

**I CONGRESO DEL MERCOSUR
DE COSTOS Y GESTION**

Tandil – Noviembre de 2004

Autor: C.P.N. Roberto Mario Rodríguez

**Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas y Sociales
Universidad Nacional de Salta
Calle: Avenida Bolivia 5.150 – Salta – 4400 - Argentina**

E-mail: estudiorodriguez@sinectis.com

“Los Costos en el Sector Público”

Los Costos en el Sector Público

Resumen

Como consecuencia de la observancia de los principios de Economía, Eficiencia y Eficacia, como sustento del Nuevo Modelo de Control de Gestión de la Hacienda Pública, ha provocado que el conocimiento de los Costos (a través de sistemas o de técnicas para su determinación), sea hoy una herramienta necesaria y en algunos casos (donde está vigente el Control de Gestión por disposición constitucional), su uso es obligatorio.-

Esta circunstancia me ha llevado al análisis de las formulaciones básicas de la disciplina costos y sus referencias con los escasos antecedentes (Internacionales) en materia de elaboración de información de Costos en el Sector Público. En cada uno de los aspectos tratados, en el acápite OPINIÓN, he dejado señalado, lo que a mi criterio, constituyen diferencias con las formulaciones generadas que tienen ya un consenso generalizado. También se indican aquellos aspectos no considerados en los antecedentes disponibles y que merecen un estudio pormenorizado por sus posibles efectos en los resultados

Los Costos en el Sector Público

Indice

Resumen	Pag. 2
Capítulo I – Introducción	
- Introducción.....	Pag. 3
- Características de las Actividades del Sector Público.....	Pag. 3
- El Sistema de Información en el Sector Público.....	Pag. 4
Capítulo II – Antecedentes sobre información de Costos en el Sector Público	
- Gobierno Federal (EEUU)	Pag. 6
- IFAC.....	Pag. 7
- República Argentina	Pag. 8
Capítulo III – Aplicabilidad y uso de los Costos en el Sector Público	
- Concepto de Costo	Pag. 9
- Alcances de la Contabilidad de Costos	Pag. 9
- Clasificación de Costos	Pag. 10
- Objetivo final	Pag. 11
- Asignación de Costos	Pag. 11
- Transacciones de las partes relacionadas	Pag. 12
- Determinación de los valores de Costos	Pag. 12
- Sistemas de Costos	Pag. 13
- Métodos de Costos	Pag. 14
- Información de Costos	Pag. 15
- Aspectos no considerados.....	Pag. 15
Capítulo IV – Conclusiones	
- Conclusiones.....	Pag. 16
<u>Bibliografía</u>	Pag. 17

Los Costos en el Sector Público

Capítulo I: Introducción

A Introducción

Son numerosos los esfuerzos que existen (muchos de ellos originados por disposiciones legales), para disponer de Información de Costos en el Sector Público, de manera que los legisladores, funcionarios, administradores y gestores públicos, Órganos de Control, etc, puedan contar con datos que sean relevantes y analíticos (cualitativos y cuantitativos), que les permitan el cumplimiento de sus objetivos y facilitar la toma de decisiones

B Características de las Actividades del Sector Público

Para una mejor comprensión de las exigencias de la INFORMACIÓN que se requiere en el Sector Público, es necesario enunciar, sintéticamente, algunas de las características de las actividades que en él se realizan y que deben ser captadas por el SISTEMA DE INFORMACIÓN. Entre ellas:

- 1) Servicios públicos con objetivos múltiples y de carácter heterogéneo: lo que hace que las unidades multifuncionales que lo integran, tengan diferentes grados de complejidades, de responsabilidades y de fuentes de financiamiento para la prestación de los servicios.
- 2) Medición de los productos finales: en las administraciones públicas, al no existir el propósito de lucro, los outputs no pueden medirse únicamente en términos cuantitativos sino que se requiere de indicadores cualitativos. La excepción estaría en los entes públicos que obtienen su financiación a través de la venta de bienes y servicios. (Empresas y Sociedades del Estado).
- 3) El entorno económico en el que actúa la Administración Pública: según sea éste, se podrá vislumbrar cuál puede ser el alcance de los principios rectores que deben establecerse previos a la implementación del sistema:
 - ❖ Modelo de Control Público adoptado;
 - ❖ Existencias o no de leyes de Disciplina Fiscal y / o de Equilibrio Fiscal;
 - ❖ Acuerdos vigentes entre diferentes niveles de Gobiernos.

- 4) Marco Jurídico: se requiere de un régimen de Administración Financiera, que normati- ce el funcionamiento interrelacionados de los diferentes sistemas (por ejemplo: Presu- puesto – Crédito Público – Tesorería – Contabilidad – Control Integral e Integrado – etc, etc.)
- 5) Tipo de Control Público: a mi criterio, es el parámetro de mayor relevancia a tener en cuenta al momento del diseño del Sistema de Información adecuado a los objetivos que se persigan.

La evolución del concepto del Control Público, producto de la necesidad de una mejora permanente en el uso de los recursos públicos, ha llevado a que del control de medios o recursos (concepto de **ECONOMIA**), se pase al control de resultados (concepto de **EFICACIA**), evaluando los recursos utilizados para el cumplimiento de los objetivos prefijados (concepto de **EFICIENCIA**).

Este es el alcance que la legislación mundial ha tomado como base para la adopción de un modelo de Control de Gestión de la Hacienda Pública y que en nuestro país, a nivel del Gobierno Nacional, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la Provincia de Salta adoptaron con rango constitucional, adquiriendo por lo tanto, el ca- rácter de IMPERATIVO.

La idea de Control de Gestión en una organización pública resulta clave, ya que proporciona información para corregir eventuales desviaciones y recomendar posi- bles redefiniciones para mejorar la obtención de resultados. Permite la comp aración en- tre una actuación real y una actuación predeterminada, analiza y encuentra las desvia- ciones y propone medidas correctivas. Este Modelo de Control implica pasar de CUANTO se gasta a COMO se gasta.

Estos conceptos, producen una relación de origen, que demuestra cuales son las herramientas básicas e imprescindibles para su evaluación desde un punto de vista técnico y a su vez generan las exigencias que debe tener un sistema de Información pa- ra el Sector Público. En síntesis:

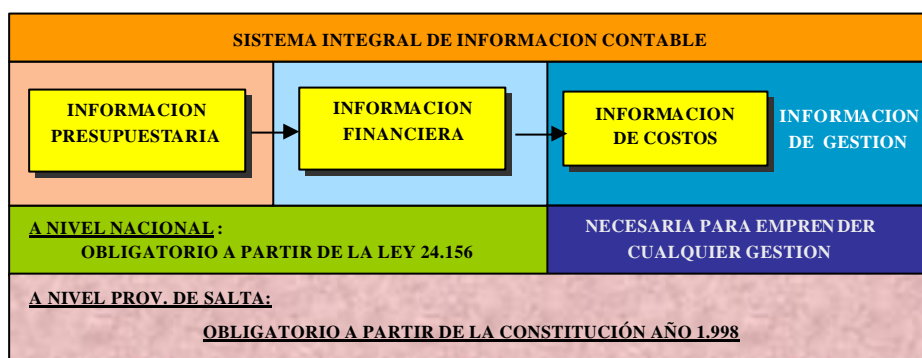
- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">→ ECONOMIA = CONOCIMIENTO DE LOS COSTOS→ EFICIENCIA = CONOCIMIENTO DE LOS PROCESOS OPERATIVOS→ EFICACIA = TÉCNICA DEL PTO. POR PROGRAMA |
|--|

C

El Sistema de Infor mación en el Sector Público

Las características diferenciales del Sector Público y los alcances del Control de Gestión, requieren de un Sistema de Información Contable, que reúna las características de ser INTEGRAL, esto es que su estructura contenga información de carácter Presupuestaria, Financiera, de Costos y de Gestión y que además, reúna ciertos requisitos básicos.

a) Estructura:



b) Requisitos:

1. Estar sustentado en el CONOCIMIENTO DESAGREGADO DE LOS COSTOS;
2. Estar respaldado en el proceso de la Presupuestación de los PROGRAMAS DE ACCIÓN a desarrollar;
3. Ser abarcativo de los aspectos: PRESUPUESTARIO, PATRIMONIAL, ECONOMICO, FINANCIERO y OPERATIVO.
4. Que produzca INFORMACIÓN UTIL y RELEVANTE para la toma de decisiones, permitiendo evaluar la observancia de los principios de ECONOMIA, EFICIENCIA y EFICACIA.
5. Estar sustentado en un SISTEMA DE INDICADORES PROPIOS, que permita medir y evaluar los resultados alcanzados en cada ente en particular.
6. Responder a NORMAS y PRINCIPIOS generalmente aceptados, de carácter nacional y internacional para el Sector Público.

Lo descripto, permite concluir que, hoy, los costos en el Sector Público, no solamente son necesario, sino que en algunos casos (en donde esté en vigencia el Control de Gestión), su uso es obligatorio.

Los Costos en el Sector Público

Capítulo II

Antecedentes sobre Información de Costos en el Sector Público

A criterio del suscripto, he procedido a seleccionar los antecedentes directos más importantes relacionados con la elaboración de información de costos en el Sector Público.

A Gobierno Federal de los EEUU

❖ 1.990 = Se establece el FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (**FASAB**) (**Consejo Federal sobre Normas de Contabilidad Federal**), con la función principal de recomendar normas de contabilidad para el Gobierno Federal.

❖ Octubre 1.999 = EL AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (**AICPA**) reconoció al FASAB como el organismo autorizado para establecer las Normas de contabilidad en el Gobierno Federal.

❖ El FASAB emite:

a. **DECLARACIONES DE CONCEPTOS:** fijan los lineamientos generales en el proceso de formulación de las normas. Entre los emitidos (3), menciono como relacionado:

❖ D.C. N° 1 = establece la necesidad de que la información financiera proporcione datos relativos a la GESTIÓN OPERATIVA de los entes.

b. **DECLARACIONES DE NORMAS:** constituyen el marco de referencia. Las emitidas (17), se las conoce como **SFFAS** (hoy por SRAS) (STATEMENT OF RECOMMENDED ACCOUNTING STANDARDS) y las relacionadas con los costos son:

1) SFFAS = SRAS N° 4 (de Julio 1995)

Las pautas que recomienda esta declaración de Normas son:

1. Obligación de llevar Contabilidad de Costos;
2. Establecer Areas o Segmentos de Responsabilidad;
3. Determinar Costos Totales (FULL COSTS);
4. Determinación de Costos de Transferencia entre Agencias;

5. Metodología de Costos
- 2) **SFFAS = SRAS N° 9** – Fue emitida para diferir la fecha de entrada en vigencia de la SFFAS N° 4, en virtud de no haberse emitido:
- **La guía** para la implantación de la Contabilidad de Costos. (Recomendaciones técnicas)
 - **Los requerimientos** para el Sistema de Contabilidad de Costos (para analistas de sistemas y administradores de programas).-

B **I.F.A.C. (INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS).**

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) a través del PSC (PUBLIC SECTOR COMITE), en materia de Contabilidad Pública, ha publicado: estudios (12), documentos ocasionales (3) y guía para la presentación de cuentas en las Adm. Publ. (1)

1) Estudios del PSC de la IFAC

Los estudios los lleva a cabo el Comité para suministrar información que contribuya al conocimiento de: Auditoria – Contabilidad – Presentación de Inf. Financiera en el Sector Público.

Son 12 (doce) los estudios elaborados y los relacionados con los costos y con información analítica vinculada con costos, son:

Estudio 7: Información (financiera y no financiera) sobre logros y actividades de las empresas públicas.

Estudio 12: Perspectivas de Contabilidad de Costos para Administraciones Públicas.

Con relación al ESTUDIO 12 (E12), de octubre de 2000, el texto aprobado está publicado en lengua inglesa. La traducción es responsabilidad del suscripto y “no constituye texto aprobado por ningún organismo”. Contiene 238 normas / pautas en 7(siete) capítulos, y a ellas me referiré en el Cap. III.

2) Guías para la presentación de Cuentas en las Administraciones Públicas

En 1998 el PSC, con la publicación de éstas guías, propuso un conjunto de recomendaciones para la implementación de la Contabilidad de Costos (opcional)

C **REPUBLICA ARGENTINA**

A nivel nacional, el estado de situación con relación a las normas de contabilidad y auditoria del Sector Público, es el siguiente:

- La inexistencia de un MARCO CONCEPTUAL para el Sector Público emitido por la FACPCE;
- La inexistencia de NORMAS DE CONTABILIDAD y de NORMAS DE AUDITORIA EXTERNAS (de carácter financiera y de gestión), emitidas por la FACPCE, aplicables para el sector público. Sí existen normas emitidas por organismos públicos de control (AGN – AGCABA – AGP SALTA).

Los antecedentes específicos relacionados con información de Costos, en nuestro país, están en la Ley N° 24156 de Administración Financiera. Esto es:

- 1- El **Art. 87** enuncia las características del Sistema de Contabilidad Gubernamental: entre ellas menciona en el inc. d):

Estará orientado a determinar los Costos de las Operaciones Públicas.

- 2- El **Art. 95** establece, además de cuales son los Estados a presentar al momento de la Cuenta de Inversión, el contenido de ésta. El inc. 2):

El comportamiento de los costos y de los indicadores de eficiencia de la Producción Pública.

No obstante lo establecido en la Ley 24156, a criterio de los especialistas, el Sistema de Información implementado por esta ley de Administración Financiera, no es el adecuado a los objetivos previstos originalmente, poniendo en dudas su efectividad y por ende la medición de las responsabilidades y el control de gestión.

Lo descripto sintéticamente permite afirmar la necesidad de avanzar con mayor rapidez sobre la elaboración de normativas de contabilidad para el Sector Público y de ser posible sobre una Teoría General de los Costos, que contenga los aspectos específicos de la Hacienda Pública.

Los Costos en el Sector Público

Capítulo III

Aplicabilidad y uso de los Costos en el Sector Público

Con el objeto de demostrar la viabilidad de la aplicación y uso de los Costos en el Sector Público, voy a consignar, muy sintéticamente, pautas/criterios diferenciales emergentes de los antecedentes existentes en materia de información de costos, en comparación con las Formulaciones Básicas de la disciplina costos (que son de aceptación universal, cualquiera sea el enfoque doctrinario). Las pautas referentes son las consignadas en el Estudio 12 (E12) del PSC de la IFAC. Los aspectos contenidos en el mismo son:

1) Concepto de Costo

- ❖ En un gobierno, los objetivos de costos están en función de sus objetivos de información. (Pauta 046 del E12).
- ❖ Los conceptos de costos a utilizar, están en función de los objetivos de los costos. El concepto de COSTO PLENO es apropiado para varios objetivos (047).

“COSTO PLENO: sumatoria de todos los costos que requiere un objeto de costo e incluye el costo de las actividades ejecutadas por otras entidades.....”

- ❖ La definición de COSTO PLENO, puede verse afectada por las normas de la Contabilidad Financiera y producir diferencias entre países (049).
- ❖ En algunos casos son útiles los Costos Históricos y en otros los Esperados Costos Futuros, a obtener sobre una base de datos de Costos Plenos (048).

Opinión:

- ① El Costo Pleno incluye el costo de las actividades ejecutadas por otras entidades públicas (lo hace diferente al concepto de Costo Completo y a lo establecido por normas de Contabilidad Financiera).
- ② Los Costos Futuros están calculados sobre el Costo Pleno.
- ③ Los conceptos dados no hacen referencia a un esfuerzo NECESARIO.
- ④ La SFFAS N° 4 Establece como pauta, determinar Costos Totales (Full Cost).

2) Alcances de la contabilidad de costos

- ❖ Es una herramienta a ser utilizada para alcanzar objetivos determinados por el PROCESO POLÍTICO, al proveer información analítica (PROLOGO E12).

- ❖ El uso de la C. de C. está relacionada con: presupuesto - control y reducción de costos – establecer políticas y restricciones – medidas de rendimientos – programas de evaluaciones – (etc.) (010).
- ❖ Reconocer la necesidad de una C. de C. es un justo derecho (040).
- ❖ Al no perseguir el Estado fines de lucro ni retorno de la inversión, se debe analizar el comportamiento de los costos para detectar ineficiencias y corregirlas (016).

Opinión:

- 1- La C. de C. debe formar parte de un sistema integral. Esto es contener información PRES UPUESTA, FINANCIERA y DE GESTIÓN.
- 2- Para servir al PROCESO POLÍTICO debe responder necesariamente a pautas o parámetros de referencias propias, tendientes a eliminar las subjetividades de interpretación, con el fin de que ayude a mejorar la eficiencia en la asignación de los recursos públicos.
- 3- En los gobiernos que tienen vigente el Control de Gestión, la C. de C. es indispensable y obligatoria para evaluar la E/E/E y proceder a la eliminación de ineficiencias y ociosidades.
- 4- En los casos de exigencias legales, es básico el conocimiento de los costos de los servicios para su recupero (como máxima aspiración del sector).
- 5- La SFFAS N° 4 establece como pauta la obligación de llevar Contabilidad de Costos.

3) Clasificación de los costos

- ❖ La clasificación de costos facilita la asignación a los objetivos de costos. La amplia clasificación dada por la doctrina es válida para el sector publico (065).

Opinión:

Por las características operativas del Sector Público, se requiere conocer, además:

1. **Costos según su procedencia contable:**
 - **Externos:** costos en personal; bienes corrientes y servicios
 - **Internos:** costos de dirección y ejecución; costos de depreciaciones;
2. **Costos según su origen presupuestario:**
 - Del presupuesto del Ente;
 - Del presupuesto de otros Entes;
 - No presupuestarios (Costos económicos - internos)

4) Objetivo final

- ❖ En virtud de que los procesos de la C. de C. afectan la calidad y exactitud de la información, se debe tener cuidado al definir los objetivos a ser evaluados, al clasificar los costos relevantes y al elegir el método de asignación (062).
- ❖ Es responsabilidad compartida entre administradores de programas, gerentes y funcionarios, la definición de los objetivos (064).

Opinión:

1. La determinación de los propósitos necesarios de los costos para satisfacer las necesidades para una gestión adecuada, es una responsabilidad compartida, que para ser efectiva debería ser delimitada (sanciones ?)

5) Asignación de costos

- ❖ Es el paso final en un proceso de determinación de costos INTERRALACIONADOS. Está en función a la elección de los objetivos de costo y a la clasificación de los costos (075)
- ❖ Un proceso de ASIGNACIÓN de costos bien diseñados ayuda a asegurar que se especifiquen los objetos de costo y que los costos de los recursos consumidos por los objetivos sean asignados con exactitud (076)

“ASIGNACIÓN DE COSTOS: proceso que identifica los costos específicos de los programas, las producciones, las actividades u otros objetos de costo. MÉTODOS (que afectarán la exactitud de la información de costos): DIRECTA - CAUSAS Y EFECTOS - DISTRIBUCIÓN DE COSTO SOBRE BASE RAZONABLE Y FIRME.

Opinión:

1. La asignación de costo, no hace referencia a que se deben considerar los ESFUERZOS NECESARIOS para la obtención de un OBJETIVOS FINAL. Si bien lo necesario es el resultado de una DECISIÓN, para el Sector Público debería ser una PAUTA BÁSICA, atendiendo al origen de los recursos.
2. El trabajo de asignación de costos a objetos de costos es sobre la base de los RECURSOS CONSUMIDOS, lo que exige el conocimiento de éstos y el costo unitario real de los mismos.

6) Transacciones de las partes relacionadas

- ❖ Los costos de los bienes y servicios pueden incluir los costos de consumo que se derivan de la contribución de las partes relacionadas (116).

“INTER-ENTIDAD = entre las diferentes entidades informativas de un gobierno. Por lo general se refiere a las actividades o a los costos entre dos o más agencias, dptos. ministerios, etc. de gobierno”.

Opinión:

1. Va mas allá de la transferencia de costos de los sectores internos del propio ente. En este caso se habla de Inter-Entidad, que podría ser, por ejemplo, 2 ministerios, etc-
2. La SFFAS N° 4 señala como pauta, la determinación de costos de transferencia entre agencias (del Estado).

7) Determinación de los valores de costos

- ❖ La base general para la valuación inicial de estos bienes es el **COSTO HISTÓRICO** en el que incurrió la entidad (104). Comentarios, en relación con las normas contables financieras:
 - Se excluyen: tipos específicos de costos, los costos de administración y ventas, desarrollo y reproducción y los de almacenaje, a menos que puedan ser atribuidos en forma directa. También: los costos de las cantidades anormales de material, mano de obra y de la capacidad en exceso.
- ❖ Los gobiernos cuentan con bienes y tienen responsabilidades que son diferentes de las del sector privado y por lo tanto, el mantenimiento de capital y las mediciones de ejecución, también pueden diferir (106).
- ❖ El mantenimiento diferido de los activos es un costo económico, que no es por lo general reconocido para el Sector Público y puede convertirse en un problema mayor. Dado el ambiente político amerita el uso de una metodología de depreciación adecuada (110)
- ❖ El interés del capital propio no es considerado por las normas de la Contabilidad Financiera. Las unidades operativas gubernamentales podrían reconocer el costo pleno del capital en los activos, sobre la base de la tasa de gobierno.

Opinión:

1. Ante un número importante de potenciales diferencias con la Contabilidad Financiera, es fundamental, la elaboración de normas específicas para la Contabilidad de Costos, por cuanto aquella no admite o no considera aspectos que son básicos incluir en los valores de costos.-
2. El concepto de COSTO PLENO, incluye los costos de la capacidad en exceso, cosa que las pautas del COSTO HISTÓRICO del IACS, las excluyen. También existen diferencias de alcances con relación a las cantidades anormales de materiales y mano de obra.-
3. En el Sector Público, existe un criterio diferencial con relación a los stocks disponibles, aspecto éste que merece un tratamiento y consideración específico, al igual que lo referente a los recursos naturales.-
4. Si el sector publico quiere proceder a la recuperación de su costos, deberá considerar conceptos de carácter económico en sus costos operativos.-

8) Sistemas de costos

- ❖ Al diseñar un sistema de costos, es necesario establecer los requisitos en cuanto a: **Información** (tipos de datos se necesitan?), **Funciones** (como se usarán los datos para producir información deseada?), **Integración** (como se ajustará el sistema de información general?) y **Seguridad** (como se protegerá el sistema?)(132).
- ❖ Es preciso definir las necesidades de la información FINANCIERA Y NO FINANCIERA, e identificar la fuente de datos (138).
- ❖ La mayoría de la unidades de gobierno, necesitan un sistema de: VALUACIÓN DE PROCESO (acumula los costos por sub-organizaciones de proceso individual) o de VALUACIÓN DE LA ORDEN DE TRABAJO (acumula y asigna costos para hacer la distinción entre los proyectos y los trabajos) (151 – 152 - 154)
- ❖ Se pueden establecer requerimientos de información en el nivel de ACTIVIDAD. El ABC se puede usar con la valuación de ambos sistemas (155). Las ventajas del ABC, es que minimiza las distorsiones de los costos que resultan de las distribuciones arbitrarias del costo indirecto (157).

Opinión

1. Los sistemas de costos dentro del sector público tienen muchas similitudes con los del sector privado, no obstante ello, un factor diferencial que debe ser analizado, es la INTEGRACIÓN con el sistema de información presupuestaria, cualquiera sea el sistema de costos a implementar
2. Dadas las características del Sector Público y al ser este generador de un gran número de actividades que no generan valor agregado, el ABC es un procedimiento adecuado al que los sistemas deberían tener como horizonte.

9) Métodos de costeo

- ❖ La SFFAS N° 4 (1995) recomienda a las entidades federales (de los EEUU), acumular información de “COSTOS PLENOS” (038)
- ❖ Los Costos Plenos son básicos para el CONTROL Y REDUCCIÓN DE COSTOS. Con frecuencia son usados en combinación con la información del COSTO MARGINAL (053).
- ❖ Los Costos Plenos se usan con las medidas de rendimiento y los programas de evaluación (054)
- ❖ Los costos marginales sirven para diferentes necesidades gerenciales (055)
- ❖ Un concepto de costo marginal focaliza los COSTOS VARIABLES de rendimiento de cada actividad.

Opinión

1. El Costo Pleno, definido S/047, diferente al Costo Completo, es el que debe prevalecer como método o modo de costear en el Sector Público, aunque el Costo Variable puede ser usado a nivel Gerencial.-
2. Al no perseguir propósito de lucro, la máxima aspiración a la que debe perseguir el Estado, es al recupero de sus costos. Por lo tanto, en función de este objetivo, el Costo Pleno es el más adecuado como método para la acumulación de los costos a recuperar.

10) Información de Costo

- ❖ Se puede obtener información de costos utilizando: Sistemas de costo de diferente complejidad; análisis de costos de la información que deriva de los registros y de otras fuentes de datos históricos (087).
- ❖ Los informes regulares y periódicos generados por el sistema, deberían ayudar a generar una acción administrativa orientada a controlar y reducir los costos y a respaldar los planes de la gerencia y los presupuestos, permitiendo elevar el nivel de la administración de gobierno, de los cuerpos legislativos y demás gestores públicos (168).
- ❖ Existe una variedad de enfoques para la elaboración de informes. El elegido se verá afectado por el grado de autonomía de cada unidad de gobierno, por las necesidades de la disposición de diferentes tipos de información y niveles de detalle y por el carácter de los usuarios (Internos y Externos) (174).

Opinión:

- 1- Pese a las distintas fuentes para obtener datos y elaborar información, los gobiernos deberían canalizar los esfuerzos hacia los sistemas de C. de C., por resultar más confiable en cuanto al análisis de costos para la información de costos.
- 2- Es básico determinar generalizaciones básicas sobre el contenido y el diseño de apropiados informes de carácter regular.

11) Aspectos no considerados

Entre los antecedentes analizados, existen aspectos que integran las formulaciones básicas de la disciplina costos que no fueron tratados. Entre ellos: Capacidad y Nivel de Actividad; Centro de Costo / Centro de Actividad; Portadores o Inductores de Costos, Imputaciones al PERÍODO de Costos. Por la importancia que revisten estos temas, amerita un tratamiento posterior pormenorizado.

Lo descripto permite observar diferencias conceptuales con las formulaciones básicas de la disciplina costos, lo que obliga a profundizar los estudios sobre estos temas, con la idea de conformar un consenso sobre pautas para los costos del sector público.-

Los Costos en el Sector Público

Capítulo IV: Conclusiones

1. La introducción de los conceptos de ECONOMIA – EFICIENCIA y EFICACIA como sustento del CONTROL PUBLICO DE CARÁCTER INTEGRAL E INTEGRADO, en algunos estados por disposición constitucional, ha transformado al conocimiento de los costos, en una herramienta de uso obligatorio.
2. Los antecedentes observados relacionados con la elaboración de información de costos para el Sector Público, representan pautas /criterios que, comparados con las formulaciones básicas de la disciplina costos, nos brinda las diferencias de alcances de los escasos parámetros existentes en esta materia. En cada uno de los aspectos analizados en el capítulo III, en el acápite **OPINIÓN**, he dejado sentado los criterios diferenciales que, en mi opinión, merecerían ser analizados y revisados, a efectos de conformar un consenso generalizado de los aspectos específicos del Sector Público.-
3. Existen aspectos que son considerados básicos en las formulaciones generales de los costos, que no fueron tratados o bien fueron simplemente mencionados en los antecedentes analizados (sin adoptar una posición con relación a ellos). De allí la recomendación de su tratamiento específico.
4. Del análisis realizado surge un número significativo de potenciales diferencias entre las normas de Contabilidad Financiera del Sector Público (Internacionales) y conceptos de Costos y de Contabilidad de Costos del Sector Público, que requieren de una conciliación en algunos y en otros, amerita la propuesta de normas particulares que contemplen aquellos casos que no integran un núcleo común, por cuanto los efectos pueden ser significativos al momento de los resultados que se reporten.
5. Hoy más que nunca tiene vigencia la propuesta formulada por el Dr. Oscar Osorio (1993), referente a una Teoría General de los Costos. Si consideramos que la observación y determinación de los costos debe efectuarse sobre consideraciones de EFICIENCIA, es requisito fundamental, al menos en el Sector Público, interpretar las relaciones entre factores utilizados en todo proceso productivo (de bienes o servicios) y sus resultados (relación insumos / productos), aspectos claves del Control de Gestión (evaluación de la E/E/E) de la Hacienda Pública.

Los Costos en el Sector Público

Bibliografía

1. “Costos y Gestión, fundamentos del Nuevo Modelo de Control de la Hacienda Pública” – C.P.N. Roberto Mario Rodríguez – Revista Costos y Gestión N° 43, Marzo 2002 – Editorial La Ley.-
2. “Contabilidad de Gestión para tomar decisiones” Graham Mott – Serie 50 Marcombo. “Contabilidad y Gestión de Costes N° 4”- Madrid 1997.-
3. “La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas” – Documento N° 15 – AECA – Madrid 1997.-
4. “Los Principios de Economía, Eficiencia y Eficacia y su Aplicabilidad en el Sector Público” C.P.N. Roberto Mario Rodríguez y C.P.N. Roberto Sebastián Rodríguez Lauandos – Julio 2004. Trabajo presentado al 15° Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económica – Salta – Octubre / 2004.
5. Constitución Nación Argentina (1994). Constitución de la Provincia de Salta (1998) – Ley 7103/00 Provincia de Salta – Ley 24156/92 Nación Argentina.
6. Estudio N° 12 “Perspectiva en Contabilidad de Costos para el Gobierno” (E.E.U.U.) – Comité del Sector Público de la IFAC – Octubre 2000.
7. “Hacia una Teoría General de los Costos en Contabilidad” Dr. Oscar M. Osorio – Revista Costos y Gestión - T. III N° 10 – Diciembre 1993.