

**XXXI CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TITULO: ¿ES FACTIBLE LA ELABORACIÓN DE
INFORMACIÓN DE COSTOS EN EL
SECTOR PÚBLICO ?**

AUTOR : C.P.N. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ

TUCUMAN, SEPTIEMBRE 2008

**¿ES FACTIBLE LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN DE COSTOS
EN EL SECTOR PÚBLICO?**

INDICE

Resumen	Pág.	2
I INTRODUCCIÓN.		
❖ Introducción	Pág.	3
II EL PORQUE DEL USO OBLIGATORIO DE LOS COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO.		
❖ Origen	Pág.	4
❖ Sistema de Información Contable Requerido	Pág.	5
❖ Antecedentes de Uso de Información de Costos en el Sector Público	Pág.	6
III LA NECESIDAD DE UNA TEORÍA GENERAL DEL COSTO PARA EL SECTOR PÚBLICO.		
❖ Alcances	Pág.	7
❖ Propuesta de Requisitos	Pág.	7
❖ Fundamentos de los Requisitos	Pág.	8
IV CONCLUSIONES		
❖ Conclusiones	Pág.	13
V ANEXOS		
❖ Cuadro N° 1	Pág.	15
❖ Cuadro N° 2	Pág.	18
VI BIBLIOGRAFÍA		
❖ Bibliografía	Pág.	20

¿ES FACTIBLE LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN DE COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO?

RESUMEN

Por disposición constitucional, la Nación Argentina (1.994), Ciudad Autónoma de Buenos Aires (1.996) y Provincia de Salta (1.998), han introducido modificaciones al Modelo de Control de la Hacienda Pública, pasando del control financiero al integral (financiero y de gestión), sustentado en la evaluación de los aspectos PRESUPUESTARIO, ECONÓMICO, FINANCIERO, PATRIMONIAL Y OPERATIVO y en la observación de los principios de LEGALIDAD, ECONOMÍA, EFICACIA Y EFICIENCIA en el uso de los recursos públicos, Modelo que obliga al USO de herramientas no habituales en las haciendas públicas.

Los que estamos en el ámbito de los costos, conocemos que para medir y evaluar la EFICIENCIA, se requiere, INDEFECTIBLEMENTE, disponer de información relacionada con las acciones de carácter INTERNA y con ella, el conocimiento desagregado de los procesos de generación de los bienes y servicios y fundamentalmente de los COSTOS de los mismos.-

Dado los escasos antecedentes existentes en materia de elaboración de información de costos en el sector público y, ante la exigencia constitucional de evaluar la EFICIENCIA, se procedió a la investigación de lo que existe en este campo a efectos de proceder a proponer QUE ES LO QUE SE REQUIERE en materia de costos, para que, en las haciendas públicas, se pueda cumplir el mandato otorgado por la Constitución en aquellas jurisdicciones que adoptaron el Control de Gestión.

El presente trabajo persigue como objetivo, poner a consideración de los ESPECIALISTAS EN COSTOS, los REQUISITOS que considero necesarios, para una TEORIA GENERAL DEL COSTO para la Contabilidad del Sector Público, a partir de las propuestas formuladas por prestigiosos tratadistas en costos para el ámbito privado, con las adecuaciones necesaria, a partir de los antecedentes obrantes y de criterios propios, fruto de la experiencia laboral. Dadas las necesidades imperantes en las haciendas públicas y la inexistencia de medios idóneos para un eficaz cumplimiento de las disposiciones constitucionales vigentes, considero que gran parte de los requisitos que se proponen, constituyen pautas de referencias que deben, NECESARIAMENTE, implementarse.

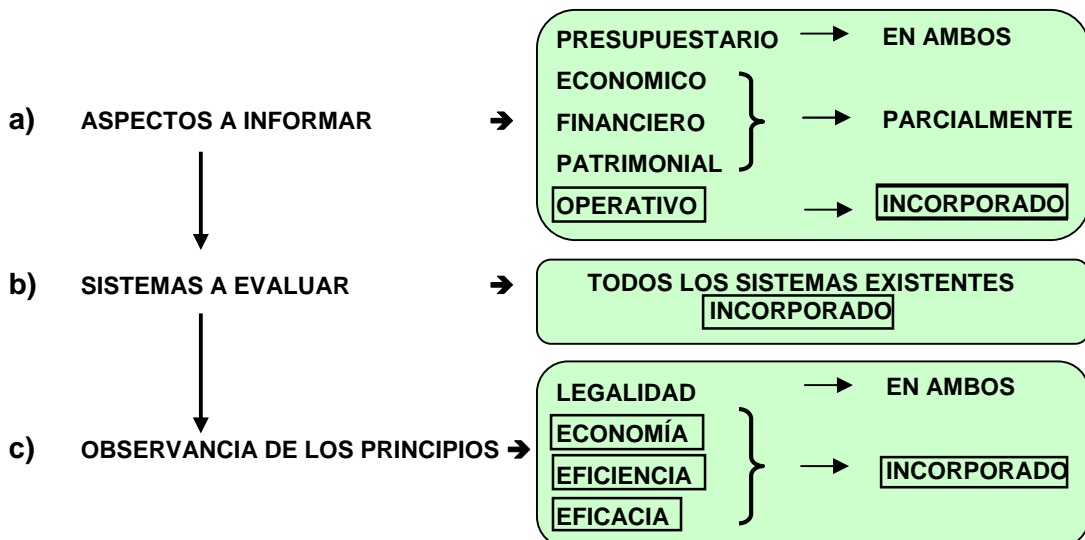
I. INTRODUCCIÓN

Son diversas las razones que llevaron a la LEGISLACIÓN MUNDIAL de avanzada, a insertar un CONTROL MAS RIGUROSO en el manejo de los recursos (Materiales, Humanos, Financieros) de carácter público. Entre esas causas, menciono:

- 1) La insatisfacción generalizada de la comunidad, con relación a los alcances de la rendición de los fondos de una hacienda pública;
- 2) Los cada vez más escasos recursos para hacer frente a una mayor demanda de bienes y servicios de carácter público;
- 3) Las burocracias de carácter públicas, como son, por ejemplo: falta de autonomías y demasiada lentitud en la toma de decisiones; la medición muy imprecisa de los resultados alcanzados, etc.;
- 4) La creciente preocupación en mejorar la CALIDAD en los servicios y la EFICIENCIA en la administración pública;
- 5) Las exigencias de organismos internacionales, en cuanto se refiere al CONTROL de los fondos públicos.

Nuestro país no fue ajeno a esta tendencia. Si bién no todas las jurisdicciones que integran la geografía de la República Argentina captaron las nuevas disposiciones a nivel mundial, la Nación Argentina (1.994), Ciudad Autónoma de Buenos Aires = CABA (1.996) y Provincia de Salta (1.998), por disposición constitucional, adoptaron el MODELO DE CONTROL INTEGRAL E INTEGRADO, reemplazando al denominado TRADICIONAL, de carácter netamente financiero.

Las normas constitucionales mencionadas, establecen la vigencia del MODELO DE CONTROL INTEGRAL E INTEGRADO, sustentado en la observancia de los principios de LEGALIDAD, EFICACIA, ECONOMÍA Y EFICIENCIA y abarcativo de los aspectos PRESUPUESTARIO, ECONOMICO, FINANCIERO, PATRIMONIAL Y OPERATIVO. En el siguiente cuadro (1), se consignan los aspectos comunes de ambos modelos y lo que se incorpora con el nuevo control de la hacienda pública:



Como se podrá apreciar, sobresale la incorporación de los ASPECTOS OPERATIVOS y la observancia de los principios, sobre todo, los de Eficacia y Eficiencia, no considerados en nuestro país.

A partir de la necesidad de evaluar los principios y aspectos mencionados, surgen los REQUISITOS BÁSICOS para proceder a ello, entre los que se destacan netamente, el conocimiento desagregado de los COSTOS, como así también el de los procesos operativos de la generación de bienes y servicios de carácter público.

Lo descripto me lleva a sostener que, en aquellas jurisdicciones que adoptaron el Nuevo Modelo de Control de la Hacienda Pública, el USO DE LOS COSTOS debe ser de carácter OBLIGATORIO (2). No obstante: el sostenido fundamento de esta afirmación en un adecuado ámbito de discusión; el tiempo transcurrido de aquella exposición y la falta de respuestas concretas a ésta necesidad de carácter operativa, me surge el siguiente interrogante: ¿ES FACTIBLE LA ELABORACION DE INFORMACIÓN DE COSTOS EN EL SECTOR PUBLICO ?. En mi modesta opinión, debo afirmar: se implementa la estructura para elaborar información de Costos en el Sector Público, o se entra en incumplimiento de los deberes de funcionarios públicos, en aquellas jurisdicciones que tienen, por disposición constitucional, el Control Integral e Integrado.

El presente trabajo tiene como objetivo principal consignar, desde mi punto de vista, que es lo que se debe hacer para que, las haciendas públicas puedan emitir Información de Costos.

II. EL PORQUE DEL USO OBLIGATORIO DE LOS COSTOS EN EL SECTOR PUBLICO

En oportunidad del 15º Congreso Nacional de la FACPCE (3), fundamenté el porque del USO OBLIGATORIO DE LOS COSTOS EN EL SECTOR PUBLICO. A modo de síntesis, procedo al siguiente recordatorio:

- A. ORIGEN:** está en la EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE CONTROL, que por diversas razones, pasó del control de MEDIOS / RECURSOS (Materiales, Humanos, Financieros), al control de RESULTADOS, pero a través del conocimiento de los recursos utilizados. Se introdujo con ello, los conceptos de EFICIENCIA y de EFICACIA, aspectos con los que se persigue:
- 1) En el ámbito Privado: mejorar la rentabilidad;
 - 2) En el ámbito Público: mejorar la asignación de recursos con la finalidad de obtener un ahorro que sea medible y concreto.

La vigencia de los principios de EFICACIA, EFICIENCIA Y ECONOMÍA (4) y la relación de origen existente entre los mismos, me permite concluir que, para su determinación y su evaluación, se requiere, INDEFECTIBLEMENTE, hacer uso de las siguientes herramientas:

- 1) Conocimiento de la técnica del Presupuesto por Programa o Presupuesto por Curso de Acción, que pretende definir el impacto de los programas específicos sobre METAS / OBJETIVOS preestablecidos, poniendo énfasis en la PLANIFICACION de COMO GASTAR en el sector público.
- 2) Conocimiento de los Costos, ya que su no acreditación, hace imposible decidir sobre:
 - Eliminar, potenciar, prescindir, incorporar servicios de carácter público;
 - Subcontratar o tercerizar servicios;
 - El recupero de los costos (caso de los Hospitales Públicos de Autogestión);
 - Medir y evaluar la EFICIENCIA;
 - Detectar ineficiencias y ociosidades operativas en los procesos de elaboración de los servicios públicos, etc.
- 3) Conocimiento de los Procesos Operativos de la generación de bienes y servicios públicos, por cuanto un aspecto a ser evaluado es el OPERATIVO y para ello, se requiere disponer de información de carácter INTERNA, que contenga datos CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS de cada uno de los esos procesos operativos, a efectos de facilitar la toma de decisiones.

- 4) Conocimiento de los Sistemas de Indicadores para poder evaluar los resultados alcanzados en una hacienda pública, que no tiene como propósito la obtención de un lucro o beneficio y que, como máxima aspiración, en mi opinión, es el RECUPERO DE SUS COSTOS (en áreas específicas). Para poder concretar la elaboración de un sistema, se requiere de INDICADORES que relacionen (5) los Costos del ente con:
- ❖ Objetivos esperados (Eficacia);
 - ❖ Insumos / Productos previstos (Eficiencia);
 - ❖ Impacto provocado por el servicio (Efectividad);
 - ❖ Cobertura del servicio prestado (Equidad);
 - ❖ La calidad de la prestación (Excelencia);
 - ❖ La adquisición de los recursos (Economía).

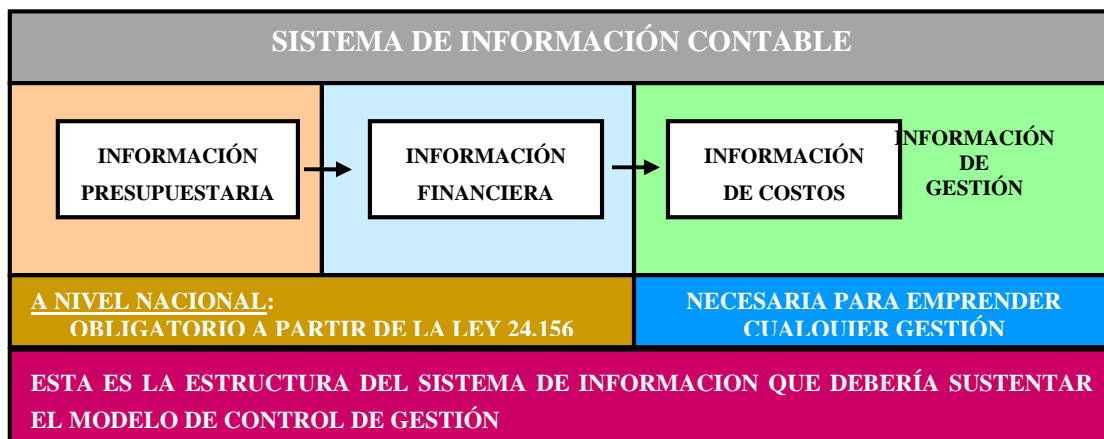
Lo descrito en forma de síntesis, permite concluir que, sin EL USO DE LOS COSTOS, resulta imposible EVALUAR LA GESTIÓN PÚBLICA, en aquellas jurisdicciones que adoptaron el Nuevo Modelo de Control de la Hacienda Pública (Nación Argentina – CABA – Prov. de Salta).

B. SISTEMA DE INFORMACION CONTABLE REQUERIDO: de acuerdo a lo concluído en el apartado anterior, es necesario analizar el Sistema de Información vigente en las jurisdicciones con control de gestión.

A nivel nacional, la Ley Nº 24.156 de Administración Financiera, establece con relación al Sistema de Información:

- ❖ Art 85 – Inc. d): “Estará orientado a determinar los COSTOS de las operaciones públicas”.
- ❖ Art. 95 - Inc. 2: “El comportamiento de los costos y de los indicadores de EFICIENCIA de la producción pública”.

No obstante la vigencia de la disposición legal, en la práctica no se dá, por cuanto el actual sistema, está estructurado para información de carácter PRESUPUESTARIA Y FINANCIERA. La realidad nos dice que para poder emprender cualquier gestión, se requiere de información de COSTOS Y DE GESTIÓN, aspectos éstos inexistentes. Gráficamente (6) la situación actual y mi propuesta al respecto es la siguiente :



Con esta ESTRUCTURA DE SISTEMA, se podrá obtener información INTERNA Y EXTERNA, CUALITATIVA Y CUANTITATIVA, con lo que se podrá evaluar la EFICIENCIA, EFICACIA Y ECONOMÍA en el uso de los recursos públicos.



ANTECEDENTES DE USO DE INFORMACION DE COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO.

En oportunidad del 15º Congreso Nacional de la FACPCE (7) he dejado sentado los escasos antecedentes obrantes en materia de elaboración de información de costos en el sector público. Una síntesis:

- 1) **A NIVEL NACIONAL:** únicamente lo establecido en la Ley de Administración Financiera de la Nación. A nivel de la FACPCE, se puede mencionar el PROYECTO DE MARCO CONCEPTUAL para el sector público.
- 2) **A NIVEL INTERNACIONAL:** se pueden mencionar:
 - a) Gobierno Federal de los EEUU: el Consejo Federal sobre Normas de Contabilidad Federal, a través de su DECLARACIÓN DE NORMAS, recomienda:
 - Obligación de llevar Contabilidad de Costos;
 - Determinar COSTOS TOTALES;
 - Considerar COSTOS DE TRANSFERENCIAS entre “AGENCIAS”;
 - Guía para la implementación de la Contabilidad de Costos.
 - b) IFAC: a través del Comité del Sector Público, elabora los denominados ESTUDIOS. El “ESTUDIO 12” se refiere a las “PERSPECTIVAS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS PARA LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS” (8), contiene (www.ifac.com):
 - ❖ Prólogo;
 - ❖ 238 Normas / Pautas;
 - ❖ Glosario de términos.Si bien surgen cuestiones básicas que tienen coincidencias, divergencias y omisiones con relación a los conceptos y alcances dados por la doctrina de costos, en mi opinión, es el documento más valioso que existe como antecedente para la implementación de información de costos en el sector público.
 - c) OTROS ANTECEDENTES (9) entre los considerados relevantes con relación a la elaboración de Información de Costos en el Sector Público, se menciona (a los fines del presente trabajo) a:
 - ❖ Manual de Contabilidad de Costos para las corporaciones locales del Instituto de Estudios de la Administración Local (España 1.976).
 - ❖ Plan General de Contabilidad Pública de la Administración del Estado (España);
 - ❖ Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (CANOA) (España);
 - ❖ Contabilidad de Gestión en el Sector Hospitalario Público Español.

Si bien los antecedentes en nuestro país son de muy escaso nivel e insuficientes, los existentes a nivel internacional, constituyen parámetros más que suficientes para sostener el USO OBLIGATORIO DE LOS COSTOS y la ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE COSTOS en las haciendas públicas.

A tal punto considero que la elaboración de costos en el sector público es factible (además de ser una obligación operativa de carácter constitucional para algunas jurisdicciones), es que considero básico y necesario la propuesta de una TEORIA GENERAL del COSTO para la Contabilidad Pública.

III. LA NECESIDAD DE UNA TEORÍA GENERAL DEL COSTO PARA EL SECTOR PÚBLICO

ALCANCES

En el marco del 16º Congreso Nacional de la FACPCE (10), he puesto a consideración de los colegas, lo que considero deben ser los requisitos de una TEORÍA GENERAL DEL COSTO (T.G.C.) para la Contabilidad del Sector Público.

Si bien la propuesta formulada en aquella oportunidad constituía un modesto aporte para un estudio más profundo, hoy considero que, a lo mejor, el ámbito en el que se realizó la misma, no era el indicado.

A medida que transcurre el tiempo y los modelos de control de gestión de las haciendas públicas se siguen aplicando, SIN CONTAR CON EL SUSTENTO DE INFORMACIÓN DE COSTOS, las ideas con relación a éste tema, quizás fruto de mi vinculación con los costos, de mi investigación en el tema y de mi experiencia laboral en materia del control público, me llevan a insistir a que el USO DE LOS COSTOS y LA ELABORACIÓN DE INFORMACIÓN DE COSTOS en el sector público, deben ser de carácter OBLIGATORIO, por cuanto surge la necesidad de incorporar ACCIONES de carácter interna, al tener que evaluar, por exigencia constitucional:

- 1) **LA EFICIENCIA** con la que se han aplicado los recursos asignados por Ley de Presupuesto a la prestación de los servicios públicos;
- 2) **LA EFICACIA** con la que se dio cumplimiento a los objetivos previstos, traducidos en los programas que respaldan la Ley de Presupuesto;
- 3) **LA ECONOMÍA** con la que se procedió a la adquisición de esos recursos para el cumplimiento de los objetivos;
- 4) **LA CAPACIDAD** que dispone un ente para producir determinados bienes y servicios y, los **NIVELES DE ACTIVIDAD** a desarrollar periódicamente de esa capacidad, por cuanto condicionan el volumen de los factores a utilizar para alcanzar los objetivos y metas predeterminados.

PROPUESTA DE REQUISITOS

El sustento de la propuesta de la necesidad de una T.G.C. para la Contabilidad del Sector Público, está respaldado en (11):

- 1) El análisis de las normativas y antecedentes nacionales e internacionales vinculadas con el uso de los costos en las haciendas públicas;
- 2) Los conceptos de costos dados por la doctrina que tienen un consenso generalmente aceptados y que configuran lo que se denominan las "Formulaciones Básicas de la Disciplina";
- 3) Los trabajos relacionados específicamente con la T.G.C., orientados para el ámbito privado, de prestigiosos autores argentinos;
- 4) La aplicación de criterios propios, teniendo como eje el dar respuestas a los Principios, Factores de Influencias, Ejes temáticos y Principios Propios de la disciplina (orientados para el ámbito privado), sobre su aplicabilidad a las haciendas públicas.

De éste enfoque, surge la propuesta formulada para su aplicación en el sector público, a partir de ADECUACIONES (a los aportes doctrinarios para entes privados y a los antecedentes normativos internacionales observados) e INCORPORACIONES de aspectos omitidos considerar (por las características propias del sector), tanto en los aportes doctrinarios como en los antecedentes normativos analizados.

En función de los aspectos mencionados, los REQUISITOS BÁSICOS para una T.G.C. del sector público (indispensable para las jurisdicciones que adopten el Control Integral e Integrado = Financiero y de Gestión), son los siguientes **(12)** :

- 1) Marco Conceptual propio para entes estatales.
- 2) Normas Contables propias para el ámbito de las haciendas públicas
- 3) Principios Fundamentales de una T.G.C. (c/adequaciones). (Cuadro N° 1)
- 4) Factores de Influencias de una T.G.C. (c/adequaciones). (Cuadro N° 2)
- 5) Ejes Temáticos de una T.G.C. (c/adequaciones).
- 6) Adopción para el ámbito público de las Formulaciones Básicas en que se sustenta la disciplina Costos (c/adequaciones).
- 7) Propuesta de aporte de NUEVOS FACTORES DE INFLUENCIAS a considerar para la T.G.C. del sector público (emergentes de las características propias del sector) no consideradas en el ámbito privado:
 - A) Transacciones de las partes relacionadas.
 - B) Necesidad de establecer criterios específicos para ciertos tratamientos.
 - C) Necesidad de establecer pautas específicas para el recupero de los Costos.
 - D) Necesidad de establecer criterios para la determinación de los Centros de Costos.
 - E) Necesidad de establecer pautas para la elaboración de Sistemas de Indicadores propios.
 - F) Necesidad de establecer parámetros para el contenido de Informes regulares y periódicos de Costos.
 - G) Necesidad de establecer pautas para la aplicación del ABC.
- 8) Consideración de Normas de Contabilidad de Gestión para el Sector Público.

FUNDAMENTOS DE LOS REQUISITOS

En razón de lo extenso de la justificación de los requisitos, se procede, en forma de síntesis, a fundamentar aquellos que tiene una estrecha vinculación con nuestra disciplina, recomendándose su lectura a la bibliografía referenciada. Entre los relacionados están:

- 1) **PRINCIPIOS FUNDAMENTALES A OBSERVAR POR LA T.G.C. :**
Se propone poner a consideración de los especialistas en Costos, los principios consignados por los Drs. Oscar M. Osorio y Enrique Cartier **(13)**, con las aclaraciones, adaptaciones, confirmaciones, alcances y propuestas formuladas por el suscripto para su aplicación en el sector público (ver CUADRO N° 1 adjunto).
- 2) **FACTORES DE INFLUENCIAS A CONSIDERAR POR LA T.G.C. :**
Se propone poner a consideración de los especialistas en Costos, los factores consignados por el Dr. Oscar M. Osorio **(14)**, con las aclaraciones, adaptaciones, confirmaciones, alcances y propuestas formuladas por el suscripto para su aplicación en el sector público (Ver CUADRO N° 2 adjunto).

3) EJES TEMÁTICOS DE UNA T.G.C.

Con las sugerencias formuladas en los Cuadros N° 1 y N° 2, se dan respuestas a la mayoría de los Ejes Temáticos propuestos por los Drs. Cartier, Podmoguilnye y García (15), para el ámbito privado. Con las adecuaciones recomendadas, las propuestas son de plena aplicabilidad para las haciendas públicas, a partir de que, en donde esté vigente el Control de Gestión, se requiere para la evaluación de la EFICIENCIA PÚBLICA, del conocimiento de los macroprocesos relacionados con la producción de bienes y servicios públicos.

4) ADOPCIÓN PARA EL ÁMBITO PÚBLICO DE LAS FORMULACIONES BÁSICAS Y DE LOS PRINCIPIOS PROPIOS EN QUE SE SUSTENTA LA DISCIPLINA COSTOS.

Si bien no existe un pronunciamiento formal sobre la adopción de los principios o formulaciones básicas (“aspectos técnicos y/o conceptos vinculados con los Costos que tienen una aceptación universal”), de parte de algún organismo técnico autorizado, existe un consenso generalmente aceptado de parte de los especialistas, sobre la definición y alcances de conceptos usados para la obtención de información de Costos.

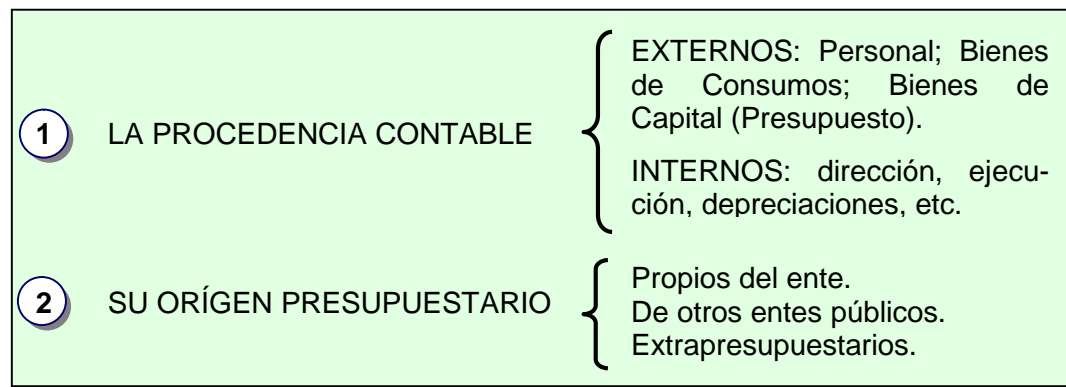
FORMULACIONES BÁSICAS

La propuesta consiste en adoptar para el sector público, aspectos técnicos y conceptos dados para el sector privado formulados por el Dr. Enrique N. Cartier (16), que tienen aplicación plena para las haciendas públicas.

Las propuestas de adecuaciones para su plena vigencia, se relacionan con:

a) CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS.

A la clasificación dada por la doctrina, totalmente válida para el sector público, cabría agregar según :



b) PLAN DE CUENTAS.

Para el sector público, debería prever:

- 1. Relacionar** la Información Presupuestaria con la Financiera (Económica – Patrimonial y Analítica de Costos).
- 2. Clasificación Presupuestaria del Gasto.**
Debe adoptar la que responde a la técnica P.P.P. ó P.P.C.A.
- 3. Período de Costo.**
Considerar la limitación que otorga el PRESUPUESTO ANUAL.
- 4. Presupuesto como instrumento de gestión.**
Debe responder a la técnica de la Presupuestación por Programación.
- 5. Registros de los Costos.**
Se debe tener en cuenta que el origen de los Costos puede provenir de OTROS entes, con asignación de presupuestos independientes.

PRINCIPIOS PROPIOS DE LA DISCIPLINA COSTOS

Me refiero a los principios de carácter IMPLÍCITOS PROPIOS de los costos que tienen un consenso generalmente aceptados. Con las adecuaciones que se sugieren, los propuestos por el Dr. Antonio Lavolpe (17), son de plena aplicabilidad para las haciendas públicas; mi propuesta es que éstos sean EXPLÍCITOS y de USO OBLIGATORIO. Me refiero a los atinentes a:

- a) **La Registración de los Costos**, a los que se deberían agregar: que el plan de cuentas prevea la coordinación de la información financiera, presupuestaria y operativa. Que el registro de los cargos tenga en cuenta que el origen de los costos puede provenir de sectores que tienen asignados presupuestos con responsables de ejecución diferentes.
- b) **La Determinación y Asignación de Costos**, a los que se deberían agregar: que la **necesidad** debería ser una **obligación** y no resultado de una decisión (por tratarse de fondos públicos) y, que la **unidad de costeo** esté condicionada a la existencia de un responsable capaz de producir las rendiciones de cuentas respectivas de las asignaciones presupuestarias.
- c) **El Control de Gestión**: son de plena aplicación para las haciendas públicas. En aquellas jurisdicciones con Control de Gestión, se requiere de normas EXPLÍCITAS de contabilidad de gestión, que sirvan de parámetros de referencias para aquél.
- d) **La Toma de Decisiones**: son de plena aplicación para el sector, con el agregado de que se requieren de parámetros de referencias EXPLÍCITOS.

5) APORTE DE NUEVOS FACTORES DE INFLUENCIAS A CONSIDERAR PARA LA T.G.C. DEL SECTOR PÚBLICO.

Los factores de influencias no contemplados hasta el presente y que considero básicos a ser tenido en cuenta por la T.G.C., son los siguientes:

- a) **TRANSACCIONES DE LAS PARTES RELACIONADAS.**
La prestación de servicios puede estar originada en distintas unidades operativas de un gobierno. Esto implicaría hacer referencia a una vinculación INTER - ENTIDAD, aspecto no considerado hasta el presente.
- b) **NECESIDAD DE ESTABLECER CRITERIOS ESPECÍFICOS EJEMPLOS :**
 - 1- **COSTOS DE ALMACENAMIENTO:** las haciendas públicas cuentan con situaciones específicas que ameritan pautas diferenciales para su tratamiento, que repercutirán al momento de evaluar los resultados de la gestión. Ej.: stocks de insumos en Hospitales, Policía, Ejército, etc.
 - 2- **ASPECTOS VINCULADOS CON EL MEDIO AMBIENTE:** Es básico contemplar factores relacionados con los Costos Medioambientales, que tienen características diferenciales, a partir de que muchas de esas medidas, que originan costos significativos, se hacen sobre bienes que pueden o no ser de propiedad del ente público (Ejemplo: rutas, lechos de ríos, caminos de minas, propiedades privadas, etc.).
- c) **NECESIDAD DE ESTABLECER PAUTAS ESPECÍFICAS PARA EL RECUPERO DE COSTOS.**
En mi opinión, éste concepto constituye un EJE TEMÁTICO propio del sector público, ya que existen áreas específicas de un gobierno que están obligadas, por disposiciones legales, a recuperar parte de sus costos (como es el caso de un Hospital Público de Autogestión). Se deberían establecer pautas orientadoras para la conformación de una ESTRUCTURA DE COSTOS a recuperar (DIRECTOS – TOTALES – ECONÓMICOS – FINANCIEROS –

ETC.), a efectos de recomendar aspectos técnicos para el procedimiento de cálculo de los mismos, según los objetivos propuestos recuperar.

d) NECESIDAD DE ESTABLECER PAUTAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO.

Si bien la organización y la programación de la producción son consideradas como un factor de influencia en el ámbito privado, para el sector público, por la complejidad de la prestación de servicios heterogéneos y por las asignaciones de carácter presupuestario, considero necesario establecer criterios específicos para la determinación de los CENTROS DE COSTOS.

e) NECESIDAD DE ESTABLECER PAUTAS PARA LA ELABORACIÓN DE SISTEMAS DE INDICADORES.

En aquellas jurisdicciones que tienen vigente el Control Integral e Integrado, es OBLIGATORIA la determinación de los resultados con relación a los objetivos previstos. Para ello, se requiere de la elaboración de un Sistema de Indicadores para CADA ENTE en particular.

Cabe recordar que la confección de indicadores, requiere relacionar COSTOS con: Objetivos Esperados, Objetivos Conseguidos e Impactos Provocados por el servicio prestado. De allí la propuesta de establecer pautas que sirvan de referencia o guía.

f) NECESIDAD DE ESTABLECER CRITERIOS PARA EL CONTENIDO MÍNIMO DE INFORMES REGULARES Y PERIÓDICOS DE COSTOS

La importancia que adquieren los Informes de Costos, amerita que se determinen pautas relacionadas con su: ELABORACIÓN – DISTRIBUCIÓN – CUALIDADES, por cuanto la utilidad de los mismos, dependerá de la calidad de la información que provea el sistema.

En mi opinión, las pautas para los requerimientos de información de Costos a desprenderse de un Sistema, deberían responder a la clasificación dada por el Dr. Daniel Cascarini (18), esto es según su:

- ❖ Contenido (Simple - Comparada);
- ❖ Temporabilidad (Básica – Periódica – Por Requerimiento);
- ❖ Finalidad (Conocimiento – Juzgamiento – Toma de Decisiones).

g) NECESIDAD DE ESTABLECER PAUTAS PARA LA APLICACIÓN DEL ABC

La aplicación de los costos basados en las actividades es un horizonte a tener muy en cuenta en el sector público, por ser éste, creador de un gran número de actividades que no generan valor agregado. En mi opinión, se deberían establecer pautas específicas que orienten su aplicación en las haciendas públicas con relación a:

- ❖ Qué actividades costear;
- ❖ Los procedimientos a seguir para la asignación de los Costos indirectos a las actividades;
- ❖ La determinación de los inductores de Costos representativos de una medida equitativa de una actividad.

6) CONSIDERACIÓN DE NORMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN PARA EL SECTOR PÚBLICO.

En virtud a mi propuesta de contenido del Sistema de Información para la aplicación eficaz del Control Integral e Integrado del Sector Público, no puedo dejar de analizar y proponer la existencia de NORMAS EXPLÍCITAS para la Información de Gestión de las haciendas estatales.

Por razones de espacio, me limitaré a mencionar las adecuaciones que se sugieren para su adaptabilidad al sector público, de las normas IMPLÍCITAS (no escritas), mencionadas por el Dr. Gregorio Coronel Troncoso (19), quién sostiene que: “para la preparación de informes sobre la Gestión Estratégica y Operativa (información analítica monetaria y no monetaria) para un ente privado, existen una serie de NORMAS Y PRINCIPIOS NO ESCRITAS (no formales) que hacen a la articulación de la Contabilidad de Gestión con la Contabilidad Financiera, que permiten la elaboración de información útil de uso interno”.

Esta afirmación es totalmente válida y de plena aplicabilidad para las haciendas públicas, razón por la cuál sugiero las adecuaciones para su viabilidad en los entes gubernamentales, pero con alcances de ser EXPLÍCITAS:

- a) Modelo de Costos: “admite como válida la aplicación de cualquiera de los modelos conocidos y admisible el uso concomitante y/o complementario de más de un modelo”.
Propuesta: el Modelo de Costos Variables (para el sector público) lo es a los fines gerenciales (únicamente). La NECESARIEDAD en el uso de los recursos debe ser obligatoria y no sujeta a una decisión.
- b) “El Modelo debe estar diseñado para tratar información emergente del Presupuesto Anual.”
Propuesta: el desglose de la información debe permitir tratar lo emergente de CADA Programa que integra el Presupuesto Anual.
- c) “Todo modelo debe perseguir el MÁXIMO reparto y descripción de costos en función de las relaciones funcionales”.
Propuesta: adopción plena para las haciendas públicas.
- d) “La aplicación del criterio de racionalidad económica en la obtención de la información”.
Propuesta: Las exigencias legales vigentes obligan a obtener la información necesaria para las rendiciones de cuentas según los alcances del control. Esta norma debería ser un objetivo futuro de corto plazo.
- e) “Los informes que proporcione deberán contener datos financieros y no financieros, orientando el producto informativo hacia los objetivos de los usuarios”.
Propuesta: En cumplimiento de las disposiciones legales (en donde se adoptó el Control Financiero y de Gestión), los informes de Situación (Financieros) y de Gestión (Operativos), deben ser OBLIGATORIOS (sin prevalencia para ninguno de ellos).
- f) Propone la conceptualización, medición y métodos de valuación con relación a cada uno de los Recursos: Materiales, Humanos y Financieros.
Propuesta: Es adecuada la consideración por factor, ya que respondería a la clasificación presupuestaria del sector público. Se recomienda para:
 - 1. **Factores materiales y servicios:** son válidas para su aplicación en las haciendas públicas, con las siguientes aclaraciones:
 - ❖ La consideración de los materiales y servicios de tipo extraordinario en los entes públicos, NO forman parte de los costos.
 - ❖ En el sector público, los costos deben, indefectiblemente, ser de cálculo cierto, por el principio de Legalidad (que requiere del respaldo documental).

2. **Factor Recursos Humanos:** en mi opinión es el de mayor incidencia en la estructura de gastos del Presupuesto y el que produce mayor número de actividades que no generan valor agregado. Además de las consignadas, se deberían incorporar aquellas que se relacionen con:
 - ❖ La estructura de los RRHH por Centros de Costos o Centros de Responsabilidad con asignación Presupuestaria, con indicación de su categorización: Planta Permanente, Planta Transitoria, Contratados, Planta Política, Pasantes, etc.;
 - ❖ La Capacidad Práctica determinada en horas disponibles para cada centro para la prestación de servicios (Ej.: sector salud);
 - ❖ La determinación de la productividad;
 - ❖ El Costo total de la Mano de Obra por Centro de Costos (Remuneraciones, Cargas Sociales, etc.), con lo que facilita la elaboración del Presupuesto y los Programas del mismo.
 - ❖ Las posibilidades de determinar y evaluar los principios de E/E/E y Legalidad con relación a los recursos humanos.-

3. **Factor Recursos Financieros:** con relación a los intereses del capital propio, las pautas dadas por el E12 de la IFAC, admiten su consideración (en algunas áreas específicas) solo a los efectos de evaluar la gestión. Los intereses por la financiación de recursos de terceros, constituyen los ítems que tienen asignación presupuestaria e imputación específica (SERVICIOS DE LA DEUDA).

Lo descripto sintéticamente, constituyen los fundamentos de los requisitos vinculados con los costos, para una T.G.C. para la Contabilidad Pública.

IV. CONCLUSIONES

- 1) Las exigencias de la comunidad en general y de los organismos internacionales de crédito, llevaron a que, en algunas jurisdicciones de nuestro país (Nación, C.A.B.A. y Prov. de Salta), se implementara el Modelo de Control de la Hacienda Pública, de carácter Financiero y de Gestión, que implica el USO de herramientas no habituales con el Control Tradicional, únicamente de carácter financiero.
- 2) En las jurisdicciones donde se introdujo la evaluación de la EFICIENCIA y EFICACIA en el USO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS, para un efectivo cumplimiento de ese mandato constitucional, se requieren de ciertos REQUISITOS BASICOS, aún no disponibles en el Sector Público. Entre ellos:
 - a) Conocimiento desagregado de Costos;
 - b) Información sobre producción de bienes y servicios, rendimientos y controles;
 - c) Sistemas de Indicadores para la Medición de los Resultados Públicos.
- 3) Son muy escasos los antecedentes: sobre pautas para la elaboración de información sobre costos en el sector público, sobre aspectos que requieren un consenso generalizado para la aplicación de los mismos. Esto requiere la intervención de los organismos técnicos de nuestra profesión, a efectos de dotar de los medios y herramientas necesarias para evaluar, sobre todo, la EFICIENCIA y EFICACIA en las haciendas públicas.
- 4) Ante la conclusión del USO OBLIGATORIO de los costos en las haciendas públicas que adopten el Modelo de Control de Gestión, surge la necesidad de

implementar, para este sector (lo que quedó como un anhelo lejano para el ámbito privado), una T.G.C. para la Contabilidad Pública, cuyos requisitos constituyen la propuesta de éste trabajo.

- 5) Las necesidades y urgencias del sector público son hoy diferentes. Por un lado, están las disposiciones constitucionales que exigen la evaluación de la EFICIENCIA PUBLICA y por otro, la INEXISTENCIA DE MEDIOS idóneos para su efectivo cumplimiento. De allí que considero que, gran parte de los aspectos y pautas mencionadas en la propuesta, se deben concretar, con el objeto de no caer en la figura del incumplimiento de los deberes de funcionarios públicos para: QUIENES AUTORIZAN, QUIENES EJECUTAN Y QUIENES CONTROLAN EL USO DE LOS RECURSOS PUBLICOS, a través del Presupuesto Anual de Gastos y Cálculos de Recursos.
- 6) El nuevo marco operativo dado en el sector público, como consecuencia del Control Financiero y de Gestión, que genera un novedoso campo de acción (amplio, heterogéneo y complejo), requiere de un cambio significativo del ROL de los profesionales en Ciencias Económicas, que ameritará, además de la CAPACITACIÓN Y ESPECIALIZACIÓN en Costos y Gestión ya mencionada, una mayor:
 - ❖ Actitud de cambio en el ámbito académico y en la disciplina contable (de Costos, del Sector Público, de Gestión, etc.);
 - ❖ Actividad de los organismos técnicos que regulan las pautas y normas contables (IAPUCO, FACPCE, IFAC, etc.), en proponer un cuerpo normativo adecuado para el sector público, que se siente apremiado ante las exigencias legales vigentes.

NOTA : Los CUADROS N° 1 y N° 2, forman parte del presente.-

V. - ANEXOS

CUADRO Nº 1 “PRINCIPIOS FUNDAMENTALES” DE UNA T.G.C. SU APLICABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

PRINCIPIOS	FORMULADOS PARA EL ÁMBITO PRIVADO DR. OSCAR OSORIO – DR. ENRIQUE CARTIER	PROPUESTOS PARA EL ÁMBITO PÚBLICO CR. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ
① CONCEPTO DE COSTO Y SU EXTENSIÓN.	<ul style="list-style-type: none"> ❖ PERSPECTIVA ECONÓMICA = SACRIFICIO (NO CONSUMO) ❖ PROCESO PRODUCTIVO = CONJUNTO DE ACCIONES PARA AUMENTAR LA CAPACIDAD ❖ CONCEPTO GENÉRICO = TODAS LAS ACTIVIDADES ❖ OBJETIVO = RESULTADO PRODUCTIVO. 	<p>De los antecedentes disponibles, surgen COINCIDENCIAS (la existencia de un Costo para cada objetivo; que el concepto de Costo puede verse afectado por las normas de la Contabilidad Financiera). También emergen DIFERENCIAS, que deben ser analizadas y consensuadas, como ser:</p> <p>a) El concepto de COSTO PLENO, adiciona al Costo generado en el origen de realización de la actividad, los costos producidos por las tareas ejecutadas en OTRAS ENTIDADES, hecho este que hace compleja su aplicabilidad por: razones de índole presupuestaria; por la inexistencia de un sistema contable adecuado y porque su definición, puede verse afectada por las NCP vigentes de carácter financieras (aunque ésta última puede no ser relevante).</p> <p>b) Se omite considerar que los recursos utilizados deben ser los ESFUERZOS / SACRIFICIOS NECESARIOS. Como lo expresara anteriormente, la necesidad, por tratarse del uso de recursos públicos, debería ser una OBLIGACIÓN de los responsables de asignaciones presupuestarias.</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Con relación a los aspectos no considerados en los antecedentes disponibles, a mi criterio, deben ser admitidos con los alcances formulados para el ámbito privado.</p> </div> <p>Con relación a la EXTENSIÓN de su aplicación, las pautas existentes, reconocen su necesidad para un amplio campo de acción en las haciendas públicas:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>Determinación y cálculo del Presupuesto. Control y reducción de Costos. Establecer políticas de precios y retribuciones. Medidas de rendimientos. Programas de evaluaciones (con observancia de los principios de ECONOMÍA, EFICIENCIA Y EFICACIA). Alcanzar objetivos del proceso político, además de las funciones históricas reconocidas por la doctrina.</p> </div>
② COSTO COMO UN FENÓMENO FÍSICO ECONÓMICO ANTES QUE MONETARIO.	La vinculación constituye una relación FÍSICA entre cantidades entradas c/cantidad de salida de objetivos. El Costo de cualquier objetivo podría ser expresado en términos de las cantidades físicas necesarias insumidas para su obtención.	De los antecedentes, no surge expresamente que las cantidades físicas a ser insumidas deben ser las necesarias para la obtención de un resultado u objetivo. La obligación de evaluar la EFICIENCIA en el uso de los recursos públicos, exige el concepto de Costo como fenómeno físico, que debe expresarse en los PPP, antes que monetario y su conceptualización según mi propuesta, debe responder a lo NECESARIO.
③ MONETIZACIÓN DEL COSTO COMO NECESIDAD INSTRUMENTAL.	La necesidad de un elemento homogeneizador para determinar el costo de un objetivo en términos monetarios totalizante.	De los antecedentes analizados, no surge norma o pauta alguna. La monetización del Costo es una necesidad, para que los programas formen parte del Presupuesto y se asignen las respectivas responsabilidades. Por lo tanto es un principio básico también para el ámbito público.

CONTINÚA...

CUADRO Nº 1 “PRINCIPIOS FUNDAMENTALES” DE UNA T.G.C. SU APLICABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

PRINCIPIOS	FORMULADOS PARA ÁMBITO PRIVADO DR. OSCAR OSORIO – DR. ENRIQUE CARTIER	PROPUESTOS PARA EL AMBITO PÚBLICO CR. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ
④ EL COMPONENTE FÍSICO Y EL COMPONENTE MONETARIO DEL COSTO.	<p><u>C. FÍSICO</u>: cantidad del factor que se sacrifica por un objetivo.</p> <p><u>C. MONETARIO</u>: valor o precio unitario que se toma en consideración para expresar en términos monetarios el componente físico. Puede ser: REAL – ESPERADO – ASIGNADO / NEGOCIADO.</p>	<p><u>C. FÍSICO</u>: de los antecedentes, nada surge. Se propone que la cantidad debe responder al concepto de lo NECESARIO = NORMAL.</p> <p><u>C. MONETARIO</u>: en el sector público, el valor a considerar para su presupuestación debería ser, el ESPERADO QUE OCURRA en cada etapa del TIEMPO presupuestado, lo que implica el reconocimiento IMPLÍCITO del componente inflacionario estimado. Este procedimiento permitirá determinar las variaciones y causas al momento de las ejecuciones del presupuesto.</p>
⑤ LA NECESARIEDAD DEL PUNTO DE VISTA CUANTITATIVO.	<p>La vinculación entre objetivos y factores, habla de la utilización o uso de estos últimos en términos de lo NECESARIO. No existe un criterio único y excluyente de la necesidad:</p> <p>a) Cantidad real = resultante</p> <p>b) Cantidad normal que debió ser usada</p> <p>c) Precio real para cada factor</p> <p>a) Precio esperado al que debería ser adquirido.</p>	<p>Ya se manifestó que los antecedentes del E12, omiten consignar expresamente que la vinculación entre objetivos y factores, deben ser los NECESARIOS a ser usados.</p> <p>Por las características del Control de Gestión, para la presupuestación por programas, mi propuesta se fundamenta en que debe existir un criterio excluyente para la formulación del mismo (a diferencia del ámbito privado):</p> <p>a) Cantidad = NORMAL (del factor que deba ser usado);</p> <p>b) Precio = ESPERADO que ocurra a lo largo del período presupuestado, calculado con la mejor estimación posible.</p>
⑥ LA NECESARIEDAD DEL PUNTO DE VISTA CUALITATIVO.	<p>Se refiere a la CUALIDAD a exigir de cada factor para ser necesario. Con este componente, la necesidad incluye:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 10px auto;">CANTIDAD – PRECIO - CUALIDAD</div>	<p>De los antecedentes analizados, nada surge con relación a la cualidad de cada factor. Por lo tanto, y teniendo en cuenta lo expresado en 5 y 2 precedentemente, se debe considerar, en el ámbito público, para cada factor, la necesidad en:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 10px auto;">CANTIDAD – PRECIO – CUALIDAD</div>
⑦ LA NATURALEZA DEL PROCESO PRODUCTIVO Y LAS RELACIONES FUNCIONALES.	<p>Se considera al proceso como un Sistema de Acciones, que se correlacionan en forma dinámica y con carácter complementaria. Por lo tanto: No es factible establecer relaciones de CAUSA EFECTO entre las acciones. Es necesario admitir solo la posibilidad de relaciones FUNCIONALES entre gran parte de las acciones.</p>	<p>De los antecedentes analizados, no surgen pautas vinculadas. En virtud de la similitud de los macro procesos entre el sector privado y las haciendas públicas sujetas al Control de Gestión, se requiere del reconocimiento de ADMITIR SOLO LAS RELACIONES FUNCIONALES del sistema de acciones dentro del proceso para la prestación de los servicios públicos.</p>

CONTINÚA...

CUADRO Nº 1 “PRINCIPIOS FUNDAMENTALES” DE UNA T.G.C. SU APLICABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO

PRINCIPIOS	FORMULADOS PARA ÁMBITO PRIVADO DR. OSCAR OSORIO – DR. ENRIQUE CARTIER	PROPUESTOS PARA EL ÁMBITO PÚBLICO CR. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ
<p>⑧ LAS RELACIONES OBJETIVAS ENTRE FACTORES PRODUCTIVOS Y LAS ACCIONES QUE COMPONEN EL PROCESO DE PROD.</p>	<p>Los factores son los necesariamente utilizados y consumidos en la realización de acciones, lo que torna posible la identificación objetiva de los recursos usados en cada acción o conjunto de acciones. Esto hace posible identificar el desarrollo de acciones como la causa inmediata que explique el QUE y el DÓNDE del sacrificio.</p>	<p>De los antecedentes disponibles surge la relación de CAUSA – EFECTO entre los Factores / Recursos Públicos y las acciones a realizar. Expresamente lo reconoce el E12 al determinar los métodos de asignación (directa e indirecta) de los costos de los servicios y recomendar la asignación de costos sobre una base de causa y efecto.</p>
<p>⑨ LOS FACTORES DEL DEVENGAMIENTO DE LOS RECURSOS.</p>	<p>Los factores de devengamiento del Costo, explican el CUANTO y el POR QUE de los sacrificios, es decir su causa EFICIENTE. Cada recurso reconoce varios factores de devengamiento o de influencia.</p>	<p>De los antecedentes analizados, surge que los factores de devengamiento del Costo, responden a criterios de uso generalmente aceptados en la doctrina. Un aspecto que se debe introducir, a mi criterio, está relacionado con el PERÍODO DE COSTO a considerar, que por tratarse de una hacienda pública, deberá estar limitado por la influencia del PRESUPUESTO, al cuál debe ceñirse cada ente público. Este concepto tiene su incidencia al momento del devengamiento de los factores y de su imputación.</p>
<p>⑩ LA RELATIVIDAD DEL CONCEPTO DEL COSTO.</p>	<p>El Costo es un concepto relativo (antes que absoluto), dependiente del modo como se interprete el sistema de interrelaciones existente en el proceso de producción. Cada objetivo o resultado salido podrá tener tanto costos como interpretaciones razonables se pueden hacer del proceso productivo donde se generó, de las acciones realizadas y las relaciones entre ellas y su devengamiento. Este concepto constituye la principal fuerza de la utilización de la información de Costos.</p>	<p>Expresamente lo dice el E12 de la IFAC: “El Costo representa el valor de los recursos que han sido, o deben usarse o sacrificarse para lograr un objetivo del costo particular. Los objetivos de Costo de un Gobierno son una función de sus objetivos de información y, para medir sus valores, un gobierno debe también definir los conceptos de Costo que se va a usar”. Por lo tanto, es otro principio válido para el ámbito público, que cuenta, entre los antecedentes con una pauta cierta de recomendación.</p>

CUADRO Nº 2 FACTORES DE INFLUENCIA EN LOS COSTOS DE UNA T.G.C. SU APLICABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO.

FACTORES	FORMULADOS PARA EL ÁMBITO PRIVADO DR. OSCAR OSORIO	PROPUESTOS PARA EL ÁMBITO PÚBLICO CR. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ
① CAPACIDAD INSTALADA Y NIVELES DE ACTIVIDAD PROGRAMADA Y REAL	Diferencia claramente los conceptos de CAPACIDAD (Ex-antes) y de NIVEL DE ACTIVIDAD (Ex - post), como condición básica para que cualquier actividad económica evite incorrectas valoraciones de los Costos (sobreevaluaciones) y de la capacidad ociosa (infravaluaciones).	De los antecedentes analizados, surge un CONCEPTO que no responde a los lineamientos aceptados por la doctrina; se hace una muy breve referencia a: CAPACIDAD EN EXCESO Y A CAPACIDAD SIN USO APROPIADO. En mi opinión, y en virtud de que el Control de Gestión en el sector público se basa en verificar la utilización de las capacidades instaladas y el consumo de los elementos normales, se DEBEN adoptar los conceptos de: <ul style="list-style-type: none"> ❖ Capacidad (Teórica - Práctica) ❖ Niveles de Actividad (Anticipada – Normal y Real) ❖ Capacidad ociosa (Total – Anticipada - Operativa)
② FUNCIÓN TÉCNICA DE LA PRODUCCIÓN	Como factor a tener en cuenta, se fundamenta por el hecho de que la tecnología en uso en cada caso específico, impulsará una ESTRUCTURA DE COSTOS para cada tipo de actividad.	De los antecedentes disponibles, no surgen pautas específicas con relación a este factor. No obstante ser el sector público por excelencia generador de servicios, el equipamiento y tecnología disponible representan un factor gravitante de los Costos, por la alta incidencia de improductividades en el uso de esos bienes. Una propuesta que se formula, está relacionada con la recomendación de implementar un Sistema de Gestión de bienes inventariables por cada sector generador de Costos, aspecto no atendido con eficiencia en el ámbito de las haciendas públicas.
③ ORGANIZACIÓN Y PROGRAMACIÓN DE LA PRODUCCIÓN	Es generadora de Costos, tanto en capacidad como de operación, por mal aprovechamiento de los Costos Fijos, como así también por los criterios de calidad emergente de la programación de la producción.	Nada establecen las pautas existentes. En el sector público y a los efectos del control de gestión, las unidades generadoras de Costos, tanto de capacidad como de operación, deberían ser aquellas que tienen asignados recursos y responsabilidades por el presupuesto público, independiente de la estructura orgánica disponible.
④ VOLUMEN DE PRODUCCIÓN	La influencia del volumen en los Costos en un factor a tener en cuenta debiendo analizar otras técnicas, como ABC, que cuestiona el uso del volumen como parte para la asignación de los Costos.	De los antecedentes analizados, surge que para el sector público: <ol style="list-style-type: none"> a) El volumen es un factor de influencia a tener presente para un sistema de valuación de PROCESOS o de valuación DE LA ORDEN DE TRABAJO. b) Los gobiernos necesitan establecer requerimientos de información en el nivel de ACTIVIDADES y en la utilización del ABC, que puede ser usado en los procesos u orden de trabajo. En mi opinión, el uso del ABC en el sector público, debería ser un horizonte a tener en cuenta: <ol style="list-style-type: none"> a) Es un sector que produce una gran cantidad de actividades que NO GENERAN VALOR AGREGADO. b) Los costos se deberían asignar a las producciones de bienes o servicios, a través de las diferentes actividades que ejecuta una organización, según el Presupuesto por Programa (PPP) o por Cursos de Acción asignados.

CONTINÚA...

CUADRO Nº 2 FACTORES DE INFLUENCIA EN LOS COSTOS DE UNA T.G.C. SU APLICABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO.

FACTORES	FORMULADOS PARA EL ÁMBITO PRIVADO DR. OSCAR OSORIO	PROPUESTOS PARA EL ÁMBITO PÚBLICO CR. ROBERTO MARIO RODRÍGUEZ
⑤ CALIDAD DE LOS PRODUCTOS O SERVICIOS	La calidad es un factor a tener en cuenta, ya que influye en la EFICIENCIA y en los Costos de estructura de un ente.	De los antecedentes disponibles, no surge referencia alguna vinculada con la calidad. En virtud a lo fundamentado con los principios de E/E/E y por los alcances del Control de Gestión, para evaluar la EFICIENCIA en el uso de los recursos públicos, la CALIDAD de los productos o servicios debe ser un factor a tener en cuenta. Además, cabe recordar que por tratarse de servicios públicos destinados a satisfacer necesidades de la comunidad, los alcances del Control de Gestión, exigen evaluar la EXCELENCIA (CALIDAD) de los servicios prestados, desde la óptica del usuario de los mismos.
⑥ FACTORES A UTILIZAR EN LOS PROCESOS	Entre los factores desconocidos está, por ejemplo, el USO DEL CAPITAL PROPIO.	El E12 admite (pese a que las normas de Contabilidad Financiera del IASC no lo consideran), que el interés del CAPITAL PROPIO de las unidades operativas gubernamentales podría ser reconocido en el Costo Pleno del capital en los activos, sobre la base de la tasa de gobierno. La razón de su INCLUSIÓN, en mi opinión, sería para exponer una información racional del uso de los recursos. (Evaluar la Gestión.)
⑦ RENDIMIENTO DE LOS FACTORES	Es un factor a tener en cuenta y está estrechamente vinculado con los anteriores, a partir del concepto del COSTO NECESARIO que debe prevalecer.	Dado que de los antecedentes disponibles no surgen referencias con relación a este factor y en función a criterios sustentados precedentemente, considero que los rendimientos de los recursos son indispensables para la evaluación de la EFICIENCIA pública, que se sustenta en verificar la utilización de las capacidades instaladas y el consumo de los elementos / insumos NORMALES.
⑧ EFICIENCIA DE LOS PROCESOS	Es un factor que la TGC no podría dejar de analizar por ser causante de INACTIVIDADES o COSTOS INNECESARIOS.	El E12 de la IFAC no hace referencia al tema. Los alcances del Control de Gestión en las haciendas públicas, y de acuerdo a lo ya reiterado, la medición y evaluación de la EFICIENCIA PÚBLICA, busca determinar las improproductividades en el uso de recursos y producir las recomendaciones necesarias para su reducción y para el mejoramiento de la relación Insumos / Productos en la prestación de los servicios.
⑨ PRECIOS DE LOS FACTORES	Como componente monetario de los Costos, el precio debe ser analizado, considerando varias alternativas de éste (Precio de Reposición – Precio de Cálculo, etc).	De los antecedentes analizados, no surgen pautas respecto a consideraciones y alcances del precio de los factores. Por las características del sector y por cuestiones presupuestarias, debe prevalecer el ESPERADO al momento del cálculo del Presupuesto, en la condición de contado y contener las expectativas inflacionarias previstas para el período en que se estima se producirá su uso. (Respaldo Documental)..
⑩ FILOSOFÍA DE LA CONDUCCIÓN EMPRESARIA	Involucra a objetivos, técnicas y mecanismos de gestión y es factor de incidencia decisiva en los Costos.	En el sector público, la filosofía de la conducción, es un FACTOR IMPLÍCITO de cumplimiento obligatorio, en cuanto a la asignación de recursos y responsabilidades otorgadas por el Presupuesto. Además, por cuestiones relacionadas con la gestión y la rendición de cuentas al que está obligado a realizar de la asignación presupuestaria, debe, para el cumplimiento de los objetivos previstos, prever la utilización de herramientas técnicas de gestión necesarias, que en el sector público, muchas veces, por falta de información, no están disponibles para su aplicación.

VI. - BIBLIOGRAFÍA

- 1- “Los Costos en el Sector Público”. C.P. Roberto Mario Rodríguez. Pág. 11. Editorial Errepar. Año 2.006.-
- 2- “El Uso Obligatorio de los Costos”. C.P.N. Roberto Mario Rodríguez. Anales del 15º Congreso Argentino de la FACPCE. Tomo VI. Sector Público.-
- 3- Referencia citada en (2).-
- 4- “Los Costos en el Sector Público”. C.P. Roberto Mario Rodríguez. Capítulo II. Editorial Errepar. Año 2.006.
- 5- Referencia citada en (4). Pág. 77.-
- 6- Referencia citada en (4). Pág. 95.-
- 7- Referencia citada en (2).-
- 8- Referencia citada en (4). Cap. VII. Apartado 2. Pág. 181.-
- 9- Referencia citada en (4). Pág. 191.
- 10- “Propuesta de requisitos para una Teoría General del Costo”. C.P. Roberto Mario Rodríguez. Anales del 16º Congreso Nacional FACPCE. Área IX. Sector Público. Editorial Buyatti.-
- 11- Referencia citada en (10). Punto II. Antecedentes.-
- 12- “Los Costos en el Sector Público”. C.P. Roberto Mario Rodríguez. Cap. IX. Editorial Errepar. Año 2.006.-
- 13- “Teoría General del Costo - Un marco necesario”. Dr. Oscar M. Osorio. Dr. Enrique N. Cartier. Cuba (1.992).-
- 14- “Hacia una Teoría General de los Costos en Contabilidad”. Dr. Oscar M. Osorio. Revista Costos y Gestión Nº 10. Dic./93.-
- 15- “Teoría General del Costo (contenido de los ejes temáticos). Dr. Enrique N. Cartier, Dr. Marcelo Podmoguilnye y Dra. Laura García. Material didáctico Posgrado Especialización en Costos y Gestión Empresarial (2.002)”. U.N.Sa.-
- 16- “Bases para la Discusión de las Formulaciones Generales de la Disciplina de Costos”. Dr. Enrique N. Cartier. VII Congreso Argentino del IAPUCO (1.984).-
- 17- “Algunas Ideas sobre la Enseñanza de la Disciplina Costos”. Dr. Antonio Lavolpe. VII Congreso Argentino el IAPUCO (1.984).-
- 18- “Un Intento de Clasificación y Ordenamiento de la Información en Materia de Costos”. Dr. Daniel Cascarini. Cuaderno Nº 2 IAPUCO. Universidad de Cuyo. Set./1.982.-
- 19- “La Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión: Normas no Escritas”. Dr. Gregorio Coronel Troncoso. Conferencia C.P.C.E. Córdoba. Octubre 2.001.-