

## V CONGRESO DE COSTOS DEL MERCOSUR

- ❖ **TEMA :** “LOS COSTOS Y SU IMPACTO EN LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS”
  
  - ❖ **AUTOR :** **C.P.N. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ**
    - UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA
    - UNIVERSIDAD NACIONAL DE JUJUY
  
  - ❖ **DIRECCIÓN :** AV. BELGRANO 404 – 7º PISO  
4.400 – SALTA – ARGENTINA  
[estudiorodriguez@sinectis.com](mailto:estudiorodriguez@sinectis.com)  
FAX : 0387-4215950 – 0387-4315636
  
  - ❖ **CURRICULUM :**
    - PROF. TITULAR DE COSTOS I, COSTOS II, COSTOS ESPECIALES Y COSTOS (UNJU-UNSa).
    - PROF. TITULAR EN POSGRADOS IAPUCO DEL MODULO “GESTIÓN DE ADMINISTRACIONES GUBERNAMENTALES” EN LAS UNIVERSIDADES NACIONALES DE: SALTA, TUCUMÁN, ENTRE RÍOS, ROSARIO, LA PLATA, LOMAS DE ZAMORA, MAR DEL PLATA Y CATÓLICA DE CÓRDOBA.
    - EX-PRESIDENTE DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA PROVINCIA DE SALTA – ARGENTINA.
    - AUTOR DE LIBROS Y TRABAJOS PUBLICADOS.
    - EJERCICIO LIBRE DE LA PROFESIÓN.
-

## LOS COSTOS Y SU IMPACTO EN LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

### RESUMEN

EL Marco Regulatorio de los países que integran el MERCOSUR, ya sea por disposición constitucional y/o por leyes específicas, establece que la “MEDICIÓN DE LOS RESULTADOS y EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN”, se debe realizar a la luz de los Principios de ECONOMÍA, EFICACIA, EFICIENCIA Y LEGALIDAD, en el Uso de los recursos materiales, humanos y financieros de carácter público.

Para el cumplimiento de ésta exigencia legal, es necesaria e imprescindible, la existencia de determinados requisitos, que se detallan sintéticamente en el trabajo. Pese a ser un requerimiento básico, en la mayoría de los países que integran el MERCOSUR, éstos elementos necesarios para la evaluación de la gestión, NO EXISTEN O EXISTEN en forma parcial, con lo que, las limitaciones para el cumplimiento de las disposiciones legales, son similares en BRASIL, URUGUAY, PARAGUAY Y ARGENTINA.

Mi experiencia laboral, profesional y académica, me llevan a formular una PROPUESTA INTEGRAL que permita medir los resultados y evaluar la gestión pública en el uso de los recursos públicos. La misma abarca: un Sistema de Información Contable de carácter Integral; la Obligatoriedad de la Presupuestación por Programas; el Uso Obligatorio de los Costos; la existencia de un Sistema de Indicadores; la confección de la Cuenta General del Ejercicio (C.G.E.) o Cuenta de Inversión (C.I.) con los alcances de una Auditoría Integral (Financiera y de Gestión) y la elaboración de una Teoría General de los Costos (T.G.C.) en la Contabilidad de las haciendas públicas.

Dado el ámbito de éste Congreso y por razones de tiempo y espacio, se desarrollan, únicamente, aquellos aspectos de la Propuesta, que tienen estrecha vinculación con los COSTOS. Es decir:

- ❖ La puesta en vigencia de un SISTEMA DE INFORMACIÓN INTEGRAL;
- ❖ La APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COSTOS;
- ❖ La elaboración de una TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS en la Contabilidad de las Haciendas Públicas.

La propuesta que se formula tiene 2 (dos) sustentos sólidos:

- a) Es viable en su totalidad, a partir de un DECISIÓN POLÍTICA de querer modificar lo que existe y no sirve y de introducir lo que NO EXISTE y es necesario para la toma de decisiones;
- b) En el Sector Público, a diferencia del ámbito privado, existe una exigencia constitucional y/o legal, que hace que las necesidades sean diferentes, si es que se quieren cumplir con las mismas y no caer en la figura de incumplimiento de los deberes de funcionarios públicos.

Pongo a consideración de mis colegas, la propuesta que muestra, con claridad, el impacto que producen los costos en la gestión de los recursos públicos.

## LOS COSTOS Y SU IMPACTO EN LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS

### **1. INTRODUCCIÓN**

Hablar de “Las Administraciones Gubernamentales”, es hacer referencia al denominado SECTOR PÚBLICO, cuyo concepto tiene escasas referencias bibliográficas.

La I.F.A.C. (Federación Internacional de Contadores) (1), establece algunas pautas, entre ellas:

- ❖ *“Que las administraciones públicas difieren de las empresas privadas, tanto en sus objetivos como en su financiación;*
- ❖ *La relación INGRESOS y COSTOS no es la misma en las administraciones privadas y en las públicas (en esta no existe el propósito de LUCRO, por lo general);*
- ❖ *Las administraciones públicas persiguen múltiples fines y objetivos, lo que hace que para evaluar los resultados obtenidos, se requieran de diversos indicadores, lo que dificultan las tareas de medición, etc.”.-*

La Ley 7103/00 (2), establece que se considera como Hacienda Pública, a los “Organismos Centralizados y Descentralizados,....., empresas y sociedades del estado, entes reguladores, ..... y cualquier otro Ente Público”. Con esto se involucra en el Sector Público, a todo ente que maneje FONDOS de carácter público.

Entre algunas de las particularidades que caracterizan a éste amplio sector, ámbito de referencia de este trabajo, mencionamos (3) :

- ❖ La “heterogeneidad” de necesidades de servicios públicos que demanda la sociedad;
- ❖ La “Intangibilidad” de éstos en la mayoría de los casos, al carecer de un sustrato físico;
- ❖ Las distintas “fuentes de financiamiento” para el cumplimiento de sus objetivos, producen una compleja estructura administrativa;
- ❖ La “ausencia de una medida global del rendimiento”, constituye el mayor problema para el desarrollo de un sistema de gestión (salvo cuando actúa en el mercado compitiendo con los entes privados);
- ❖ Los “distintos niveles jurisdiccionales” (Nación – Provincias – Municipios – etc.) en los que se puede llegar a prestar un servicio público;

---

(1) : Estudio 1 – I.F.A.C. Comité del Sector Público. Marzo 1991 (prefacio).

(2) : Ley 7103/00. Promulgada por Dec. 2744 del 17 de Oct. de 2000. Prov. de Salta.

(3) : C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en el Sector Público” – ERREPAR – AÑO 2006 – Pág. 6.

- ❖ Por las actividades que desarrolla un ente público, es el que más cerca está de la ciudadanía, que es en definitiva, quién “demanda la prestación de los servicios”; etc.

Estas pautas y características, que representan en síntesis: un mayor y permanente incremento de las necesidades sociales y públicas, frente a los recursos cada vez más escasos para dar cumplimiento a las mismas, han llevado, a la legislación pública mundial, a introducir NUEVOS PRINCIPIOS a tener en cuenta al momento de evaluar una gestión del sector público, convirtiendo a ésta en más exigente y rigurosa. También cabe agregar que, organismos de créditos internacionales, han condicionado el Uso de los recursos públicos, a un manejo más eficiente, eficaz y económico.

## 2. ALCANCES

Lo descrito en el apartado anterior, se traduce en la creación de un NUEVO MODELO DE CONTROL de las Haciendas Públicas, de carácter INTEGRAL E INTEGRADO, sustentado en la observación de los PRINCIPIOS DE LEGALIDAD – EFICIENCIA – ECONOMÍA Y EFICACIA (4), que difiere del modelo tradicional ya existente, en los aspectos a evaluar y en los principios a observar.

Precisamente, desde la vigencia de la observación de estos principios en las haciendas públicas, ha nacido el sustento de que LOS COSTOS, en el sector público, deben ser de USO OBLIGATORIO en aquellas jurisdicciones que **deben** aplicar, al momento de evaluar los resultados de su gestión, la observación de los Principios de EFICIENCIA Y EFICACIA (5).

En forma de síntesis, mencionaré los alcances de los conceptos de EFICACIA – EFICIENCIA – ECONOMÍA (6):

### **EFICACIA**

Mide el grado de cumplimiento de los OBJETIVOS alcanzados en un período de tiempo dado, en comparación con las metas predeterminadas. Es una evaluación de carácter cualitativa, que requiere de la definición de los objetivos en forma clara y precisa, que se deben expresar en un PRESUPUESTO POR PROGRAMA de carácter anual y/o plurianual.

### **ECONOMÍA**

Mide la relación COSTOS TOTALES PRESUPUESTADOS, con COSTOS TOTALES REALES, referidos a un bien / servicio en un período de tiempo dado. A criterio de A.E.C.A. (7), el principio de Economía, debe ser considerado con los siguientes componentes:

- ❖ TIEMPO = debe ser el adecuado;
- ❖ COSTO = ser el menor de las alternativas;
- ❖ CALIDAD = responder a lo requerido;
- ❖ CANTIDAD = la considerada normal.

### **EFICIENCIA**

Mide la relación INSUMOS (MEDIOS) / PRODUCTOS (FINES) PREVISTA, con la REAL obtenida. Esto implica, necesariamente, el conocimiento desagregado de los costos unitarios, y los rendimientos de los insumos, de acuerdo a la tecnología a utilizar

(4): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág. 9

(5): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág. 69

(6): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Cap. II

(7): Doc. Nº 16 – AECA (Asociación Española de Contabilidad y Adm.) “Control de Gestión en las Entidades Públicas”. Marzo 2.001 – Pág. 23

para la obtención de los productos. Puede ser evaluada en términos monetarios y no monetarios.

### **3. REQUISITOS**

Para poder aplicar estos principios en el sector público, que tienen su origen en las administraciones privadas, se requiere disponer, INDEFECTIBLEMENTE, de los siguientes REQUISITOS (8) :

- ❖ De un Sistema Contable de carácter Integral, que suministre información de carácter PRESUPUESTARIA, FINANCIERA, ECONÓMICA, PATRIMONIAL Y OPERATIVA, de carácter analítica, donde el componente monetario debe tener su correspondiente respaldo en el componente físico;
- ❖ De la PRESUPUESTACIÓN POR PROGRAMAS y/o por CURSOS DE ACCIÓN, que establezca con claridad, los objetivos a cumplir;
- ❖ El conocimiento desagregado de los COSTOS de esos Programas y de los servicios reales prestados;
- ❖ Del RENDIMIENTO de cada uno de los recursos, de la CAPACIDAD y NIVEL DE ACTIVIDAD; del conocimiento de los PROCESOS; etc.
- ❖ De un Sistema de INDICADORES PROPIOS de cada ente, que permitan medir los resultados alcanzados y su evaluación, a la luz de los principios de E/E/E.
- ❖ De PAUTAS / REFERENCIAS específicas del ámbito público, de uso generalmente aceptado (nacionales / internacionales), de manera de evitar las subjetividades en las interpretaciones de los hechos transaccionales;

La descripción de estos requisitos, deben interactuar en forma conjunta.

### **4. MARCO JURÍDICO EN EL MERCOSUR**

Uno de los requisitos básicos para su aplicabilidad, es un marco jurídico adecuado. El MERCOSUR, tiene por objetivo consolidar la integración política, económica y social de los países que lo integran. El objetivo primordial de ese proceso de integración, es promover, con justicia social, el aprovechamiento de los recursos disponibles, lo que implica, una evaluación acorde con las exigencias legales, de los medios utilizados para satisfacer sus objetivos. Veamos en forma de síntesis, cual es el marco regulatorio en los países que integran el MERCOSUR.

#### **BRASIL**

La Constitución de la República Federativa de Brasil (9), de régimen republicano, con división tripartita de poderes, con 26 (VEINTISÉIS) estados federados y el Distrito Federal, establece:

- ❖ **ART. 70:** la fiscalización contable, financiera, presupuestaria, OPERACIONAL y PATRIMONIAL de la UNIÓN Y DE LA ADMINISTRACIÓN DIRECTA E INDIRECTA, ..... , será ejercida por el Congreso Nacional, mediante el CONTROL EXTERNO y sistema de CONTROL INTERNO de cada poder (lo resaltado me pertenece);

---

(8): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág 49

(9): Constitución Política de 1.988 – Actualizada a Nov. de 2.008 – [www.portalbioceánico.com](http://www.portalbioceánico.com)

- ❖ **ART. 71:** Control Externo, está a cargo del Congreso Nacional con el auxilio del Tribunal de Cuentas de la Unión .... Auditorías de naturaleza contable, financiera, presupuestaria, patrimonial y OPERACIONAL.
- ❖ **ART. 74:** Los Poderes ..... Control Interno, deberán evaluar el cumplimiento de las METAS previstas en el plan plurianual, la ejecución de los programas de gobierno y de los presupuestos, comprobar la legalidad y evaluar los RESULTADOS, en cuanto a su **EFICACIA Y EFICIENCIA** de la gestión presupuestaria, financiera y patrimonial (lo remarcado me pertenece).

En síntesis: en Brasil, por disposición constitucional, deben ser evaluados los RESULTADOS de la GESTIÓN, en cuanto a su LEGALIDAD – ECONOMÍA, EFICACIA Y EFICIENCIA en el uso de los recursos públicos.

### PARAGUAY

La Constitución de la República (10) establece:

- ❖ **ART. 281:** La Contraloría General de la República es el órgano de Control de las actividades económicas y financieras del estado.....

La Ley de Administración Financiera, N° 1535/99, establece:

- ❖ **ART. 1:** “Los principios Generales ..... programar, gestionar, registrar, controlar los ingresos y el destino de los fondos, a fin de:
  - a) Lograr que las acciones en materia de administración financiera propicien **ECONOMICIDAD – EFICIENCIA – EFICACIA Y TRANSPARENCIA** en la obtención y empleo de los RRHH, materiales y financieros, con sujeción a las normas legales pertinentes” (lo remarcado me pertenece).
- ❖ **ART. 54:** “El Sistema de Contabilidad Pública debería recopilar, evaluar, procesar, registrar, controlar e informar todos los INGRESOS - **COSTOS** – PATRIMONIALES y otros hechos económicos .....
- ❖ **ART. 58:** “La estructura de la Contabilidad Pública..... teniendo en cuenta la naturaleza de las operaciones realizadas con los RECURSOS FÍSICOS – MATERIALES Y FINANCIEROS”

En síntesis: en Paraguay, si bien la Constitución de la República no lo menciona concretamente, la Ley de Administración Financiera establece que se deben evaluar la ECONOMICIDAD – EFICIENCIA – EFICACIA Y TRANSPARENCIA en la obtención y empleo de los recursos públicos.

### URUGUAY

La Constitución de la República Oriental del Uruguay (11), en la sección XIV de las haciendas públicas, establece:

- ❖ **ART. 214:** El Poder Ejecutivo ..... proyectará ..... el Presupuesto Nacional ..... que contendrá la siguiente estructura:

(10): Constitución Año 1.992 – Actualizada a Nov./2.005 – [www.portalbioceánico.com](http://www.portalbioceánico.com)

(11): Constitución Política de 1.997 – [www.portalbioceánico.com](http://www.portalbioceánico.com)

- a) Los gastos corrientes e inversiones del Estado distribuidos en cada inciso POR PROGRAMAS;

Con relación a la Rendición de Cuentas no establece como realizarla.

- ❖ **ART. 215:** El Poder Legislativo se pronunciará EXCLUSIVAMENTE SOBRE MONTOS GLOBALES, POR INCISOS, PROGRAMAS, OBJETIVOS DE LOS MISMOS.....

Entre otros antecedentes que sirven a los presentes fines, se menciona a la Ley de Administración Financiera N° 17213/99, que modifica leyes anteriores. Así, se dispone en ella, entre otras cosas:

- ❖ Que el Sistema de Contabilidad Gubernamental contemplará los siguientes aspectos: “inc. 4) = el REGISTRO DE LOS COSTOS, cuyas características se ajustarán a la naturaleza de cada ente” (ART. 8).
- ❖ La Contaduría General de la Nación será el órgano responsable del SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA (ART. 15).
- ❖ Las Rendiciones de Cuentas y el Balance de Ejecución Presupuestal que prescribe el Art. 214 de la Constitución, deberá contener los siguientes estados demostrativos:
  1. Del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas (EFICACIA ?), indicando los previstos y los alcanzados y su costo resultante (EFICIENCIA ?) (lo remarcado y los interrogantes me pertenecen).

También se debe mencionar como antecedente, el SISTEMA DE EVALUACIÓN DE GESTIÓN POR RESULTADOS, que consiste en la fijación de objetivos y normas (indicadores) de resultados para cada programa o entidades públicas y en donde, cada Gerente responsable del programa o entidad, dispone libertad para aplicar los PROCESOS adecuados para alcanzar esos objetivos y normas. A partir de allí, existe un proceso, que culmina en informes de gestión que se comunican a los órganos competentes. La finalidad de éste sistema es:

- ❖ Mejorar la EFICIENCIA y EFICACIA del gasto público (lo remarcado me pertenece);
- ❖ Delegación y responsabilización de la gestión;
- ❖ Adecuada Rendición de Cuentas.

En síntesis: en la República Oriental del Uruguay, por disposiciones legales, deben evaluar por un lado, la ECONOMICIDAD y LEGALIDAD del gasto y por otro, debe MEJORAR LA EFICIENCIA y EFICACIA del mismo, con una adecuada rendición de cuentas.

## **ARGENTINA**

En nuestro país, el CONTROL PÚBLICO, tiene ciertas particularidades, a partir de la convivencia de 2 (dos) modelos de control de la hacienda pública, cuya síntesis de contenido es el siguiente:

- 1) NUEVO MODELO DE CONTROL DE GESTIÓN (FINANCIERO Y OPERATIVO). Implementado por las reformas de las constituciones: NIVEL NACIÓN (1994);

CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES (CABA - 1996) Y PROVINCIA DE SALTA (1.998).

- 2) **MODELO DE CONTROL TRADICIONAL (FINANCIERO)**, en las demás jurisdicciones provinciales del país.

Son modelos con distintos alcances. La diferencia es de carácter OPERATIVA, ya que la aplicación del CONTROL de GESTIÓN, implica el uso de HERRAMIENTAS DE GESTIÓN, que el Modelo Tradicional no utiliza. Entre ellas: la presupuestación por programas, el uso de los costos, indicadores propios para evaluar los resultados alcanzados, sistema información de carácter integral, etc.-

En las jurisdicciones que no implementaron el Control de Gestión por disposición Constitucional, cuentan con Ley de Administración Financiera, en donde se establece que se debe medir los resultados y evaluar la gestión, a la luz de los principios de Eficacia, Eficiencia y Economía en el uso de los recursos públicos.

Además, es necesario recalcar que las jurisdicciones provinciales, cuentan con Ley de Adhesión a la Ley Nacional de Responsabilidad Fiscal, donde claramente se indica que, el control en el uso de los recursos públicos, debe ser observando los principios de LEGALIDAD, ECONOMÍA, EFICACIA Y EFICIENCIA.

En síntesis: en la República Argentina, por disposición Constitucional (NACIÓN – CABA – PROV. DE SALTA) y por Ley de Administración Financiera y Ley de Responsabilidad fiscal (Resto de las Provincias), se deben evaluar los resultados a la luz de los principios de LEGALIDAD – ECONOMÍA – EFICIENCIA Y EFICACIA en el uso de los recursos públicos.

Lo descripto en forma de síntesis, nos dice a las claras, que los alcances de la medición de los resultados y evaluación de la gestión, a la luz de los Principios de Economía, Eficacia, Eficiencia y Legalidad, en los países que integran el MERCOSUR, es IDÉNTICA.

**5. PROPUESTA PARA EFECTIVIZAR EL CONTROL DE GESTIÓN EN LAS HACIENDAS PUBLICAS DEL MERCOSUR**

Dada la similitud de alcance de la medición y evaluación de los resultados de la gestión pública, la propuesta que se formula, es válida para el ámbito que nos convoca este evento. La misma está sustentada en los siguientes ITEMS:

1. Sistema de Información Contable Integral;
2. PRESUPUESTACIÓN por Programas;
3. El Uso Obligatorio de los Costos;
4. Sistema de Indicadores;
5. La Cuenta General del Ejercicio o Cuenta de Inversión como Herramienta para medir la Eficacia y Eficiencia;
6. Una Teoría General del Costo para la contabilidad del Sector Público.

Por razones de tiempo y espacio y por el ámbito específico de éste Congreso, haré referencia, únicamente, a los aspectos señalados como 1, 3 y 6 del cuadro anterior. En efectos:



**a) SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRAL**

Para poder evaluar cualquier gestión, el sistema debe proveer, obligatoriamente, información de carácter **(12)**:

- ➔ Presupuestaria;
- ➔ Financiera;
- ➔ De Costos y de Gestión.

Esto implica disponer de INFORMACIÓN de carácter Presupuestaria, Financiera, Económica, Patrimonial y Operativa, única manera de contar con INFORMACIÓN CUALITATIVA Y CUANTITATIVA ANALÍTICA, y fundamentalmente, conocer en detalle: los procesos operativos, la capacidad instalada de cada sector, y la información de la circulación interna del ente, necesaria para evaluar la EFICIENCIA en el uso de los recursos.

Es decir que lo monetario, debe estar respaldado por la respectiva información física (no monetaria) y estar sustentado, precisamente, en los demás requisitos mencionados precedentemente, respaldados por Normas Técnicas Nacionales y/o Internacionales de Contabilidad, específicas para el ámbito público (por las características diferenciales con el ámbito privado), con el fin de evitar las subjetividades en las interpretaciones.

Un sistema con éstas características, permitirá cumplir con las exigencias constitucionales y legales en materia de evaluación, a la luz de la EFICIENCIA, EFICACIA Y EFECTIVIDAD en el Uso de los recursos públicos, que hoy, por las limitaciones señaladas, no es posible.

**b) EL USO OBLIGATORIO DE LOS COSTOS**

A pesar de las exigencias legales en materia del CONOCIMIENTO DE LOS COSTOS de los servicios emergentes del Sistema de Información, la realidad nos muestra que tal cumplimiento no existe, con lo que, la evaluación del principio de EFICIENCIA en el ámbito público, resulta imposible. En mi opinión, se debería ir un poco más allá de esta declamación y convertir en OBLIGATORIO EL USO DE LOS COSTOS, no solo para los entes que adoptaron el Control de Gestión por disposición constitucional, sino para todas las jurisdicciones que, por Ley de Administración Financiera, deban medir y evaluar la EFICIENCIA en el USO DE LOS RECURSOS **(13)**. Son diversas las razones que llevan a ésta propuesta:

- 1) Sin el conocimiento desagregado de los costos, en éste ámbito, no se puede: eliminar, potenciar, incorporar, prescindir o crear servicio público alguno o centros de responsabilidad; sub-contratar servicios y/o trabajos a terceros; efectivizar el recupero de los costos (Ejemplo: el caso de los Hospitales Públicos de Autogestión); determinación de tarifas de los servicios públicos; etc.
- 2) Sin el conocimiento de los costos, no se puede conocer cuál es la relación INSUMOS O MEDIOS UTILIZADOS / PRODUCTOS (Bs. / Serv.) OBTENIDOS. Lo presupuestado y lo ejecutado de ésta relación, será la pauta básica, para detectar la EFICIENCIA o INEFICIENCIA en el Uso de esos medios, a través de una tecnología dada.
- 3) Se dijo también que evaluar la EFICIENCIA, implica analizar la CAPACIDAD y el NIVEL DE ACTIVIDAD de un sector, ya que los costos

---

**(12)**: C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág. 94/95

**(13)**: C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág. 103

atribuibles al NO USO de éstos, deberían ser objeto de dictámen en el Proceso de una Auditoría Operativa del Sector Público, hecho éste que, en la actualidad, no se puede efectivizar (Ejemplo: Hospitales Públicos).

- 4) Los objetivos del Control de Gestión de las Haciendas Públicas, van unidos, indefectiblemente, al desarrollo del Sistema de Información. La propuesta, habla de un Sistema Integral, que contiene información de carácter analítica, referida fundamentalmente a la relacionada con la circulación INTERNA de los hechos.

Para la aplicación obligatoria de los costos, se requiere de Parámetros de referencia. Ante la inexistencia de los mismos, a nivel internacional existen pautas, que merecen adecuaciones con lo establecido por la doctrina (ámbito privado), para que se consideren FORMULACIONES BÁSICAS y sean de aplicación universal (14) (Ejemplos: clasificación de los Costos; Conceptos de Costo Total; Capacidad y Nivel de Actividad; etc.).

Entre los antecedentes existentes, haré referencia, únicamente, a lo establecido por la I.F.A.C. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS = FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES), a través de su Comité del Sector Público, en el ESTUDIO 12 (E12), "PERSPECTIVAS SOBRE LA CONTABILIDAD DE COSTOS PARA EL GOBIERNO" del mes de Septiembre del Año 2.006 (15). Este importante documento contiene:

- ❖ Un PRÓLOGO;
- ❖ Un CUERPO NORMATIVO, con 238 (Doscientas Treinta y Ocho) PAUTAS / PARÁMETROS DE REFERENCIA;
- ❖ Un APÉNDICE CON GLOSARIO DE TÉRMINOS.

### **c) TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS EN LA CONTABILIDAD DE LAS HACIENDAS PÚBLICAS.**

Los baches de contenido en las Leyes de Administración Financiera, la inexistencia de Normas / Pautas de Contabilidad para el ámbito público emitidas por los organismos técnicos que regulan nuestra profesión, llevan a proponer la vigencia de una Teoría General de Costos (T.G.C.) en la Contabilidad de las haciendas públicas (16). (En la República Argentina, el único antecedente, es la Recomendación Técnica N° 1 de al FACPCE).

Las particularidades del sector, el nuevo Modelo de Control de las haciendas públicas (Integral e Integrada, Financiero y de Gestión); los requisitos imprescindibles para su efectivización (mencionados en el apartado 4) precedente); la obligatoriedad (en mi opinión) del uso de los costos para poder evaluar la Economía, Eficiencia y Eficacia en la utilización de los recursos públicos; los antecedentes relacionados con la elaboración de información sobre costos en el sector gubernamental y, la aplicación de criterios propios, me llevan a formular ésta propuesta para su aplicación en las haciendas públicas, a partir de:

---

(14): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – "Los Costos en ....." Obra Citada – Cap. VII

(15): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – "Los Costos en ....." Obra Citada – Pág. 181

(16): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – "Los Costos en ....." Obra Citada – Cap. IX.

- a) Las adecuaciones a formular a los APORTES DOCTRINARIOS, consignados para entes privados;
- b) Las adecuaciones a realizar a los antecedentes normativos internacionales existentes;
- c) La propuesta de incorporación de aspectos omitidos de considerar, por las características propias del sector, tanto en los aportes doctrinarios como en los antecedentes normativos internacionales.

En referencia al ámbito PRIVADO, el Dr. Oscar M. Osorio (17), sostiene que: “en virtud de que los objetivos de la Contabilidad se extienden a la interpretación de los fenómenos propios de la circulación económica de un ente, se debería replantear la concepción limitada de la Contabilidad, planteando a su vez la necesidad de formalizar una TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS EN CONTABILIDAD, ante la inexistencia de una TEORÍA GENERAL que interprete las relaciones entre factores utilizados y su resultados”. El Dr. López de Sa (mencionado por el Dr. Osorio) manifiesta: “es indispensable la formación de un cuerpo de doctrina o Teoría General del conocimiento contable y dentro de ella incluir la TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS, esencialmente diferente a la acumulación de técnicas vigentes”.

En el ámbito público y por los alcances del Control Financiero y de Gestión implementado y las enormes limitaciones para su eficiente aplicación, existen sólidos fundamentos y razones para sostener la necesaria formalización de una TEORÍA GENERAL DE LOS COSTOS, para su integración con el Sistema de Información Contable aplicable a los entes públicos (18).

A los fines de ésta propuesta, se consigna como punto de partida, la CONCEPCIÓN que sostiene que, “La determinación de los costos debe efectuarse sobre consideraciones de EFICIENCIA, lo que implica la adopción del concepto de NECESARIEDAD Y RACIONALIDAD en el comportamiento de los factores”.

A partir de éste concepto, el contenido de una T.G.C., debe abarcar sintéticamente lo siguiente:

- a) Principios fundamentales (19): se refiere a los aspectos más destacados de una teoría general. Entre ellos: concepto de Costo; Costo como fenómeno físico antes que monetario; la necesidad del punto de vista cuantitativo y cualitativo; la naturaleza del proceso productivo y las relaciones funcionales; etc.
- b) Factores de Influencia en los Costos (20): se refiere a los factores de influencia que generarán las relaciones funcionales de las que debe ocuparse una teoría general. Entre ellos: capacidad y nivel de actividad prevista y real; volumen de producción de bienes / servicios; calidad de los bs. / servicios; rendimientos de los factores; la eficiencia de los procesos; precio de los factores; etc.

---

(17): Dr. Oscar M. Osorio “Hacia una Teoría General del Costos en Contabilidad”. Revista Costos y Gestión N° 10 – Dic./93 – Pág. 135/136

(18): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – “Los Costos en .....” Obra Citada – Pág. 251

(19): Drs. Oscar M. Osorio y Enrique Cartier. Teoría General del Costo.”Un Marco Necesario”. La Habana. 1.992. Pág. 1

(20): Dr. Oscar M. Osorio “Hacia una Teoría ..... Obra Citada – Pág. 146/147

- c) Ejes Temáticos (21): se refiere a los ejes en los que debe sustentarse una teoría general. Entre ellos: fenómeno productivo (concepto: económico de producción; de proceso productivo; económico de valor; económico de precio); concepto de costo (necesidad de los factores; relatividad de costo); clasificaciones de los costos; modelos de costeo; etc.

Para cada uno de los aspectos indicados, se hace NECESARIO la formulación de las PROPUESTAS DE ADECUACIONES para el sector público (22).

Para la vigencia de esta T.G.C. se hace IMPRESCINDIBLE formular el APORTE DE NUEVOS FACTORES DE INFLUENCIA EN LOS COSTOS (23), como por ejemplo: transacciones de las partes relacionadas; pautas para el tratamiento de: mantenimiento de activos diferidos; costos de almacenamientos; agotamiento de recursos naturales; aspectos vinculados con el medio ambiente; consideraciones sobre interés del capital propio; la calidad de los servicios públicos; necesidad de establecer pautas para el recupero de costos; pautas para la elaboración de sistemas de indicadores; pautas para implementar ABC; Marco Conceptual Propio para el sector público; consideración de normas y principios de Contabilidad de Gestión para el sector público, etc.

Si bien los requerimientos de una T.G.C. para la Contabilidad Financiera del ámbito privado, quedaron en el olvido, considero que para el ámbito público, las NECESIDADES son otras, ya que existen disposiciones constitucionales y legales que hacen OBLIGATORIA la medición de los resultados, para la cuál, ésta teoría es indispensable para la Contabilidad del Sector Público.

## 6. CONCLUSIONES

El desarrollo precedente, demuestra que, para poder cumplir con las exigencias legales vigentes en los países del MERCOSUR, en materia de medición y evaluación de la ECONOMÍA, EFICIENCIA Y LEGALIDAD en el Uso de los recursos (materiales, humanos y financieros), se requiere del USO OBLIGATORIO de los costos en las haciendas públicas. A partir de allí, se formuló una propuesta que involucra varios elementos en su contenido que interactúan entre sí, para poder concretar aquella medición.

La propuesta es factible en su aplicación e instrumentación, para lo cuál se sugieren las siguientes acciones:

- a) Una fuerte DECISIÓN POLÍTICA, en el ámbito legislativo de cada país, de MODIFICAR las disposiciones que impiden cumplir con las exigencias legales en materia de Medición y Evaluación.
- b) A través de la incorporación de aquellos elementos que no pudieran existir, necesarios para la medición y evaluación.
- c) A través del accionar de los organismos técnicos que regulan nuestra profesión, de introducir las modificaciones necesarias a las normativas del sector público y de adoptar las normas específicas para el ámbito gubernamental de carácter internacional.

---

(21): Drs. Enrique Cartier, Marcelo Podmoguilnye y T. García. Teoría General del Costo. Material Didáctico para IAPUCO. "Contenido de los Ejes Temáticos". Año 2.002.-

(22): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – "Los Costos en ....." Obra Citada – Pág. IX

(23): C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – "Los Costos en ....." Obra Citada – Pág. 269

- d)** A través del accionar conjunto de los organismos técnicos involucrados para la confección de la NECESARIA Teoría General de los Costos para la Contabilidad de las Haciendas Públicas, tareas que, sin lugar a dudas, serán satisfechas plenamente, dado la capacidad y calidad de profesionales abocados a éstos estudios.

Lo descrito precedentemente, constituye una propuesta viable de concretar, laboriosa en su instrumentación, pero más que necesaria, si es que se pretende:

- a)** Que los países que tienen adoptado el Control de Gestión por disposición constitucional, cumplan con los objetivos del Modelo de Control de la Hacienda Pública adoptado.
- b)** Que los países que deben evaluar la gestión por disposiciones legales, puedan dar cumplimiento a una medición y evaluación eficaz, independiente del Modelo de Control adoptado.

Con lo detallado, se muestra la importancia de los COSTOS y su impacto en la GESTIÓN de los recursos de carácter público.