrativa puede ser mitigado con implementaciones parciales en algunas áreas o rubros específicos de costos, especialmente aquellos de altos gastos discretionales. Una instalación parcial podría consistir en asignar a un área un 75% de su presupuesto anterior dejando PBC para proponer, justificar y otorgar otro 25%. Otra variante es emplear PB cada 4 o 5 años para revisar toda la unidad y sus recursos, preparando

presupuestos con medición de “metas-recursos” simplificados en los años intermedios, igualmente evitando el incrementalismo en la confección.

Siguiendo a Barea Tejeiro y Martínez Álvarez (2012) el proceso de implantación del PBC se presenta secuencialmente en la figura 2.

Figura 2. El proceso del presupuesto base cero



Fuente: Barea Tejeiro y Martínez Álvarez (2012).

El éxito de PBC dependerá de sortear la complejidad operativa, pero la clave reside en la decisión política de los gobernantes en cuanto a respetar el resultado del proceso técnico de asignación de recursos (si bien basado en criterios políticos y subjetivos de valoración y preferencias). Otras ventajas del modelo son la capacidad para racionalizar las reducciones de costos con un esquema más objetivo que los clásicos porcentajes estandarizados, la transparencia de la vinculación gastos- resultados y la utilidad para asignar recursos con un enfoque más global.

El propio impulsor del modelo PBC refiere en Pyhrr (1997): “Si los esfuerzos descendentes del sistema de Planeación, Programación y Presupuestación del gobierno pueden coordinarse con los esfuerzos predominantemente ascendentes del presupuesto base cero, el gobierno dará un gran paso hacia adelante... El presupuesto base cero puede coordinarse con el PPP o dentro del mismo, para evaluar simultáneamente la efectividad y la eficiencia”. Dijo el candidato presidencial demócrata James Carter en 1976 durante su campaña para las elecciones: “Si soy elegido presidente...voy a instalar “Zero-Based Budgeting”, que evalúa cada programa, cada año, y elimina los programas obsoletos”. Más allá de la promesa electoral típica, se trata de la experiencia paradigmática del uso del PBC en el sector público. Lo aplicó Carter en el gobierno del estado de Georgia durante su gestión, cuando 65 organismos aplicaron PBC en las áreas de salubridad, caminos, educación, seguridad, agricultura, caza y pesca, servicios sociales, etc., abarcando un valor de 2000 millones de dólares; Carter llevó el modelo al gobierno nacional, aunque posteriormente fue abandonado. Su empleo continuó y rindió resultados en jurisdicciones locales de menor tamaño. Aplicaciones de PBC se encuentran vigentes en USA, Canadá y otros sitios, incluyendo la provincia de Hubei en China, con distintos grados de éxito.

Anteriormente, México intentó su aplicación, pero no la logró plasmar a nivel del gobierno nacional, la Provincia de Buenos Aires lo hizo en los inicios de la década del ´80 del siglo XX con suceso. Siguiendo a Tejeiro y Martínez (2012) encontramos también que España implementó la evaluación de la eficacia y la eficiencia en 1981 (presupuestando una parte de sus gastos en base a los del año anterior y otra porción siguiendo el modelo “base cero”) y nuevamente en 1996, por ejemplo, estableciendo una valoración de los programas presupuestarios vigentes, un costo mínimo asociado a cada programa y un costo de oportunidad de mantener o suprimir determinados programas. En USA, New Hampshire es un ejemplo de aplicación de ZBB con resultados satisfactorios en los últimos años; la promesa de mover a la organización desde el incrementalismo hacia mejoras en la definición de los servicios públicos y mejores prácticas alternativas a las vigentes se cumplió.

Una enseñanza que surge de la evidencia del mundo real es que la aplicación de ZBB resulta más positiva cuando la dimensión del sector público es menor, y se lo implementa a nivel concreto sobre actividades “controlables” con mayor dominio por parte de los administradores. Igual comentario se puede efectuar sobre los modelos de costeo en general, y ABC en particular.

Justamente debido a la complejidad arriba mencionada, en algunos casos no se aplicó la metodología PBC, sino dos de sus variantes: Zero Line-Item budgeting y Service Level Budgeting, dos herramientas derivadas del ZBB, que no representan estrictamente el modelo completo, pero aplican sus conceptos siguiendo los mismos lineamientos de forma más acotada en su implementación práctica. Un cuadro comparativo de las ventajas y desventajas de ZBB en el sector público se puede resumir de la siguiente forma (Kavanagh, 2015):

Cuadro 1. Ventajas y desventajas del ZBB

Ventajas ZBB	Desventajas ZBB
Sirve a la reducción de costos focalizando en la asignación de recursos sobre los incrementos automáticos sobre base histórica.	Es costoso, complejo y demandante.
Aumenta la eficiencia forzando a las agencias a trabajar colaborando para priorizar programas.	Implementarlo integralmente es un desafío si hay limitaciones de presupuesto sin ahorros.
Aumenta el alineamiento de asignaciones de recursos con las metas al impulsar revisión de misión y prioridades de las áreas de gobierno.	Puede haber problemas de recursos para cumplir el ciclo de ZBB por parte de las áreas.
Mejora la percepción pública a través de mayor transparencia y “accountability” en las áreas y desde la sociedad.	La priorización puede ser compleja cuando las áreas no tienen “outputs” tangibles para revisar y comparar.

Fuente: Kavanagh (2015).

El trabajo de investigación referido (Kavanagh, 2015) encuentra aplicaciones de ZBB que distinguen dos categorías “no puras” aunque enteramente vinculadas con el modelo original. El primer grupo incluye casos de aplicación del modelo etiquetado como “Zero Line-ítem Budgeting”, enfocado en lograr aprobar recursos razonables para los niveles de resultados/metas de cada área del sector público, generando transparencia y adecuadas justificaciones para las solicitudes de recursos. El segundo grupo denominado “Service-level Budgeting” fija diferentes niveles de servicios y requiere de los funcionarios de cada área la decisión sobre qué “paquete” definir para cada caso, en función de las prioridades y recursos asignables. A continuación, se resumen ambos modelos definidos como “derivados” de ZBB, presentados recientemente en un análisis descriptivo de aplicaciones útiles para el sector público (Smolje, 2021).

El modelo Zero Line-Item Budgeting es un derivado del PBC que funciona a través del armado de un presupuesto por “naturaleza” o rubro (tipo de gasto) sin considerar datos pasados. En el “Presupuestación desde cero por línea” todas las áreas involucradas arman presupuestos buscando justificar sus erogaciones en detalle, pero sin diseñar los “paquetes de decisión” clásicos del ZBB. La evaluación se hace sobre las partidas de gastos con el objetivo de definir y priorizar. Se trata de un proceso analítico que mejora la presupuestación porque obliga a fundamentar los gastos en función de un resultado previsto con el que se relaciona linealmente el monto de recursos a disponer. Tiene utilización en varias ciudades norteamericanas: O’Fallon en Missouri, Frederick en Maryland, Johnson City en Tennessee.

Service-Level Budgeting es otro modelo “parcial” derivado del PBC consistente en diseñar paquetes de decisión por cada unidad; luego, de forma acumulativa, cada nivel de la estructura prioriza y defina el nivel de servicio y metas con los costos asociados de cada unidad que le reporta. Aporta valor para las decisiones de reducción y reasignaciones de gastos al verificar analíticamente el impacto sobre el resultado de servicios de cada unidad. El modelo de “Presupuestación por nivel de servicios” permite posar la mirada sobre el paquete de decisión que vincula “costos-metas” al elegir y asignar recursos. El abordaje resulta esquemáticamente similar al modelo ZBB, pero con menor nivel de análisis de gastos por rubro. Es un modelo aplicado en lugares más pequeños que permiten afrontar la complejidad del proceso y llegar al otoño deseado: Hillsborough County en Florida y Windsor y Orangesville en Ontario, Canadá.

7. Control de gestión

7.1. Importancia y tipos

El control formal de la gestión pública para evitar desvíos de fondos y corrupción es el primer paso; adicionalmente debe revisarse qué hicieron los funcionarios con los recursos y cuál fue su nivel de eficacia y eficiencia. Dos causas centrales atentan contra estos principios:

- Falta de suficiente capacitación por parte del personal que trabaja en los organismos de control tanto internos como externos.
- Falta de vocación por parte de los gobernantes para que el proceso de control se lleve a la práctica por interés propio: la posibilidad de sacar provecho económico personal a través de actos corruptos y de disfrazar la realidad para lograr conservar el favor popular a través del voto.

El estudio y análisis de Guillermo O'Donnell (1994) sobre los diferentes tipos de democracia y su funcionamiento resulta medular para comprender la problemática. O'Donnell introduce una conceptualización precisa y realista en tono descriptivo, pero con un análisis crítico. Argumenta que en la democracia representativa tradicional se desenvuelve un modelo en el que el ciudadano vota y elige personas con el fin de que ejerzan las funciones de gobierno de acuerdo con un programa y objetivos y sistemas de control que actúan midiendo y penalizando eventualmente. Son sociedades que demandan conocer qué se hizo y cómo para evaluar si se respetó el "contrato" o "acuerdo" electoral. O'Donnell introdujo entonces otra noción: desde principios de los años noventa estaba surgiendo un nuevo tipo de democracia que denominó "delegativa". Según este enfoque, se trata de una concepción democrática porque surge de elecciones razonablemente libres y competitivas, pero con una característica diferente de la representativa: en la democracia delegativa, quienes son elegidos creen tener el derecho a decidir el plan y las políticas de gobierno como mejor les parece estableciendo "per se" qué es bueno para el país. Los funcionarios quedan sólo sujetos al juicio de los votantes en las siguientes elecciones. Políticos y administradores entienden que los votantes les delegan plenamente la autoridad durante su periodo de gobierno, y, por ende, todo tipo de control institucional es considerado una injustificada traba en el camino hacia el logro de esas metas, por lo que estos funcionarios subordinan, limitan o cooptan todas las instituciones de control. Esto sucede en numerosos países, (incluida de América Latina). No obstante, el control de gestión es esencial para la calidad democrática. Se pueden identificar tres tipos de control en el ámbito público:

- Control de gestión operacional realizado por los funcionarios y administradores a cargo de un área o dependencia del estado. El "outcome" de este modelo de control es un tablero o conjunto de indicadores para monitorear

la gestión y conocer el resultado de las actividades a efectos de ser usado por los propios decisores y ejecutores para medir, corregir y aprender para la continuidad mejorada de la operación.

- Control de gestión “interno” y “externo” desde el propio sector público. Se trata de un control formal y de contenido de procesos, cumplimiento de normas, regulaciones y leyes realizado desde otro organismo del estado “separado” que evalúa la gestión (control interno) y una auditoría o revisión de lo actuado dentro del sector (control externo). El resultado generado por este modelo de control son informes o reportes.
- Control de gestión ciudadana (que requiere una especie “gobierno abierto” que garantice la información permanente y los canales de retroalimentación de parte de los ciudadanos de manera continua, activa e inmediata) y la evaluación de desempeño del sector público realizado por entes independientes que no forman parte del gobierno, con la finalidad de presentar a la sociedad una medición de la “performance” en términos de niveles de servicio, prestaciones entregadas y uso de los recursos.

En cuanto al control ciudadano, la exigencia de un “gobierno abierto” que informe en detalle todo lo que se hace y cómo se hace, es un requisito fundamental, tal como lo señala la profesora Esther Sánchez, rectora de la Universidad Nacional de Cuyo con toda precisión. En esa línea, existen casos más incipientes (la propia ciudad de Mendoza) y otros más desarrollados, tales como varias ciudades y municipios de USA, en los que la modalidad se presenta en diferentes variantes.

Dice Oscar Oszlak en un trabajo sobre “gobierno abierto” (2013): “No hace mucho tiempo, un gobernador de los Estados Unidos, dirigiéndose a sus colaboradores inmediatos, les aconsejó que nunca pusieran juntos un resultado y una fecha, porque siempre habría alguien esperando que llegue ese día para enrostrarles no haber producido el resultado prometido. Por lo tanto, agregó, “¿para qué repartir mención gratuita?”. El comentario pone descarnadamente de manifiesto el valor de la información como fuente de poder: “repartir” información equivale a dilapidarlo. Por eso, los gobiernos, por lo general, optan por el ocultamiento, el secreto y la manipulación de datos como forma de mantener su poder. Sin embargo, una brecha parece haberse abierto recientemente en la infranqueable “caja negra” del Estado. Una brecha por la que comienzan a filtrarse crecientes demandas de apertura, de transparencia en la gestión, de participación en la elaboración de políticas estatales, de rendición de cuentas y responsabilización por el uso de los recursos públicos, de evaluación y control ciudadanos de los resultados gubernamentales. Esa brecha está alentada, a veces, por gobiernos genuinamente interesados en legitimar, por esta vía, una gestión más participativa y colaborativa de la ciudadanía. También, en parte, esta corriente es promovida por ciudadanos y organizaciones de la sociedad civil, que luchan por incrementar los componentes participativos y deliberativos de

la democracia. De este modo, se ha venido abriendo paso una concepción que, bajo la denominación genérica de “gobierno abierto”, vislumbra una nueva filosofía de gobierno, una modalidad de gestión pública más transparente, participativa y colaborativa entre Estado y sociedad civil.”

Si bien resulta difícil encontrar ejemplos donde este enfoque se plasme, un caso paradigmático que se puede mencionar en esta línea lo constituye el estado de Florida, considerado históricamente como el de mayor transparencia del país, reputación respaldada por un cuerpo de leyes y regulaciones formado alrededor de una ley de registros accesibles de 1909 y ampliada por una ley de reuniones abiertas al público de 1967. Estas leyes se fundaron luego en la constitución del propio estado sancionada en 1992, cuando los votantes de Florida aprobaron una enmienda que garantiza el derecho público a acceder a registros y reuniones. Así, se transmiten en directo y se presentan al público los detalles de las sesiones de los concejos municipales, así como las decisiones que se toman y las posiciones de los diferentes miembros de las asambleas, de manera que todos conocen qué y porqué se opina y decide. Esto abre muy buenas instancias de información pública, con la posibilidad de presentar quejas, reclamos, requerimientos de información adicional, etc., así como un “input” vital para votantes en futuras elecciones. No se trata de alentar una democracia “directa” (que entraña otros serios riesgos) sino una mejora de la democracia “representativa”.

7.2. Control de gestión operacional

La herramienta para el control de gestión operacional es el tablero de comando que permite mejorar a través del monitoreo de los resultados. Los tableros de control como herramienta tienen dos vertientes: para revisión de la gestión estratégica y como componente del sistema de control presupuestario. En el plano estratégico, los “scorecards” se centran en revisar la ejecución de los proyectos del gobierno y su vinculación con los planes y su grado de cumplimiento, mientras que en lo relativo al control presupuestario, es un esquema de revisión detallada del gasto público versus el presupuesto, tanto en cantidades como en valores, que es complementario del anterior. Ejemplos interesantes de ciudades que utilizan tableros de control son, Miami-Dade (USA), Christchurch (Nueva Zelanda), Brisbane (Australia) y Charlotte (USA), mencionados también en Smolje (2021) además de un caso cercano en Argentina, en el gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El gobierno de Buenos Aires implementó en 2007 un tablero de control con información completa sobre la evolución de los proyectos de la administración pública por indicadores para medir el desempeño cuantificado, incluyendo encuestas, mapas, informes de gestión, seguimiento de las obras, agenda de gobierno y ejecución presupuestaria con gastos reales y proyectados. La mayor parte de la información se generó “on-line”, con actualización constante, lo que permitió un buen nivel de seguimiento operacional por parte de los funcionarios y administradores de cada área. Además,

se publicitaron resultados como forma de rendición de cuentas a la sociedad y el tablero se usó como eje de discusión en las reuniones semanales del Gabinete de ministros del gobierno de la ciudad, para revisión de actividades y toma de decisiones de gestión, incluyendo reasignaciones de presupuesto. El modelo funcionó sobre la base de un software específico con acceso diferenciado por funcionario según su incumbencia y responsabilidad.

Enfatizando una vez más la necesidad de interacción efectiva entre políticos y administradores, y sólo a título de ejemplo de un modelo vigente en muchas ciudades de USA (probablemente cerca de la mitad de las ciudades de más de 2000 habitantes), el manager a cargo de la gestión, como profesional contratado por el gobierno de la ciudad/municipio es un esquema aplicado con interesantes resultados. Se trata de que el Concejo y el alcalde elegido por votación contraten a una especie de "gerente" o "manager". Este, siguiendo las grandes líneas de política, prioridades y líneas de acción, las ejecuta desde un punto de vista técnico y profesional debiendo rendir cuentas a ese poder legislativo informado resultados cuantificados a través de indicadores y puntajes que validan la calidad de su actuación en una clara medición de desempeño. Muchas veces, si la gestión es buena, el "gerente" permanece incluso más tiempo que los legisladores y convive con concejales de diferentes posturas políticas. Un ejemplo es Todd Selig, administrador de Durham, una ciudad de 15000 habitantes en New Hampshire, que lleva más de veinte años como "gerente" contratado para la gestión pública.

7.3. Control interno y externo del sector público

¿Cómo debe funcionar un modelo de control de gestión pública? Se exemplifica y propone el modelo argentino, reformado y rediseñado tres décadas atrás. Más allá de defectos por mala ejecución o condicionamientos políticos que impiden lograr ciertos objetivos esenciales, es un modelo conceptualmente válido.

En Argentina, la Auditoría General de la Nación ejerce el control externo, presidida por un funcionario miembro del principal partido opositor e integrada por 7 auditores. Se encarga del contralor de entes reguladores, ministerios, organismos y empresas estatales. Paralelamente, La Sindicatura General de la Nación es un organismo de control interno que realiza informes y análisis como parte de los mecanismos de evaluación de los procesos de gestión del estado. El problema de estos esquemas es que no debieran terminar en meras recomendaciones sin autoridad para aplicar sanciones ni avanzar más allá de reportes y opiniones. Ese límite es típico de la democracia delegativa, aun conservando una forma políticamente correcta como lo sugiere el otorgamiento de la dirección del organismo a partidos políticos de oposición. La restricción impide el desenvolvimiento adecuado de los mecanismos de control y priva a la sociedad de su ejercicio. Complemento de estas dos instituciones es una Oficina Anticorrupción, encargada de monitorear actos ilícitos de los

funcionarios, incluyendo desvíos de fondos, coimas y otras formas de corrupción. Simultáneamente, una Fiscalía General de Investigaciones Administrativas (dentro del Poder Judicial) dirige los procesos de seguimiento y averiguación de casos y acciones con incumplimientos, ilícitos, actos de corrupción, etc. En estos casos la vía de investigación y posterior acción penal transita el Poder Judicial. Finalmente, los funcionarios a cargo de la ejecución del presupuesto deben rendir cuentas ante el Congreso, que en Argentina es legalmente el encargado de aprobar el presupuesto mediante una ley especial. El Parlamento autoriza los límites del gasto y aprueba las estimaciones de ingresos pero debe recibir informes y explicaciones por lo hecho, comprender lo ejecutado y qué metas se cumplieron. En ese marco: ¿cuáles son los principales rubros de costos a controlar?:

- a. Costo de remuneraciones y gastos de empleados: rubro clave del gasto
- b. Costo de compras de bienes y servicios: gasto discrecional
- c. Costo de jubilaciones y pensiones a cargo del estado: inflexible a la baja
- d. Costo de subsidios sociales y económicos: para mantener servicios públicos con precios bajos pagados por los ciudadanos al usarlos (transporte, luz, gas, etc., como es el caso de Argentina en los últimos años) o para hacer transferencias en "efectivo" a personas de ingresos bajos o nulos.
- e. Costo financiero de las deudas públicas: optimizarlo, minimizándolo sin ideología: solicitar préstamos con el menor interés y mejores plazos, exigencias más bajas de parte de los acreedores y de fuentes diversas para mejorar el riesgo.
- f. Costo de la obra pública y de infraestructura: evitar corrupción y pagar valores de mercado "justos", sin sobreprecios y tratando de ahorrar en su ejecución.

La corrupción debe ser atacada ferozmente y de manera continua, combatiéndola con eficacia como ocurre con cualquier delito. Hay que desterrar las prácticas del "capitalismo de amigos", mal de época generador de corrupción cuando hay empresarios que influyen sobre los funcionarios públicos y obtienen prebendas y monopolios que les permiten rentas extraordinarias. Weyland (1998) define a la corrupción como el otorgamiento de beneficios materiales a políticos y funcionarios públicos a cambio de influenciar ilícitamente sus decisiones, acto ilegal. Esto se lleva a la práctica a través de tres clases principales de negociados: saqueo, apropiación de rentas y distribución de ganancias a terceros con los que hay connivencia y provecho mutuo. Erradicarla (quizás una utopía) o minimizarla al extremo es un imperativo no sólo moral sino práctico. Para no dañar a la sociedad, la corrupción debe ser perseguida, penalizada y reducida al mínimo. Nueva Zelanda y Dinamarca brindan excelentes ejemplos a seguir en este campo. El pensador argentino Santiago Kovadloff sostuvo

en una conferencia en el CPCECABA en 2014: "No podemos vivir en una sociedad no corrupta, pero tenemos el deber y el derecho de combatir la corrupción. El verdadero optimismo pasa por saber porque las cosas no cambiaron e insistir, aún sin ver la meta, por el resarcimiento moral. Existir es insistir".

8. Conclusiones

Las demandas de los ciudadanos son cada vez mayores. El gasto público seguirá en aumento por múltiples razones. Se generará una necesidad de mayor cantidad de recursos que volverá imprescindible la gestión adecuada en la que todos los recursos del estado deben gestionarse adecuadamente; los reflectores se deben colocar sobre aquellos gastos de mayor impacto y sobre los de mayor riesgo de ineficiencia y de corrupción. Las buenas prácticas mejoran la gestión.

Se propone el uso de ABC para los costos, Presupuesto Base Cero y por programas para planificación y decisión, y tableros de control con indicadores claves para medición de desempeño. ABC es un modelo adecuado para gestionar recursos públicos a través de costear y gestionar las actividades que se desarrollan en el estado. Presupuesto Base Cero y sus técnicas derivadas Zero Line-Item Budgeting y Service-Level Budgeting son útiles para planificar y decidir las operaciones siguiendo los criterios formales de presupuestación según leyes y regulaciones. Para el control operativo deben emplearse tableros o "scorecards", con indicadores de desempeño claves. Se requieren organismos específicos de control interno y externo que revisen procesos y acciones de los funcionarios, auditando y emitiendo informes, y un gobierno lo más "abierto" posible, que brinde información a la ciudadanía y permita la evaluación permanente.

No es cierto siempre la reducción de costos sea un objetivo de gestión pública; el buen manejo de los recursos es lo importante. Hacer más con lo mismo (incluso sin recortar gastos ni "ajustar" - verbo considerado "mala palabra" en el vocabulario de muchos) implica generar más servicios, así como el ahorro en algún sector permite liberar fondos para hacer más cosas trasladando recursos. Se deben utilizar los recursos públicos de manera eficaz (hacer lo que corresponde) y eficiente (con los menores costos posibles o aumentando los resultados para un nivel de costos dado) para bienestar de la sociedad.

El mejor funcionamiento del estado ocurre en países donde políticos y administradores están bien capacitados, interactúan adecuadamente, la corrupción fue minimizada y hay controles fuertes. El manejo profesional y técnico del estado abre un campo laboral para los profesionales de la gestión que pueden aportar a la sociedad conocimientos de administración, costos, planeamiento y control, finanzas, etc., con infinitas posibilidades de aplicación y beneficio general. Australia, Nueva Zelanda, Reino Unido, Francia y Suecia transitan un camino distinto mejorando la

gestión y los controles desde hace más de veinte años, aplicando modelos orientados a la gestión por resultados y la medición de desempeño, aunque no exentos de sobresaltos.

La orientación a resultados de los esquemas modernos no es equivalente a "orientación al lucro". La buena gestión pública orientada a resultados no es una cuestión ideológica ni un concepto inscripto en el modelo del "New Public Management"; no consiste en copiar modelos de gestión de la empresa privada dentro del estado. El principio básico orientador debe ser funcionar bien y mejorar el bienestar y la vida de la gente.

Referencias bibliográficas

- Barea Tejeiro, J. & Martínez Alvarez, J. (2012). Fortalezas y debilidades del presupuesto base cero. *Revista Presupuesto y Gasto público*, (69), 9-22. Recuperado el 27/11/2023 en chrome-extension: //efaidnbmnnibpcajpcgjclefindmkaj/ <https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/pgp/69.pdf>
- Berensztein, S., Rodríguez Larreta, H. & Sturzenegger, F. (2006). *El país que queremos*. Buenos Aires: Temas Grupo Editorial.
- Caalcante, P. (2010). Orcamento por desempenho: uma análise qualitativa comparada dos modelos de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. *Revista de Gestão*, 17(1), 13-25. Recuperado el 27/11/2023 en https://www.researchgate.net/publication/292967481_ORCAMENTO_POR_DESEMPEÑO_UMA_ANALISE_QUALITATIVA_COMPARADA_DOS_MODELOS_DE_AVALIAÇÃO_DOS_PROGRAMAS_GOVERNAMENTAIS_NO_BRASIL_E_NOS_ESTADOS_UNIDOS
- European Commission, Directorate-General for Employment, Social Affairs and Inclusion, Palaric, E., Thijs, N. & Hammerschmid, G. (2018). *A comparative overview of public administration characteristics and performance in EU28*, Publications Office. <https://data.europa.eu/doi/10.2767/13319>
- Kaplan, R. & Anderson, S. (2004). Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 82 (11), 131-138. Recuperado el 27/11/2023 en <https://hbr.org/2004/11/time-driven-activity-based-costing>
- Kavanagh, S. (2015). *Zero Base Budgeting. Modern experiences and current perspectives*. Calgary: Government Finance Officers Association and The City of Calgary, Canadá.
- Las Heras, J. M. (2009). *De resultados en el Estado*. Buenos Aires: Osmar Buyatti

- O'Donnell, G. (1994). Delegative democracy. *Journal of Democracy*, 5(1), 55-69. Recuperado el 27/11/2023 en <https://www.journalofdemocracy.org/articles/delegative-democracy/>
- Oszlak, O. (2013). *Gobierno abierto: hacia un nuevo paradigma de gestión pública*. Red GEALC, 33 pp.
- Pyhrr, P. (1997). *Presupuesto Base Cero. Método práctico para evaluar gastos*. México DF: Limusa.
- Rodríguez Larreta, H. & Repetto, F. (2000). *Herramientas para una administración pública más eficiente: gestión por resultados y control social*. Buenos Aires: Sophia. Páginas: 63.
- Smolje, A. (2021). *Ideas e instrumentos para la buena gestión del estado*. En XLIV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, realizado en la Universidad Nacional de Rosario, Rosario.
- Smolje, A. (2023). *Modelos de costeo, presupuestación y control para la mejora en el sector público*. En XVIII Congreso Internacional de Costos y XXX Congreso Brasileño de Costos, realizado en Natal, Brasil.
- Turney, P. (1992). *Common Cents: The ABC Performance Breakthrough*. USA: McGraw-Hill.
- Weyland, K. (1998). The politics of corruption in America Latina. *Journal of Democracy*, 9(2), 108-121. Recuperado el 27/11/2023 en <https://www.journalofdemocracy.org/articles/the-politics-of-corruption-in-latin-america/>

© 2024 por los autores; licencia otorgada a la revista *Costos y Gestión*. Este artículo es de acceso abierto y distribuido bajo los términos y condiciones de una licencia Atribución-NoComercial 4.0 Internacional (CC BY-NC 4.0) de CreativeCommons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>