

**XLIX CONGRESO ARGENTINO
DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**



**“Del presupuesto a un sistema de costos en la gestión
municipal”**

Categoría Propuesta: Aportes a la disciplina

Esp. Claudio Alberto Biset (Socio activo)

FCE-Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Bs. As.

Ciudad de La Punta, San Luis

30 de septiembre, 1 y 2 de octubre de 2026

Índice

RESUMEN.....	2
1. Introducción.....	3
2. Fundamentos conceptuales y antecedentes.....	4
3. La importancia de los costos en la gestión municipal.....	5
4. El punto de partida: el presupuesto por programas en el marco del RAFAM.....	7
5. De la ejecución presupuestaria al costo de los servicios municipales.....	8
6. Metodología para la implementación de sistemas de costos municipales.....	9
6.1. Identificación de productos municipales.....	10
6.2. Estructuración en centros de costos.....	10
6.3. Mapeo de procesos y acumulación de recursos consumidos.....	10
6.4. Bases de distribución.....	11
6.5. Cálculo de costos unitarios.....	11
6.6. Modelos y técnicas de costeo aplicables.....	11
6.7. Importancia de la normalización y el control de gestión.....	12
6.8. Principios de economía, eficiencia y eficacia.....	12
6.9. Integración con presupuesto y tableros de control.....	13
7. Un modelo de implementación progresiva por etapas.....	14
8. Aplicación ilustrativa: el costo del servicio de recolección de residuos.....	15
8.1. Definición del objeto de costo y de la unidad de medida.....	16
8.2. Mapeo del proceso y centros de costos involucrados.....	16
8.3. El costo del período y el devengado presupuestario.....	16
8.4. Costo unitario e indicadores.....	18
8.5. El comportamiento de los costos y su relevancia para la decisión.....	18
9. Desafíos para la implementación de sistemas de costos en municipios.....	18
10. Conclusiones.....	19
11. Bibliografía.....	21

“Del presupuesto a un sistema de costos en la gestión municipal”

Categoría Propuesta: Aportes a la disciplina

RESUMEN

La determinación de costos en el ámbito municipal constituye una herramienta clave para mejorar la eficiencia, la asignación de recursos y la toma de decisiones. Sin embargo, gran parte de los municipios argentinos carece de sistemas de información de costos y se limita a enfoques presupuestarios que no permiten conocer el costo de los servicios que prestan. El presupuesto identifica autorizaciones, compromisos y gastos devengados, pero no refleja el consumo real de factores; esa diferencia resulta central para evaluar la eficiencia, sustentar la proporcionalidad entre las tasas y el costo de los servicios que retribuyen, y fortalecer la rendición de cuentas. El objetivo del trabajo es proponer lineamientos metodológicos para la implementación progresiva de un sistema de costos en gobiernos locales, articulado con el presupuesto y orientado a generar información útil para la planificación, el control y la toma de decisiones. La propuesta parte de las capacidades institucionales existentes, plantea un modelo de implementación por etapas y se ilustra mediante su aplicación a un servicio municipal puntual.

Palabras clave: Costos públicos, gestión municipal, gobierno local, contabilidad de gestión, presupuesto.

1. Introducción

La administración municipal constituye el nivel de gobierno más cercano a la ciudadanía, responsable de servicios como el alumbrado público, el barrido, la recolección de residuos, el mantenimiento de la red vial, la seguridad urbana y la salud primaria, entre otros. Los servicios que prestan hoy las administraciones locales se han incrementado de manera importante con el correr de los años, y demandan recursos crecientes en un contexto caracterizado por restricciones presupuestarias, alta sensibilidad social y una permanente exigencia de eficiencia.

Tradicionalmente, la gestión económico-financiera de los municipios se ha centrado en el presupuesto, entendido como instrumento legal de autorización de gastos y recursos. Sin embargo, este enfoque normativo no permite responder a preguntas clave: ¿cuánto cuesta prestar cada servicio?, ¿qué grado de eficiencia alcanzan las áreas operativas?, ¿cuál es la correspondencia entre las tasas que pagan los contribuyentes y el costo real de los servicios recibidos?

La ausencia de información de costos limita la capacidad de los decisores políticos y técnicos para planificar, asignar recursos, evaluar resultados y rendir cuentas a la sociedad. Como consecuencia, se reproducen ineficiencias, se subestiman gastos en la formulación presupuestaria y se generan tensiones con los vecinos cuando las tasas no guardan relación con los servicios efectivamente prestados.

En este marco, el presente trabajo se propone avanzar en la construcción de lineamientos metodológicos para la implementación progresiva de sistemas de costos en municipios, considerando distintos niveles de madurez institucional y de disponibilidad de información. La finalidad no es elaborar un modelo rígido o único, sino ofrecer un conjunto de pautas que sirvan de guía a los gobiernos locales que deseen fortalecer sus capacidades de gestión, transparencia y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

En este contexto, la información de costos se convierte no solo en una herramienta técnica, sino en un requisito indispensable para legitimar la acción pública ante la sociedad.

Objetivo general

Proponer lineamientos metodológicos para la implementación progresiva de un sistema de costos en gobiernos locales, articulado con el presupuesto y orientado a generar información útil para la planificación, el control y la toma de decisiones en la gestión municipal.

Objetivos específicos

- a) Formular una metodología práctica para calcular costos de servicios públicos en el ámbito municipal.
- b) Proporcionar lineamientos y recursos prácticos que orienten la implementación.
- c) Aplicar la metodología a una actividad, prestación o servicio municipal puntual, como forma de ilustrar la propuesta.

2. Fundamentos conceptuales y antecedentes

El análisis de los sistemas de información de costos en el sector público requiere partir de la distinción entre dos categorías fundamentales: gasto y costo. Tal como señala Las Heras (2008), mientras el gasto constituye un registro financiero de erogaciones autorizadas y ejecutadas en el presupuesto, el costo representa el consumo de recursos en la producción de bienes y servicios públicos. Esta diferencia es central, ya que permite comprender que la contabilidad presupuestaria, aun siendo indispensable, no alcanza para evaluar la eficiencia en la gestión estatal. El mismo autor enfatiza que las técnicas de costeo (preventivo, estándar e histórico) deben concebirse como un complemento del presupuesto por programas: el presupuesto, por sí solo, corre el riesgo de transformarse en una simple reproducción de cifras históricas, mientras que el costeo permite mejorar la estimación del gasto, medir la eficiencia y establecer comparaciones significativas.

En la práctica municipal, esta distinción adquiere especial relevancia. El gasto muestra cuánto se ha ejecutado, a través del devengado, por ejemplo, en el programa “recolección de residuos”, pero no permite saber cuánto cuesta, en promedio, recolectar una tonelada de basura o mantener operativo un camión recolector. Del mismo modo, el gasto en la partida “alumbrado público” informa sobre las erogaciones en electricidad y mantenimiento, pero ese total no representa el costo real de la prestación del servicio, ni permite, para determinadas decisiones, calcular el costo por luminaria encendida o generar información para comparar la eficiencia de diferentes tecnologías.

El estudio de los costos en el sector público argentino, aunque limitado en comparación con el desarrollado para el sector privado, presenta aportes significativos que permiten contextualizar el presente trabajo. Rodríguez (2006) planteó tempranamente la necesidad de desarrollar marcos conceptuales específicos para los costos en el sector público, advirtiendo que la traslación mecánica de técnicas privadas podía resultar insuficiente; posteriormente, el mismo autor (2008) abordó la factibilidad de implementar información de costos en organismos públicos, destacando tanto las limitaciones institucionales como las oportunidades de avanzar en experiencias piloto.

En la misma línea, Calle y Makón (2014), en un trabajo difundido por la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), destacan que la estimación de costos posibilita expresar en términos económicos los procesos productivos estatales, asignar con mayor racionalidad los recursos y facilitar su vinculación con el presupuesto por programas. Makón (2012) ya sostenía esta idea al plantear que un modelo de gestión para resultados requiere vincular recursos, procesos y productos mediante información de costos que permita evaluar eficacia, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos.

Un antecedente de particular relevancia lo constituye la experiencia documentada por Yardin y Demonte (2005), quienes relevaron el diseño y la implementación de un sistema de contabilidad de gestión en un municipio de la provincia de Santa Fe. Los autores describen una estructura de centros de costos de servicios finales e intermedios, incorporan criterios propios para las amortizaciones y demás costos no erogables que la contabilidad presupuestaria ignora, y proponen niveles sucesivos de evitabilidad —costos variables, fijos directos, indirectos sectoriales e indirectos generales— como base tanto para las decisiones de tercerización como para la fijación de las tasas. Destacan, asimismo, dos condiciones que la experiencia confirmó

como decisivas: el aval político de los niveles superiores y la realización de pruebas piloto antes de extender el sistema al conjunto del municipio.

Siguiendo esa misma línea, Baldini y Casari (2015) subrayan que la mayoría de los municipios en Argentina se encuentran limitados a una visión financiera de la gestión, lo que impide valorar adecuadamente la productividad de sus servicios y dificulta la comparación entre jurisdicciones. Estos autores remarcan que la incorporación de técnicas de contabilidad de gestión y de costos no implica una ruptura con el sistema vigente, sino una evolución necesaria hacia modelos de control que integren planificación, ejecución y evaluación.

Desde una mirada más amplia, Cartier (s.f.) propone comprender los costos en el sector público desde la economía de la producción. Esto implica visualizar al municipio como un macroproceso de generación de servicios, en el cual los costos constituyen la traducción monetaria de los recursos utilizados para satisfacer necesidades colectivas. Así, medir el costo por consulta médica en un centro de salud o el costo por metro cuadrado de espacio verde mantenido permite no solo planificar mejor, sino también comunicar con claridad a la ciudadanía el valor de los servicios prestados.

En conjunto, estos antecedentes muestran una línea de evolución que parte de la crítica al enfoque exclusivamente financiero, avanza en la conceptualización de los costos como complemento del presupuesto y se proyecta hacia modelos de gestión basados en resultados. El presente trabajo se inscribe en esta línea, pero propone un aporte específico: un conjunto de lineamientos metodológicos progresivos para municipios, que reconocen la diversidad institucional y buscan brindar herramientas prácticas para implementar sistemas de costos de manera gradual y adaptable.

3. La importancia de los costos en la gestión municipal

La primera pregunta que nos debemos responder si nuestro objetivo es implementar costos en un municipio es qué utilidad tienen los mismos en el contexto de la gestión municipal.

Dentro de los objetivos que tienen los costos en un ente municipal, podemos mencionar:

- Evaluar eficiencia y eficacia mediante indicadores físico–económicos, que permitan comparar períodos, áreas operativas y alternativas de gestión.
- Fortalecer la toma de decisiones estratégicas y operativas, aportando información para elegir entre gestión directa o concesionada, tercerizar servicios, renovar equipamiento o reorganizar estructuras.
- Transparentar la relación fiscal con los vecinos, estableciendo correspondencia entre tasas y costos de los servicios para legitimar el financiamiento municipal.
- Optimizar la asignación de recursos, identificando áreas críticas, costos evitables y oportunidades de ahorro o reasignación.
- Facilitar el benchmarking interno y externo, posibilitando la comparación de desempeño entre áreas municipales y entre distintos municipios de características semejantes.
- Integrar la información de costos con el presupuesto por programas, el sistema de administración financiera (el RAFAM en los municipios de la provincia de Buenos Aires) y los tableros de control, consolidando un ciclo de gestión por resultados: planificar → presupuestar → ejecutar → medir costos y desempeño → corregir.

Todo esto llevaría a desarrollar en un municipio lo que denominamos “cultura del costo” (Biset y Di Renzo, 2019), en donde todos estos objetivos se hagan tangibles y aporten un real valor a la gestión municipal.

Además, la información de costos cumple un rol clave en la legitimidad fiscal de los gobiernos locales. Cuando los contribuyentes perciben que las tasas y contribuciones guardan relación con el costo real de los servicios que reciben, aumenta la predisposición al pago, mejorando la cobrabilidad, y se fortalece la confianza en la gestión municipal (Biset y Di Renzo, 2019). De este modo, los sistemas de costos no solo aportan a la eficiencia administrativa, sino que también contribuyen a consolidar el vínculo entre el Estado local y la comunidad.

Desde otra perspectiva, existe, además, una dimensión jurídica que convierte a la información de costos en una necesidad insoslayable: la validación del cobro de las tasas municipales. A diferencia del impuesto, la tasa es un tributo vinculado: su hecho imponible se configura con la prestación de un servicio por parte del municipio. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha delineado con precisión los requisitos de validez de este tributo: la prestación debe ser concreta, efectiva e individualizada (CSJN, “Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán”, 1989; “Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba”, 2009), y su cuantía debe guardar una razonable proporcionalidad con el costo global del servicio que retribuye, pudiendo considerarse asimismo la capacidad contributiva del obligado (CSJN, “Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Quilmes”, 2021).

La jurisprudencia ha precisado, asimismo, el alcance del costo computable. Ya en 1959, en la causa “Goñi”, el voto del Dr. Llambías sostuvo que el costo de un servicio público no puede medirse por las cifras que en el presupuesto ocupa la oficina respectiva: el costo del servicio “no es sólo el costo de la dependencia municipal que lo presta; es el costo de esa dependencia más el de una parte proporcional (...) calculada en el monto de los gastos generales que determina la existencia misma de la municipalidad” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala A, “Goñi, J. c/ Municipalidad de la Capital”, 1959). Resulta notable la sintonía de estos criterios, formulados desde el campo jurídico, con el tratamiento técnico de los costos indirectos y estructurales que desarrolla la disciplina: los tribunales convalidan que el costo del servicio incluya una porción de los costos de la estructura municipal, siempre que su distribución responda a criterios fundados.

La consecuencia práctica de esta doctrina es directa: un municipio que desconoce el costo de sus servicios difícilmente pueda sustentar la cuantía de sus tasas frente a una impugnación administrativa o judicial. La determinación del costo global del servicio deja de ser, entonces, una herramienta interna de gestión para convertirse en el fundamento técnico de la política tributaria local: es la información que permite acreditar la razonable equivalencia entre lo que se cobra y lo que cuesta prestar el servicio, dimensionar la brecha de cobertura y fundar técnicamente las ordenanzas fiscal e impositiva.

Lejos de tratarse de una discusión teórica, el control judicial de esta proporcionalidad es una realidad actual y creciente. En la causa “Cornejo c/ Municipalidad de Daireaux” (Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen, sentencia del 20 de marzo de 2026), referida a la tasa por conservación, reparación y mejorado de la red vial, el tribunal no se limitó a verificar la existencia de la prestación: analizó cuantitativamente la relación entre la recaudación del tributo y los gastos devengados vinculados al servicio, y declaró la ilegitimidad de la porción de la tasa que configuraba una desproporción irrazonable. El mensaje para las administraciones locales es

contundente: los jueces auditan los números. Frente a una demanda, el municipio que cuenta con un sistema de costos dispone de la prueba técnica necesaria para acreditar la razonabilidad de sus tasas; el que no lo tiene queda, sencillamente, sin defensa. La información de costos adquiere así una importancia estratégica que trasciende la gestión: constituye una condición de sustentabilidad jurídica del financiamiento municipal, en un contexto en el que la discusión sobre las tasas ocupa un lugar central en la agenda de los gobiernos locales.

En esta línea, Baldini y Casari (2015) destacan la importancia de comparar los costos de las distintas actividades municipales con las recaudaciones obtenidas por los tributos que las financian, a efectos de evaluar si estos últimos cubren o no a aquéllas, y desarrollan casos prácticos de costeo de tasas. Este análisis se retoma en la metodología propuesta, a través de la comparación con los ingresos asociados, y en la aplicación ilustrativa del presente trabajo.

4. El punto de partida: el presupuesto por programas en el marco del RAFAM

El título de este trabajo propone un tránsito, y para recorrerlo corresponde precisar desde dónde se parte. En los municipios de la provincia de Buenos Aires, ese punto de partida está claramente definido: la Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (RAFAM), aprobada por el Decreto provincial 2980/00 y de aplicación general desde el ejercicio 2001, estructuró la gestión financiera municipal en nueve sistemas, entre los cuales el Sistema de Presupuesto constituye uno de los módulos claves (Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, 2014).

La técnica presupuestaria adoptada es la del presupuesto por programas, concebida como la más adecuada para demostrar el cumplimiento de políticas, planes de acción y producción de bienes y servicios de las entidades públicas. La metodología define categorías programáticas (programas, proyectos, actividades y obras) que guardan entre sí relaciones de jerarquía, y clasifica la producción en terminal, aquella que trasciende el ámbito municipal para satisfacer necesidades de la comunidad, e intermedia, la que resulta indispensable para hacer posible la producción terminal, como el apoyo administrativo o la capacitación del personal. La formulación exige, además, definir metas físicas con unidades de medida claras de los bienes y servicios a producir, medir su cumplimiento durante la ejecución y analizar los desvíos resultantes.

Este diseño no es neutro en relación con los costos; por el contrario, los preanuncia. Entre los objetivos explícitos del sistema, el propio manual señala que la técnica procura que la producción del sector público municipal se exprese en actividades físico-financieras “de manera tal que sea posible la identificación de los insumos y centros de costos que concurren en el proceso de producción”, de modo de hacer factible la elaboración de “indicadores de costos, productividad y rendimientos” (Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires, 2014). Es decir, el marco normativo bonaerense contiene, desde su origen, la vocación de avanzar hacia la información de costos.

Sin embargo, esa vocación no se concreta por la sola aplicación de la técnica presupuestaria. El presupuesto por programas asigna créditos y registra su ejecución por categoría programática y por objeto del gasto, pero no mide consumos de factores por objeto de costo. La lógica presupuestaria responde a la pregunta de cuánto se autorizó y cuánto se ejecutó en cada programa; la lógica del costo responde cuánto se consumió de cada factor para obtener cada unidad de producto. La primera es condición necesaria y un excelente punto de partida: la estructura programática y las

metas físicas del RAFAM son los cimientos sobre los que este trabajo propone construir. La segunda requiere los ajustes y procesamientos que se desarrollan a continuación.

Conviene advertir, además, que la existencia de un programa presupuestario no garantiza que en él se encuentre todo el costo del servicio. Parte de los factores que la prestación consume suele estar registrada en otras categorías programáticas: es el caso de los talleres, depósitos y demás servicios internos que atienden simultáneamente a varias áreas, y también de erogaciones que, correspondiendo al servicio, se imputan a programas genéricos de conducción y administración de la jurisdicción, cuando estos deberían contener únicamente aquello que no resulta imputable en forma directa a los programas sustantivos. De allí que la calidad de la información de costos dependa, en primer término, de la calidad con que la propia estructura programática haya sido formulada. Un presupuesto por programas elaborado a conciencia, con aperturas que reflejen efectivamente la producción del municipio y con imputaciones rigurosas, resuelve buena parte del problema antes de que comience el trabajo de costeo; uno formulado de manera rutinaria obliga a reconstruir extracontablemente aquello que la estructura debió haber ordenado.

En esta misma línea, señalamos (Biset y Di Renzo, 2019) que el diseño del sistema responde al objetivo del control presupuestario y resulta insuficiente para la toma de decisiones y la evaluación de la eficiencia de la gestión, planteando como alternativas el desarrollo de un módulo de costos dentro del propio sistema o la implementación de procesamientos paralelos por parte de los municipios.

5. De la ejecución presupuestaria al costo de los servicios municipales

En la teoría del presupuesto público, la ejecución del gasto se define como el proceso mediante el cual se materializan las autorizaciones previstas en la ley de presupuesto. Este proceso transita distintas etapas: preventivo, compromiso, devengado y pagado. En este marco, el devengado se considera el momento clave de la ejecución presupuestaria, al reflejar el nacimiento de la obligación de pago por parte del Estado.

Sin embargo, la ejecución presupuestaria no equivale al costo de un servicio público. El devengado registra el gasto financiero en el momento en que se contrae la obligación, pero no representa necesariamente el consumo de recursos vinculados con la prestación del servicio.

En el caso del inciso de gasto en personal, el devengado incluye sueldos y cargas sociales, pero no refleja adecuadamente la incidencia del sueldo anual complementario, las vacaciones proporcionales y otras cargas sociales. De todas maneras, mediante un manejo extracontable de la información, no presenta grandes dificultades realizar las adecuaciones necesarias de este factor para que refleje correctamente el costo a considerar en un período determinado.

En los bienes de consumo, se registran las compras realizadas, que no siempre coinciden con lo efectivamente consumido en el período (ej.: combustible adquirido vs. combustible utilizado). Lo mismo pasa con el inciso correspondiente a los servicios no personales, aunque en este caso, si se realiza una correcta contabilización del devengado, ese devengado resulta representativo de la prestación efectiva del servicio y, por lo tanto, de su costo.

En los bienes de uso, el devengado incorpora la adquisición de activos (camiones, maquinaria, edificios, la construcción de obras tanto del dominio público como

privado), mientras que el costo requiere considerar la depreciación o amortización del bien de uso y su vinculación con la prestación del servicio.

Por lo tanto, la ejecución presupuestaria mide el gasto devengado, independientemente de las otras etapas, mientras que el costo busca captar el sacrificio de factores. Esta diferencia es clave para comprender por qué el presupuesto, aun siendo imprescindible como herramienta de control legal y financiero, resulta insuficiente para la gestión de los costos.

Esta insuficiencia tiene una explicación teórica precisa. La Teoría General del Costo reconoce en todo costo dos componentes: uno físico, dado por la cantidad de factor sacrificada para obtener el objetivo, y uno monetario, dado por el precio o valor unitario de ese factor. La ejecución presupuestaria expresa únicamente el producto ya consolidado de ambos y, en el mejor de los casos, permite reconstruir el componente monetario, pero no capta el componente físico: no informa cuántos litros de combustible se consumieron, cuántas horas-hombre se aplicaron ni cuántos kilómetros recorrió la flota. Y es precisamente el componente físico el que habilita la evaluación de la eficiencia, porque la vinculación entre factores y objetivos es, antes que monetaria, una relación física.

Estas diferencias entre el gasto devengado y el costo de los servicios no constituyen una mera disquisición técnica: su magnitud puede alterar significativamente las decisiones que se adopten sobre la base de una u otra información. Su cuantificación se desarrolla en la aplicación ilustrativa que se presenta más adelante, tomando como caso el servicio de recolección de residuos domiciliarios.

6. Metodología para la implementación de sistemas de costos municipales

La propuesta metodológica se estructura en una secuencia de pasos que permiten construir información de costos relevante y aplicable en el ámbito municipal. Los principales son:

1. **Identificación de los productos o servicios municipales:** Definir qué se desea costear (por ejemplo: recolección de residuos, pavimentación, alumbrado, atención primaria de la salud).
2. **Mapeo de procesos y actividades:** Releva la secuencia productiva de cada servicio, identificando actividades principales y de apoyo, responsables y recursos involucrados. Este paso asegura la coherencia entre factores consumidos y resultados obtenidos, en línea con la teoría general del costo.
3. **Determinación y acumulación de recursos consumidos:** Imputar a los centros de costos correspondientes el costo de personal, bienes de consumo, bienes de uso, servicios contratados, etc., diferenciando compras (presupuesto) de consumos efectivos (costos).
4. **Definición de bases de distribución:** Establecer criterios lógicos para repartir los costos de apoyo o indirectos a los centros principales.
5. **Cálculo de costos totales y unitarios:** Transformar los consumos acumulados en indicadores comparables, expresados como costo total y costo por unidad de obra o servicio (ejemplo: costo por cuadra pavimentada, costo por tonelada recolectada, costo por consulta médica).
6. **Comparación con los ingresos asociados:** Relacionar los costos de los servicios con las tasas, contribuciones o transferencias que los financian, para medir sostenibilidad y brechas de cobertura.

7. **Integración en tableros de gestión:** Incorporar los costos unitarios y las metas físicas a tableros de control que permitan monitorear los principios de economía, eficiencia y eficacia en forma periódica y transparente.

El enfoque adoptado se basa en la idea de progresividad institucional, entendiendo que no todos los gobiernos locales cuentan con la misma infraestructura de información ni con el mismo grado de desarrollo administrativo. Por lo tanto, se plantea un modelo flexible que pueda implementarse por etapas.

6.1. Identificación de productos municipales

El primer paso consiste en definir qué se va a costear, el objeto de costo. En los municipios, los “productos” son los servicios públicos que recibe el ciudadano: servicio de recolección medido por ejemplo en toneladas de residuos recolectados, mantenimiento de caminos rurales medidos en kilómetros de caminos mantenidos en un determinado período, servicios de los sistemas sanitarios medidos por ejemplo, en consultas médicas en centros de salud, espacios verdes conservados, entre otros. Esta definición es central porque permite identificar el servicio a costear, fijar la unidad de medida del costo y orientar el sistema hacia los usuarios de la información.

6.2. Estructuración en centros de costos

Una vez definidos los productos, se deben identificar los centros de costos, a los cuales asignaremos el costo de los factores. Estos centros de costos se pueden clasificar en:

- **Centros de Costos operativos**, directamente vinculados a la prestación de servicios (ej. cuadrillas de barrido, corralón de obras, servicio de recolección de residuos).
- **Centros de Costos de apoyo**, que no producen servicios finales, pero son indispensables para el funcionamiento del municipio (ej. administración, talleres de mantenimiento, entre otros).

La metodología exige acumular todos los costos en los centros correspondientes y, posteriormente, distribuir los de apoyo hacia los operativos con criterios lógicos y razonables.

Este esquema tradicional de asignación y distribución de costos se enmarca en la idea de la técnica del mapa de localizaciones. Otra opción puede ser la aplicación del Costeo Basado en Actividades (ABC), que, más allá de ser una técnica para la determinación de costos, aporta un valor agregado en la gestión de las actividades que lleva adelante el municipio para la prestación de sus servicios.

6.3. Mapeo de procesos y acumulación de recursos consumidos

Antes de acumular los consumos en los centros de costos, resulta indispensable mapear los procesos de prestación de cada servicio municipal, identificando actividades principales y de apoyo, responsables y recursos involucrados.

El mapeo de procesos permite reconstruir la secuencia productiva que vincula factores con objetivos, en línea con los postulados de la Teoría General del Costo, que concibe

al costo como toda vinculación válida entre un objetivo o resultado productivo y los factores considerados necesarios para su obtención (Cartier, 2017).

Una vez delimitadas las actividades, cada centro de costos debe registrar los consumos de recursos vinculados a su actividad:

- **Personal:** sueldos y cargas sociales.
- **Bienes de consumo:** combustible, insumos, repuestos.
- **Bienes de uso:** depreciación de vehículos, maquinarias, edificios.
- **Servicios contratados:** convenios con terceros, concesiones.
- **Costos indirectos:** administración, soporte, coordinación, entre otros.

Aquí aparece la diferencia clave con el presupuesto que hemos planteado: el devengado presupuestario registra, por ejemplo, las compras, mientras que el costo requiere medir los consumos (litros de gasoil consumidos frente a litros comprados).

6.4. Bases de distribución

Los costos de apoyo se asignan a los centros operativos mediante bases de distribución objetivas. Ejemplos:

- Horas-hombre trabajadas: para distribuir servicios de administración.
- Kilómetros recorridos: para asignar consumo de combustible entre distintas áreas.
- Horas-máquina: para repartir costos de taller y mantenimiento de equipos.
- Metros cuadrados: para distribuir servicios de limpieza o energía en edificios municipales.

Este paso asegura que cada servicio cargue proporcionalmente con los costos que efectivamente demanda.

6.5. Cálculo de costos unitarios

Una vez acumulados y distribuidos los costos, se determina el costo total del servicio y luego el costo unitario, dividiendo por la cantidad de unidades producidas o variable física de los servicios prestados. Este cálculo habilita comparaciones en el tiempo, entre distintas áreas o incluso con otros municipios de características similares.

Un punto importante, y que tiene relación con lo planteado, es la definición de metas físicas que lleva consigo la formulación presupuestaria, y que, en el caso de los municipios de la provincia de Buenos Aires, es obligación definirlas y establecerlas al momento de formular el presupuesto, medir su cuantía real durante su ejecución, y luego establecer y justificar los desvíos que se pueden llegar a presentar. Estas metas físicas coinciden, en muchos casos, con la unidad de medida, o unidad de obra del servicio prestado utilizada para determinar el nivel de actividad y por lo tanto el costo unitario de dicho servicio.

6.6. Modelos y técnicas de costeo aplicables

Como en cualquier actividad productiva o de prestación de servicios, resultan aplicables los distintos modelos de costeo que reconoce la Teoría General del Costo. Estos no constituyen una enumeración de alternativas independientes, sino el

resultado de combinar dos criterios de necesidad. El criterio cualitativo define qué factores se consideran necesarios para obtener el objetivo: si solo aquellos sensibles a la cuantía de los objetivos, se está ante un modelo variable; si se incluyen todos, cualquiera sea su comportamiento, ante un modelo completo. El criterio cuantitativo define qué cuantía de factor se considera necesaria: la efectivamente utilizada, en el modelo resultante, o la que normalmente debió utilizarse, en el modelo normalizado. De la combinación de ambos criterios surgen los cuatro modelos básicos: completo resultante, completo normalizado, variable resultante y variable normalizado.

Cuestión distinta, que conviene no confundir con la anterior, es la del sistema de acumulación de los costos, que depende de la naturaleza de la prestación. Cuando el objetivo productivo es identificable y acotado en el tiempo, como una obra de pavimentación, corresponde acumular por órdenes de trabajo; cuando el servicio se presta en forma continua, como la recolección de residuos, la acumulación es periódica. Yardin y Demonte (2005) aplicaron ese mismo criterio en la experiencia que relevaron, acumulando por órdenes en los talleres y en el departamento de obras públicas, y en forma mensual en los restantes centros de servicios finales. Y distinta también es la cuestión de las técnicas de asignación de los costos indirectos, entre las que se cuentan el mapa de localizaciones o secciones homogéneas y el costeo basado en actividades.

En el caso de municipios que se encuentren en una etapa más avanzada en cuanto a sus sistemas de información, cuestiones técnicas y equipos de trabajo, y donde los costos indirectos incluso tengan un peso importante, el costeo basado en actividades puede ser la técnica de asignación más apropiada al momento de diseñar el sistema de costos.

Un caso aparte lo merecen los sistemas sanitarios municipales, que además de ser un servicio público, se constituyen en un servicio especial como las entidades prestadoras de servicios de salud, que incluyen no solo internación, servicios de cirugías, servicios de consultorios, atención primaria de la salud, salud mental, hospitales de niños, entre otros, y cuyo peso en el total del presupuesto consolidado municipal suele superar, en muchos de los casos, el 40%. Acá habrá que prestar especial atención a las cuestiones particulares de los sistemas de costos en los servicios de salud, más allá de las cuestiones que venimos mencionando.

La elección dentro de cada uno de estos planos dependerá del nivel de madurez del municipio, siempre partiendo de un enfoque simple y escalable. Y dependerá, sobre todo, del objetivo de análisis: desde la perspectiva de la Teoría General del Costo el costo es un concepto relativo antes que absoluto, de modo que los distintos modelos y técnicas no se excluyen entre sí sino que se complementan, y cada uno resulta útil para una finalidad determinada.

6.7. Importancia de la normalización y el control de gestión

El sistema de costos debe incorporar costos normalizados que sirvan como referencia de eficiencia. Así, es posible comparar los costos resultantes con los normalizados y detectar desvíos, analizarlos, identificar responsables y tomar las decisiones más adecuadas. Este control de gestión permite a la administración explicar diferencias, mejorar procesos y comunicar resultados a la ciudadanía. En este marco, una herramienta importante la constituye el análisis de la economía, eficiencia y eficacia.

6.8. Principios de economía, eficiencia y eficacia

La gestión de costos en el ámbito municipal debe analizarse en el marco de los principios rectores que orientan el control de la hacienda pública: economía, eficiencia y eficacia (Rodríguez, 2006). Estos conceptos permiten evaluar la gestión desde distintas ópticas complementarias y resultan esenciales para valorar cómo se administran los recursos y qué resultados se obtienen en la prestación de los servicios públicos.

- **Economía:** se refiere a la capacidad de adquirir los recursos necesarios en la cantidad, calidad y oportunidad adecuadas, procurando minimizar el gasto sin sacrificar la calidad mínima requerida. Una gestión económica es aquella que administra con prudencia, asegurando que cada peso invertido responda a una necesidad real.
- **Eficiencia:** mide la relación insumo–producto, es decir, la capacidad de transformar recursos en bienes y servicios de la manera más productiva posible. La eficiencia se logra cuando el municipio presta más y mejores servicios utilizando los mismos recursos o menos, evitando ociosidades y desaprovechamientos.
- **Eficacia:** evalúa el grado de cumplimiento de los objetivos planificados. La pregunta clave es si las metas definidas se alcanzaron o no. No importa tanto cómo se llegó, sino si se concretaron los resultados comprometidos en el presupuesto o en los planes de gestión.

A modo ilustrativo, puede pensarse en un proyecto de pavimentación de diez cuadras con un presupuesto aprobado de \$800 millones, es decir, \$80 millones por cuadra. Al finalizar la ejecución, el municipio gastó \$720 millones, pero solo logró pavimentar cinco cuadras. Desde la óptica de la economía, la gestión parecería favorable, ya que se utilizó menos dinero del previsto. Sin embargo, en términos de eficiencia, el costo unitario por cuadra pasó de los \$80 millones planificados a \$144 millones reales, mostrando un uso menos productivo de los recursos. En cuanto a la eficacia, la meta no se cumplió, dado que se alcanzó solo la mitad de lo previsto.

Este ejemplo evidencia cómo la aplicación conjunta de los principios permite obtener una visión integral de la gestión: no basta con gastar menos, sino que es necesario analizar la productividad y el cumplimiento de metas. La información de costos constituye el insumo indispensable para poder medir estas dimensiones y orientar decisiones hacia una administración municipal más transparente, responsable y orientada a resultados.

Este tipo de análisis solo resulta posible si previamente se ha transitado el proceso metodológico de identificación de productos, mapeo de procesos, acumulación de consumos y cálculo de costos unitarios, lo que demuestra la importancia de integrar los principios de gestión con la información de costos. De esta forma, los principios se transforman en parámetros operativos que pueden medirse y compararse periódicamente en tableros de gestión.

6.9. Integración con presupuesto y tableros de control

La información de costos debe integrarse al presupuesto por programas, de modo de vincular insumos y productos con los objetivos de política pública. Esa integración opera en dos sentidos. Hacia atrás, permite leer la ejecución en términos de sacrificio real de factores y no solo de crédito comprometido, incorporando al análisis los ajustes

que el devengado no contempla. Hacia adelante, convierte al costo en insumo de la formulación: el crédito de cada categoría programática puede estimarse a partir del costo del nivel de actividad previsto, en lugar de reproducir las cifras del ejercicio anterior corregidas por inflación. El presupuesto conserva así su carácter preventivo y orientador, pero apoyado sobre una base técnica verificable.

Los resultados del sistema deben plasmarse en tableros de control con distintos niveles de agregación según el destinatario: indicadores sintéticos para las autoridades políticas, aperturas por centro de costos y por unidad de obra para los responsables operativos, e información agregada y comprensible para la ciudadanía. El tablero es lo que permite trazar la cadena insumo–proceso–producto–resultado y sostener la lectura de la gestión a lo largo del tiempo, evitando que la determinación de costos quede reducida a un ejercicio aislado.

7. Un modelo de implementación progresiva por etapas

La progresividad enunciada a lo largo del presente trabajo requiere ser traducida en un camino concreto. A tal efecto, se propone un modelo de implementación en cuatro etapas, en el cual cada municipio puede ingresar y avanzar según su grado de madurez institucional, la calidad de sus sistemas de información y los recursos humanos con los que cuenta. Las etapas no constituyen compartimentos estancos: definen una secuencia lógica de construcción de capacidades, en la que cada avance aprovecha y consolida los logros de la etapa anterior.

Etapla 1: costeo directo de servicios prioritarios. El punto de partida consiste en seleccionar un número reducido de servicios de alta visibilidad y peso presupuestario (por ejemplo, la recolección de residuos, el alumbrado público o el mantenimiento vial) y determinar sus costos directos, es decir, aquellos factores que pueden vincularse de manera clara, precisa e inequívoca con el servicio. En esta etapa no se aborda aún la problemática de los costos indirectos: el objetivo es lograr, en plazos cortos, información confiable que demuestre la utilidad del sistema y comience a construir la cultura del costo.

Buena parte de la información necesaria proviene de la propia ejecución presupuestaria, que debe completarse en forma extracontable en tres aspectos fundamentales. El primero se refiere al costo del personal, que se determina aplicando sobre la liquidación un índice de cargas sociales. Esta técnica incorpora las cargas sociales inmediatas y distribuye de manera uniforme las mediatas —el sueldo anual complementario, las vacaciones y demás ausencias pagas—, de modo que el costo del factor trabajo pueda calcularse con razonable precisión en cualquier período. Este ajuste resulta decisivo si se considera que el personal representa, según el servicio de que se trate, entre el cincuenta y el setenta por ciento de la estructura de costos municipal: resuelto el costo del personal, se ha resuelto la mayor parte del problema. El segundo ajuste corresponde a los bienes de consumo, donde debe reemplazarse el devengado por compras por el consumo efectivo del período. El tercero incorpora la amortización de los bienes de uso afectados al servicio, concepto ausente en la ejecución presupuestaria.

Etapla 2: centros de costos y tratamiento de los costos indirectos. Consolidada la primera etapa, corresponde construir el mapa de centros de costos del municipio, distinguiendo los centros operativos o finales, cuyo resultado productivo llega en forma directa al ciudadano; los centros de apoyo, necesarios para la prestación aunque sin contacto directo con el vecino, como los talleres de mantenimiento; y los centros estructurales, asociados a la conducción superior de cada jurisdicción. Definido el

mapa, se establecen las bases de distribución que permiten asignar los costos de apoyo y estructurales a los centros operativos. En esta etapa se incorpora también la elección del sistema de acumulación según la naturaleza de cada prestación: costeo periódico para los servicios continuos, y costeo por órdenes para las obras y trabajos puntuales.

Etapas 3: normalización, metas físicas y control de gestión. La tercera etapa incorpora los costos normalizados como parámetro de eficiencia. Normalizar implica construir la “receta” del servicio: definir, junto a quienes conocen la operación, qué factores se requieren, en qué cantidades y para qué nivel de actividad. El costo normalizado, contrastado con el resultante, permite determinar desvíos, analizarlos, identificar responsables y adoptar decisiones correctivas. En los municipios de la provincia de Buenos Aires esta etapa encuentra un punto de apoyo natural en las metas físicas que el presupuesto por programas obliga a definir en la formulación, medir durante la ejecución y justificar en sus desvíos: esas metas coinciden, en la mayoría de los casos, con la unidad de obra elegida para el cálculo del costo unitario. Adicionalmente, la normalización realimenta la formulación presupuestaria: el crédito de cada programa puede estimarse como el producto del costo normalizado por el nivel de actividad previsto, reduciendo la subestimación del gasto que caracteriza a los presupuestos contruados sobre cifras históricas. Los resultados se integran en tableros de control con indicadores de economía, eficiencia y eficacia.

Etapas 4: integración plena y técnicas avanzadas. La última etapa corresponde a los municipios que han alcanzado un grado de madurez que les permite institucionalizar el sistema. Comprende la aplicación de técnicas de costeo que requieren, al menos en una primera etapa, un mayor esfuerzo y complejidad en su implementación, como el Costeo Basado en Actividades en las áreas donde los costos indirectos adquieren un peso significativo; el análisis sistemático de la relación entre el costo de cada servicio y la tasa que lo financia; el benchmarking con municipios de características semejantes; y la incorporación del procesamiento de costos a los sistemas de información integrados, superando el tratamiento extracontable propio de las etapas iniciales. En este estadio, la información de costos deja de ser un ejercicio técnico para convertirse en un componente permanente del ciclo de planificación, ejecución y evaluación de la gestión.

El siguiente cuadro sintetiza el modelo propuesto:

Etapas	Alcance	Requerimientos de información	Productos
1. Costeo directo	Costos directos de servicios prioritarios	Ejecución presupuestaria; liquidación de haberes; consumos y bienes de uso afectados	Costos periódicos directos y costos unitarios preliminares
2. Centros de costos	Costo completo de los servicios	Mapa de centros; bases de distribución; órdenes de trabajo	Costo total y unitario por servicio
3. Normalización	Control de gestión y presupuestación	Costos normalizados; metas físicas; datos físicos sistematizados	Análisis de desvíos; tableros de control; presupuesto realimentado

4. Integración	Institucionalización del sistema	Sistemas de información integrados; equipos capacitados	Costeo ABC; análisis costo-tasa; benchmarking
----------------	----------------------------------	---	---

Cuadro 1. Síntesis del modelo de implementación progresiva. Elaboración propia.

Cada municipio, cualquiera sea su envergadura, puede iniciar este recorrido. Lo relevante no es el punto de partida, sino la decisión de comenzar por lo simple y sostener el proceso en el tiempo.

8. Aplicación ilustrativa: el costo del servicio de recolección de residuos

Con el propósito de ilustrar la propuesta metodológica, se desarrolla a continuación su aplicación al servicio de recolección de residuos domiciliarios, una de las prestaciones de mayor visibilidad y de significativo peso presupuestario en cualquier gobierno local. Los valores utilizados son hipotéticos, aunque representativos de órdenes de magnitud habituales, y corresponden a un período mensual. El ejercicio se sitúa deliberadamente en las dos primeras etapas del modelo propuesto, que es donde se encuentra la mayoría de los municipios que deciden iniciar este camino.

8.1. Definición del objeto de costo y de la unidad de medida

El primer paso es definir con precisión el objeto de costo: en este caso, el servicio de recolección domiciliar de residuos, excluyendo la disposición final, que en el municipio del ejemplo se encuentra tercerizada y constituye, por lo tanto, un objeto de costo distinto, con su propio análisis. Esta decisión de alcance no es menor: puede optarse por un costeo punta a punta, que integre recolección, transferencia y disposición final, o por un costeo sectorizado que respete las distintas modalidades de gestión de cada tramo del proceso.

Definido el objeto, corresponde elegir la unidad de medida. La práctica habitual es expresar el costo por tonelada recolectada, y así se hará en este ejercicio. Sin embargo, cabe una reflexión propia de la disciplina: la tonelada no es necesariamente el principal factor de devengamiento del costo. Otro factor de influencia, que explica buena parte del sacrificio de recursos, es el recorrido, es decir, los kilómetros que la flota debe transitar para cubrir el ejido urbano, con relativa independencia del peso recolectado. Por ello, el costo por kilómetro recorrido, o un índice combinado tonelada-kilómetro, constituyen indicadores complementarios de gran valor para la gestión.

8.2. Mapeo del proceso y centros de costos involucrados

El relevamiento del proceso, efectuado junto a los responsables operativos, permite identificar los centros de costos involucrados: el área de recolección, como centro operativo cuyo producto llega directamente al vecino; el taller municipal de mantenimiento, centro de apoyo que atiende a la flota de todos los servicios y que acumula sus costos por órdenes de trabajo; y la estructura de la secretaría de la que depende el servicio, como centro estructural. La propia estructura programática facilita esta identificación: el servicio suele constituir un programa dentro de la jurisdicción de servicios públicos, mientras que el tratamiento y la disposición final de los residuos configuran un programa distinto, lo que confirma la pertinencia de tratarlos como objetos de costo separados. Las metas físicas definidas en la formulación

presupuestaria del programa (toneladas a recolectar en el período) proporcionan la variable de nivel de actividad necesaria para el cálculo del costo unitario.

8.3. El costo del período y el devengado presupuestario

El costo del período se determina a partir de los factores que el proceso consume. La ejecución presupuestaria constituye, para ello, una fuente de información de primer orden, aunque su aptitud para expresar ese consumo varía según el factor de que se trate. El siguiente cuadro compara, para el mismo servicio y el mismo período, lo que informa la ejecución del programa y el costo determinado con criterio de sacrificio de factores.

Factor	Devengado presupuestario	Costo del período	Diferencia
Personal (retribuciones, complementos y contribuciones patronales)	330	356	+26
Combustibles y lubricantes	36	32	-4
Repuestos, cubiertas y vestuario	12	10	-2
Mantenimiento y reparación de la flota	4	12	+8
Amortización de la flota	-	22	+22
Costos indirectos distribuidos	-	78	+78
Total	382	510	+128

Cuadro 2. Ejecución presupuestaria y costo del período del servicio de recolección. Valores mensuales en millones de pesos. Los importes son ilustrativos; su composición responde a la estructura habitual que presenta la ejecución de un programa de esta naturaleza. Elaboración propia.

La comparación muestra que la información presupuestaria admite tres tratamientos distintos. Hay factores en los que resulta directamente aprovechable: un servicio contratado a terceros, correctamente devengado, coincide con la prestación efectivamente recibida y su importe puede tomarse sin mayor elaboración. Hay otros en los que resulta parcialmente aprovechable y debe completarse con información extrapresupuestaria: la liquidación de haberes requiere la aplicación del índice de cargas sociales, y las compras de bienes de consumo deben convertirse en consumos del período mediante los movimientos de almacén. Y hay un tercer grupo en el que la información presupuestaria carece prácticamente de utilidad, de modo que el costo debe determinarse íntegramente por fuera de ella: la amortización de la flota, que no tiene registro presupuestario alguno; el mantenimiento realizado por el taller municipal, que se acumula en otra categoría programática y llega al servicio a través de las órdenes de trabajo; y los costos indirectos, que deben distribuirse desde los centros de apoyo y estructurales.

El resultado es elocuente: \$382 millones de devengado frente a \$510 millones de costo, una diferencia del orden de la cuarta parte. No se trata de un error de registro. El presupuesto cumple acabadamente su función, que es autorizar y controlar la aplicación de los fondos públicos, pero no fue concebido para medir el sacrificio de factores, y de allí que su lectura directa como costo conduzca a conclusiones equivocadas.

Un efecto de sentido inverso se verifica en la adquisición de bienes de uso. Si en el mes analizado el municipio hubiera incorporado un camión recolector, el devengado presupuestario registraría la totalidad del precio de adquisición, mientras que el costo del período solo debe absorber la amortización correspondiente. Tomar la ejecución presupuestaria como medida del costo castigaría entonces al período de la compra con un cargo que no guarda relación con el consumo del factor, y subestimaría el costo de todos los períodos siguientes, en los que el bien continúa prestando servicio sin generar registro presupuestario alguno. Esta distorsión, además de afectar el costo unitario del mes, compromete cualquier comparación intertemporal y la fijación de la tasa que retribuye el servicio.

8.4. Costo unitario e indicadores

Con 4.500 toneladas recolectadas en el mes, dato que surge de la medición de las metas físicas del programa, el costo unitario asciende a \$113.333 por tonelada. Si el cálculo se hubiera efectuado directamente sobre el devengado presupuestario, el resultado habría sido de \$84.889 por tonelada: una subestimación del orden del veinticinco por ciento que, trasladada a la fijación de la tasa retributiva o a la formulación del presupuesto siguiente, perpetúa el desfinanciamiento del servicio. El costo unitario habilita, además, la comparación en el tiempo, entre zonas de recolección y con municipios de características semejantes; y su contraste con la recaudación de la tasa correspondiente permite medir el grado de cobertura del servicio y explicar ante la comunidad el porqué de su cuantía.

8.5. El comportamiento de los costos y su relevancia para la decisión

La clasificación de los costos del servicio agrega valor decisional al cálculo. El combustible es un costo variable respecto de los kilómetros recorridos y directo: si se reduce la frecuencia de los recorridos, su consumo disminuye en forma aproximadamente proporcional. El personal y la amortización de la flota son costos fijos directos: una reducción de la frecuencia no los modifica, razón por la cual el costo total del servicio no desciende en la misma proporción que el nivel de actividad y el costo unitario por tonelada, ante una caída de la actividad, incluso aumenta. Este comportamiento, elemental para la disciplina, suele resultar contraintuitivo para el decisor no especializado, y explica frustraciones frecuentes en los intentos de reducción del gasto.

El análisis de evitabilidad completa la lectura, y exige en el ámbito público una precisión que no puede omitirse. Frente a una eventual tercerización del servicio, los costos variables directos —combustible, insumos— resultan claramente evitables. No ocurre lo mismo con los costos fijos directos: la estabilidad del empleado público convierte al personal, en la mayoría de los casos, en un costo no evitable, ya que la supresión del servicio no extingue la relación de empleo sino que, a lo sumo, habilita la reasignación del agente a otra función; solo si esa reasignación evita una incorporación que de otro modo habría sido necesaria, el costo resulta efectivamente evitable. Ignorar esta particularidad conduce a sobreestimar el ahorro esperado de las

decisiones de tercerización o de cierre, y explica buena parte de las frustraciones registradas en experiencias de este tipo.

Finalmente, los indicadores del servicio se integran al tablero de control: el costo por tonelada y por kilómetro contra sus valores normalizados (eficiencia), el precio de adquisición de los factores contra los valores de mercado (economía) y el cumplimiento de las metas físicas del programa (eficacia). De este modo, el ejercicio ilustra el ciclo completo que este trabajo propone: de la ejecución presupuestaria al costo, del costo al indicador y del indicador a la decisión.

9. Desafíos para la implementación de sistemas de costos en municipios

La implementación de sistemas de costos en municipios enfrenta múltiples desafíos que deben ser considerados para que la propuesta sea viable y sostenible en el tiempo.

Un primer obstáculo lo constituye la disponibilidad y calidad de la información. En muchos municipios los datos sobre consumos físicos (toneladas recolectadas, kilómetros mantenidos, horas-hombre trabajadas) no se registran de manera sistemática, lo que dificulta vincularlos con los registros contables. La construcción de un sistema de costos exige, en consecuencia, avanzar en la estandarización y registro de indicadores de gestión.

Otro desafío es la resistencia institucional y cultural. La introducción de información de costos supone un cambio en la lógica de gestión: se pasa de controlar legalidad y ejecución financiera a medir eficiencia y resultados. Este giro puede generar tensiones tanto en las áreas técnicas como en los niveles políticos, ya que expone ineficiencias y obliga a rendir cuentas con mayor precisión.

La limitación de recursos humanos especializados es también un factor crítico. Muchos municipios carecen de equipos con formación específica en contabilidad de gestión, lo que requiere programas de capacitación y acompañamiento técnico para garantizar la implementación.

En paralelo, debe reconocerse la heterogeneidad institucional del sistema municipal argentino. Existen municipios con alta capacidad de gestión e infraestructura tecnológica, en condiciones de alcanzar las etapas más exigentes del modelo propuesto, mientras que otros solo pueden iniciar con experiencias básicas de costeo directo. De allí la importancia de plantear una estrategia de implementación progresiva y adaptable, que permita a cada municipio avanzar según sus posibilidades.

Finalmente, se debe destacar que la incorporación de sistemas de costos abre una oportunidad de fortalecimiento democrático. Contar con información clara sobre cuánto cuesta prestar un servicio público contribuye a legitimar las políticas fiscales, mejorar el diálogo con los contribuyentes y construir confianza en la gestión local. Sin embargo, para que este potencial se concrete es necesario superar las resistencias señaladas y asegurar continuidad política en el proceso.

A partir de experiencias concretas en distintos municipios, puede afirmarse que la principal dificultad no ha sido de orden técnico (ya que existen metodologías probadas y replicables) sino la falta de decisión política para sostener en el tiempo estos procesos de cambio, coincidiendo con lo que Yardin y Demonte (2005) señalaron

como condición del éxito de la experiencia que relevaron. La continuidad institucional y el compromiso de los decisores resultan, en definitiva, los factores críticos que determinan si un sistema de costos logra consolidarse o queda relegado a un intento aislado.

10. Conclusiones

El análisis realizado permite reafirmar que la incorporación de sistemas de información de costos en la gestión municipal no constituye un accesorio opcional, sino una necesidad para avanzar hacia modelos de administración más eficientes, transparentes y orientados a resultados. El título de este trabajo condensa ese tránsito: pasar del presupuesto, instrumento indispensable pero insuficiente, a un sistema de costos que lo complementa y potencia.

En primer lugar, los fundamentos conceptuales revisados mostraron que la distinción entre gasto y costo es esencial para superar las limitaciones del enfoque presupuestario tradicional. La aplicación ilustrativa desarrollada permitió cuantificar esa diferencia: el devengado presupuestario subvalúa el costo al omitir amortizaciones, cargas sociales e indirectos, y a la vez lo sobrevalúa al computar compras no consumidas, con una brecha que en el caso analizado alcanzó la cuarta parte del costo del servicio. Sin esta diferenciación, resulta imposible evaluar la eficiencia en el uso de los recursos públicos y la correspondencia entre tasas y servicios.

En segundo término, la revisión de antecedentes permitió constatar que existe una producción académica y técnica que ha señalado de manera consistente la importancia de contar con información de costos en el sector público. Este trabajo se inscribe en esa línea, pero aporta un enfoque metodológico que reconoce la diversidad institucional de los municipios y plantea una estrategia progresiva de implementación.

Esa progresividad quedó operacionalizada en un modelo de cuatro etapas: comenzar por el costeo directo de unos pocos servicios prioritarios, apoyado en ajustes extracontables simples como el índice de cargas sociales, las amortizaciones y la medición de consumos; avanzar hacia el mapa de centros de costos y el tratamiento de los costos indirectos; incorporar luego la normalización, articulada con las metas físicas del presupuesto por programas; y alcanzar, finalmente, la integración plena del sistema con técnicas avanzadas como el costeo basado en actividades. Cada municipio puede ingresar a este recorrido según su grado de madurez institucional, reduciendo el riesgo de frustración o abandono que conllevan los proyectos integrales concebidos de una sola vez.

Los desafíos identificados son significativos: limitaciones de información y de recursos humanos especializados, resistencias culturales y heterogeneidad institucional. Sin embargo, lejos de constituir barreras insalvables, deben ser entendidos como condiciones a gestionar mediante capacitación, estandarización de datos y acompañamiento técnico. La experiencia indica que la principal dificultad no es de orden técnico, sino que radica en la decisión política de sostener estos procesos en el tiempo.

Finalmente, el aporte de este trabajo radica en proponer un conjunto de lineamientos metodológicos adaptables que puedan servir de guía a los municipios argentinos interesados en fortalecer su gestión. El recorrido realizado permite fundar la importancia de la información de costos en una triple dimensión: para gestionar,

porque mejora la planificación, la eficiencia y la toma de decisiones sobre los servicios públicos; para legitimar, porque transparenta el uso de los recursos, explica la relación entre las tasas y los servicios que las retribuyen y fortalece el vínculo entre el Estado local y la ciudadanía; y para defender, porque constituye la prueba técnica de la razonable proporcionalidad entre el costo del servicio y la tasa que lo financia, que la jurisprudencia exige y que los municipios deben estar en condiciones de acreditar. Pocas herramientas de gestión reúnen, como esta, valor administrativo, valor democrático y valor jurídico al mismo tiempo.

Como desafío futuro, será necesario avanzar en experiencias reales de implementación que permitan contrastar y enriquecer el modelo de etapas y la metodología aquí propuestos, ajustándolos a la realidad concreta de los municipios y generando aprendizajes que puedan ser replicados en diversas jurisdicciones.

11. Bibliografía

- Baldini, R., y Casari, M. (2015). Gestión de entes municipales. En A. Yardin (Coord.), *Gestión de organizaciones del sector público* (pp. 133-168). Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Biset, C. A., y Di Renzo, D. O. (2019). Costos, materia pendiente en la gestión municipal. *RePro - Realidad Profesional*, (108). Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires.
- Calle, R., y Makón, M. (2014). *La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica*. Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP). <https://asip.org.ar/la-estimacion-de-costos-en-las-entidades-del-sector-publico-una-propuesta-metodologica/>
- Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil, Sala A (1959). *Goñi, J. c/ Municipalidad de la Capital*, sentencia del 18 de agosto de 1959.
- Cartier, E. N. (2017). *Apuntes para una teoría del costo*. Buenos Aires: Thomson Reuters - La Ley.
- Cartier, E. N. (s.f.). Teoría del costo en la gestión municipal. *RePro Digital - Realidad Profesional*. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires. https://reprodigital.com.ar/nota/42/teoria_del_costo_en_la_gestion_municipal
- Corte Suprema de Justicia de la Nación (1989). *Compañía Química S.A. c/ Municipalidad de Tucumán*, Fallos 312:1575.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación (2009). *Laboratorios Raffo S.A. c/ Municipalidad de Córdoba*, Fallos 332:1503.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación (2021). *Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Municipalidad de Quilmes*, sentencia del 2 de septiembre de 2021.
- Juzgado en lo Contencioso Administrativo N° 1 de Trenque Lauquen (2026). *Cornejo, Pedro José y otros c/ Municipalidad de Daireaux s/ pretensión anulatoria*, sentencia del 20 de marzo de 2026.
- Las Heras, J. M. (2008). *Estado eficiente: administración financiera gubernamental. Un enfoque sistémico* (2ª ed.). Buenos Aires: Osmar D. Buyatti.
- Makón, M. (2012). *Modelo de gestión para resultados y el rol de las Contadurías Generales en su instrumentación*. Ponencia presentada en el 27º Congreso Nacional de Contadurías Generales, Santa Fe, Argentina.
- Ministerio de Economía de la Provincia de Buenos Aires (2014). *Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal (RAFAM). Tomo I: Sistema de Presupuesto* (2ª ed.). La Plata: Autor.
- Provincia de Buenos Aires (2000). *Decreto N° 2980/00. Reforma de la Administración Financiera en el Ámbito Municipal*. La Plata.
- Rodríguez, R. M. (2006). *Los costos en el sector público*. Buenos Aires: Errepar.
- Rodríguez, R. M. (2008). *¿Es factible la elaboración de información de costos en el sector público?* Ponencia presentada en el XXXI Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, IAPUCO, San Miguel de Tucumán, Argentina.
- Yardin, A., y Demonte, N. (2005). Gestión de entes municipales. *Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal*, (6), 91-110. Santa Fe: Universidad Nacional del Litoral.