

**“GESTIÓN Y CONTABILIDAD DE COSTOS  
UNA PROPUESTA DE APLICACIÓN  
EN EL SECTOR PÚBLICO”**

**XVIII CONGRESO DE CONTADURÍAS GENERALES**

**SALTA- ARGENTINA**

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN  
DR. C.P. ALEJANDRO J. M. GIACOBINI  
DR. C.P. GUSTAVO CONVERTI

## SUMARIO

I.	Introducción.	Pag. 3
II.	La información Gerencial como medio de optimización del proceso decisorio gubernamental.	Pag. 4
	II a. El Modelo de Gestión, Proceso de planificación y Control de la Gestión.	Pag. 5
	II b. La Contabilidad de Gestión. Análisis Conceptual, Alcances y Objetivos.	Pag. 7
III.	El Sistema de Contabilidad Gubernamental y la importancia de la Contabilidad de Gestión.	Pag. 10
IV.	Implementación del Sistema de Contabilidad de Gestión o Gerencial. Algunas consideraciones en cuanto a su aplicabilidad en el Sector Público.	Pag. 12
	IV. a. Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión.	Pag. 12
	IV. b. Desarrollo y Proceso de Consolidación.	Pag. 13
V.	Contabilidad de Gestión y Contabilidad por áreas de responsabilidad. Una propuesta alternativa.	Pag. 15
VI.	Sistema de Contabilidad de Costos basado en las Actividades. Una opción a considerar.	Pag. 18
	VI.a. Inductor de Costos. Centro de Costos. Análisis Conceptual.	Pag. 19
	VI b Pasos para establecer un Sistema de Costos basado en las Actividades.	Pag. 20
VII.	Tablero de Comando. Evaluación de la Gestión mediante Indicadores.	Pag. 23
	VII. a. Indicadores.	Pag. 26
VIII.	Informes Gerenciales.	Pag. 29
IX.	Conclusiones.	Pag. 32
	ANEXO	Pag. 34
	BIBLIOGRAFÍA	Pag. 45

# GESTIÓN Y CONTABILIDAD DE COSTOS UNA PROPUESTA DE APLICACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO

## I. INTRODUCCIÓN

La implementación de “información de tipo gerencial” en cualquier tipo de ente, sea éste público o privado, ayuda a fortalecer el sistema contable vigente ya que permite medir en términos financieros, los resultados de las operaciones, programas y actividades llevadas a cabo por el mismo.

Considerando este enfoque desde el punto de vista del Sector Público, estrictamente, la Contabilidad Gubernamental, de esta manera, se convierte en el componente básico del sistema integrado de Administración Financiera puesto que sus resultados constituyen la fuente principal para la toma de decisiones.

En ese sentido, corresponde, entonces, adecuar la teoría contable de aplicación en el Sector Público, de tal forma que resulte factible incorporar la contabilidad de gestión o gerencial, considerada ésta como una rama de la contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa-no necesariamente expresada siempre en términos monetarios-y oportuna, con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión-en este caso, gubernamental-, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y de sus resultados.

Normalmente, los órganos de gestión reclaman el empleo de instrumentos que le permitan desarrollar sus actividades siguiendo criterios de eficiencia, pero los órganos políticos, dado que se centran en el cumplimiento de los objetivos-eficacia-sin tener en cuenta la existencia de recursos escasos, entran en confrontación a la hora de definir el sistema de dirección y organización.

A los efectos de homogeneizar criterios, tanto los órganos de gestión como los órganos políticos deben ser conscientes de la necesidad de llevar a cabo un control que garantice la transparencia y claridad de la gestión.

## **II. LA INFORMACIÓN GERENCIAL COMO MEDIO DE OPTIMIZACIÓN DEL PROCESO DECISORIO GUBERNAMENTAL**

El alto grado de incremento cuantitativo y cualitativo de información que hoy se dispone a nivel gerencial, obliga a utilizar técnicas de discernimiento para seleccionar datos representativos de la gestión, dado que el gran caudal de información disponible presupone el riesgo de saturar los niveles decisorios impidiendo la función deductiva ó interpretativa que posibilite, en un alto grado de casos, adoptar las decisiones más convenientes desde el punto de vista gubernamental.

Corresponde superar la controversia que existe a nivel gerencial entre el cúmulo de información indiscriminada, insuficiente y/o desordenada que surge por el método del “día a día” para decidir compulsivamente sobre la marcha de la gestión y, por otra parte, el conjunto de datos ordenados y selectivamente accesibles, dentro de un contexto generalmente bien ordenado, que caracterizan al método sistemático.

Instrumentar y operar sistemas de información o tomar decisiones sobre esquemas estratégicamente diseñados, sólo puede ocurrir cuando la gestión de los entes públicos ha sido previamente organizada en esa dirección.

Por otra parte, existen dos clases de información que ligán las decisiones de los niveles políticos decisorios con las actividades. Son ellas:

-la información descendente, que contiene lo que la Dirección decide y, por lo tanto, reviste la condición de determinativa.

-la información ascendente, que permite a la Dirección el conocimiento de los resultados y del comportamiento de las variables endógenas y exógenas, es decir que su condición es interpretativa-ámbito específico de la contabilidad de gestión o gerencial-

El sistema de información contable gubernamental, desde esta última óptica, ascendente o interpretativa-gerencial-, tiende fundamentalmente al logro de los siguientes objetivos:

-suministrar a los niveles decisorios el conocimiento de los resultados por actividad.

-proveer los canales a través de los cuales las decisiones, expresadas en directivas e información adicional, se incorporen a las actividades del ente público.

-coordinar entre sí a todos los integrantes y componentes de la organización a fin de lograr el grado de relación preciso para conseguir los objetivos.

-supervisar las pruebas conjuntamente con los responsables de la información gerencial.

-realizar controles periódicos y auditar el sistema desde el inicio.

-coordinar la puesta en marcha del nuevo sistema gerencial.

-adecuar el sistema informativo gerencial mediante una permanente actualización dinámica conforme a los objetivos institucionales.

## **II a. EL MODELO DE GESTIÓN. PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL DE LA GESTIÓN.**

La “**calidad**” es la palabra que sustituyó en gran medida y en los últimos tiempos, a aquellas que tuvieron plena vigencia hace varios años: **economía, eficiencia y eficacia**. Se trata de un concepto más completo, que integraría a los anteriores, pero que pondría el acento fundamentalmente en la persona receptora del servicio, más que en la organización que lo presta.

Resulta difícil no estar de acuerdo respecto de la necesidad de un sistema de evaluación institucional, como consecuencia de la presión creciente por parte de la sociedad- expresada directamente o a través de sus representantes políticos, medios de comunicación, etc.- para que las organizaciones públicas den a conocer las actividades que desarrollan.

En este contexto, se reconoce la existencia de pautas de evaluación que establecen que la organización debe mínimamente:

-Cumplir y superar las expectativas de los ciudadanos, en la prestación de los servicios, mediante una buena gestión de personal, recursos y procesos.

-Involucrar y comprometer a todo el personal en la política y estrategia a seguir para obtener resultados excelentes.

-Lograr el compromiso de los gobernantes y directivos para llevar a la organización hacia la Calidad Total.

De resultados de ello, la mejora de la calidad queda supeditada a las siguientes consideraciones:

### -Definir objetivos

Una de las insuficiencias más significativas, puesta de manifiesto en la mayor parte de los informes de evaluación, es la falta de concreción y formalización de las metas y objetivos trazados.

### -Establecer un plan estratégico

Otra inconsistencia que se señala es la inexistencia de planes estratégicos que permitan asegurar la eficacia y la eficiencia de los procesos generados por las organizaciones.

### -Mejorar los sistemas de información

La mejora sensible de los sistemas de información a disposición de la Organización, permitiría incrementar la calidad de las decisiones en todos los niveles del sistema vigente.

Teniendo en cuenta lo señalado, se requiere que la organización tenga implantado un adecuado modelo de gestión, con su correspondiente sistema de planificación y control.

El proceso consiste en implementar una metodología adecuada para desarrollar una serie de actividades dirigidas a definir la estrategia, los objetivos, planes y presupuestos. Asimismo, incluye las pautas de control de gestión necesarias que permitan el seguimiento y evaluación del grado de cumplimiento de tales planes, garantizando la consecución de los objetivos establecidos.

Definido el proceso como un conjunto estructurado y medible de tareas y actividades relacionadas que se desarrollan en una organización, orientadas a conseguir un resultado concreto, se puede concluir que desde esta perspectiva, la finalidad del proceso de planificación y control es definir la estrategia y objetivos de una organización y conseguir que se cumplan.

El proceso al que se hace referencia, incluye cinco etapas fundamentales:

- Elaboración de la estrategia
- Planificación y programación anual
- Presupuestación
- Ejecución
- Control de Gestión

La clave de la planificación eficaz es vincularla a los planes de acción y presupuestos, para que las estrategias sean efectivamente implantadas. Para ello, es fundamental que en la fase de formulación de la estrategia, se tengan en cuenta las cuestiones relativas a la implantación.

Constituye un requisito inevitable, asimismo, tener implantado un sistema de información para la gestión y dirección que proporcione, en el tiempo y la forma adecuados, los informes requeridos para alimentar todo el proceso mencionado.

Lo señalado es aplicable a cualquier tipo de organización, aunque el entorno económico, jurídico y político en el que desarrollan su actividad las organizaciones públicas en general, obligan a tener muy en cuenta las particularidades de las mismas a la hora de diseñar e implantar un proceso de planificación y control como el descrito.

El sistema contable en general y la **Contabilidad de Gestión** en particular, han sido tradicionalmente el principal instrumento utilizado en la formalización de un sistema de control orientado a:

- 1) conocer los resultados globales y de cada unidad organizativa y tomar aquellas decisiones que permitan mejorarlos, y
- 2) facilitar el proceso de elaboración de los objetivos de la entidad y el posterior cálculo y análisis de las desviaciones, que permita evaluar la responsabilidad contraída por el personal de la organización.

## **II b. LA CONTABILIDAD DE GESTION. ANÁLISIS CONCEPTUAL. ALCANCES Y OBJETIVOS.**

El **Sistema de Contabilidad de Gestión**-también llamado de eficiencia- se centra sobre el planeamiento y su correspondiente programación presupuestaria y resume los resultados alcanzados según lo proyectado, a los fines de medir la eficiencia o el nivel de actividad logrado, informando las variaciones acaecidas respecto a lo planificado como acciones de gobierno.

A modo de definición, puede decirse que la **Contabilidad de Gestión es el sistema informativo básico que permite cuantificar los objetivos en las fases de planificación y presupuestación y medir el grado de cumplimiento en la fase de control, una vez que se ha ejecutado el presupuesto.**

El Sector Público debe dar satisfacción a un abanico de necesidades sociales en expansión continua que, frente a recursos públicos limitados, exige una gestión rigurosa de los mismos, para apoyar la toma de decisiones basada en la información proporcionada por los estados financieros tradicionales. La citada información deberá ser complementada con una más detallada sobre cada una de las partes de la organización. Esta última es la que elabora la Contabilidad de Gestión y, por ello, sus objetivos, se destinarán a cubrir la necesidad de información para la gestión.

Entre dichos objetivos, se destacan los siguientes:

**-Clarificar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficiencia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos del ente.**

La Contabilidad de Gestión proporciona información operativa y relevante en este aspecto, imprescindible para poder analizar en qué medida se alcanzan los objetivos previstos con un costo mínimo en la utilización de factores. Además, posibilitará el control de eficacia entendido como el análisis del costo de funcionamiento ó utilidad de los respectivos servicios ó inversiones así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas.

En la medida que va a proporcionar información más detallada que la aportada por la Contabilidad Financiera , sobre el costo de los centros, actividades y productos, orientará la recomendación de disposiciones correctoras por los órganos de control sobre aspectos concretos de la entidad.

**-Valorar el costo de las actividades y prestación de servicios públicos, por los que se va a exigir como contraprestación tasas ó precios públicos.**

**-Facilitar la elaboración y evaluación de los Presupuestos, proporcionando información que permita apoyar un análisis centrado en el impacto económico de las distintas alternativas para alcanzar los objetivos del sistema presupuestario.**

**-Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes ó prestación de servicios con conocimiento detallado de los costos e ingresos.**

Los responsables de la gestión precisan una información adecuada para formular los juicios de valor y adoptar de una manera racional las decisiones con el menor riesgo posible.

**-Valorar los activos generados por la actividad del Sector Público determinando el monto por el que será capitalizado.**

Tanto si la ejecución de las obras se realiza por la propia Administración como si se contrata con terceros, deberá preverse la afectación de los costos directos e indirectos devengados y objetivamente imputables al proyecto.

**-Facilitar información a organismos internacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones.**

Además de estos objetivos, existirán otros específicos que dependerán de la naturaleza de las unidades del Sector Público, así como de las necesidades informativas manifestadas por los gestores que serán tenidas en cuenta en el diseño del modelo de costos.

Si bien la **Contabilidad de Gestión** proporciona un tipo de información que tradicionalmente está orientada a los gestores, no son éstos los únicos interesados en la suministrada por dicho sistema. En principio y por las características de cada ente público, pueden existir diferentes tipos de usuarios potenciales de esta información contable (ya que a todos ellos no les interesa la misma información):

- Los directivos del ente público
- Los directivos de órganos superiores
- El ciudadano

Los directivos del ente objeto de análisis están interesados en datos relativos a los costos en que están incurriendo y a la eficiencia con que se están gestionando los recursos de los que son responsables; significa que necesitan un tipo de información, cuyo ámbito de aplicación queda restringida, en la mayoría de los casos, a los conceptos de costo de los que ellos son responsables.

Los directivos de los órganos superiores pueden estar interesados en conocer datos relativos al conjunto de costos que ocasiona-por consumo-ese organismo, con independencia de quién los gestiona en cuanto a su pago y/o su adquisición, lo que significa que el cálculo de costo se hará desde un nivel más agregado de costo, incorporando los componentes que se gestionan por el ente ó por otro centro.

El ciudadano, como contribuyente, puede estar interesado en saber cuál es el destino de sus impuestos.

La **Contabilidad de Gestión** podría estructurarse como un subsistema dentro del Sistema de Información Contable de los entes públicos, que proporcionaría un tipo de información tradicionalmente orientada a los gestores para que éstos puedan medir el alcance de los objetivos programados y presupuestados para un período concreto sin olvidar la necesaria rendición de cuentas.

Si bien reviste un alto grado de flexibilidad con relación al sistema general, requiere como mínimo, las siguientes tareas previas a su aplicación:

- determinar las necesidades de información de los centros decisorios para cumplimentar los objetivos fijados;
- diseñar el sistema informativo que permita satisfacer las necesidades;
- coordinar con los sectores involucrados la capacitación del personal afectado al nuevo sistema;
- coordinar pruebas para el sistema a adiconar a los fines de ajustar las salidas de información;

Todo ello implica la concomitante factibilidad de verificaciones válidas sobre volúmenes de trabajo-productos y/o servicios y costos pertinentes, calidad de la información gerencial y consistencia de las correcciones operativas en cualquier etapa y tiempo del proceso global.

Complementariamente, corresponde señalar que se ha constatado, a través de la experiencia, que la generalidad de los informes incluidos en los “Sistemas integrados de



información” del Sector Público no revisten características gerenciales, por cuanto responden a necesidades predominantemente “operativas”.

Ello no implica desconocer que la información proveniente de dichos sistemas puede resultar válida para el proceso decisorio. Ocurre que, al no existir la integración de la contabilidad gerencial ó de gestión al sistema general, se impide el proceso de adaptación a los cambios exigidos por el moderno gerenciamiento público.

Existen, entonces, en este contexto, dos circuitos informativos que se integran:

**-el sistema de “Contabilidad Patrimonial”, “financiera” o “tradicional”, y  
-el sistema de Contabilidad de Gestión” o“gerencial”**

Se trata de consolidar ambos circuitos para enriquecer el todo, evitando superposiciones, duplicación de funciones y posiciones conceptuales arbitrarias, sin por ello perder los objetivos e identidad propia de cada contabilidad.

No obstante la integración a la que se alude, resulta importante, evitar el riesgo de subestimar el registro de las transacciones económico-financieras pasadas en pos de una prioridad absoluta de la contabilidad gerencial, por cuanto ello favorecería, implícitamente, la falta de ética y transparencia de la gestión.

### **III. EL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL Y LA IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD DE GESTION.**

Complementariamente a los avances producidos en materia presupuestaria, el Sistema de Contabilidad Gubernamental vigente para la Administración Nacional, ofrece las salidas en tiempo real de los resultados económicos y financieros de la gestión pública, bajo las exigencias legales y contables establecidas y, además, asegura la confiabilidad de la información que las distintas unidades de registro ingresen, para viabilizar otras salidas de datos específicas en apoyo de la gestión, el seguimiento, el control y la evaluación del conjunto de los sistemas y de cada uno de ellos en particular.

En lo que al proceso decisorio se refiere y ligado a la gestión, éste requiere dos categorías de sistemas de información: la contable y la estadística. La información que fluye a través de ambos sistemas permite la elaboración de indicadores al combinarse las variables reales con las financieras.

Dicho proceso, si se trata de niveles gubernamentales, requiere un especial énfasis en la selección de indicadores válidos para tal fin, conforme a las siguientes características:

- Oportunidad
- Economicidad
- Sencillez
- Adecuación
- Flexibilidad y Revisión
- Interrelación

Por lo expuesto, las **unidades de medición de costos, resultados y/o responsabilidades**, deben satisfacer requisitos tales como:

- Ser fáciles de identificar, cuantificables y representativas del volumen de actividad según la ejecución del programa,
- Ser homogéneas, es decir que tanto sus especificaciones de calidad como el esfuerzo desplegado para producirlas deben ser razonablemente semejantes a través del tiempo, a fin de posibilitar la agregación y comparación.
- Ser utilizables como unidades de registro para fines estadísticos y contables.
- Expresarse en términos sencillos y claros que posibiliten similares interpretaciones para quienes registran, comunican y revisan los datos.

El sistema organizacional que atiende al proceso decisorio en materia de gestión gubernamental, representa la red de decisiones concretas que son tomadas a nivel gerencial para dirigir y/o coordinar el accionar de dicha gestión.

De no contarse con las correspondientes responsabilidades programáticas, no podrá disponerse de un sistema de control retroalimentador de la gestión.

Complementariamente, la información estadística cumple un trascendente rol en el sistema de información gerencial :

-Presta especial ayuda en la etapa de diagnóstico, brindando una visión concreta de la situación estructural del sector público en un momento determinado y poniendo de manifiesto la existencia ó inexistencia de relaciones entre diferentes aspectos de la situación estructural.

-Sirve de base y marco a la planificación y programación, suministrando información cuantitativa sobre las necesidades nacionales, regionales y sectoriales.

-Brinda instrumentos idóneos para la evaluación, permitiendo seguir regularmente y con precisión la ejecución y poniendo en evidencia las modificaciones sufridas, su orientación y su amplitud.

Resulta importante señalar que los cambios acaecidos en los sistemas de información contable, exigen por parte de los órganos decisorios, un exhaustivo análisis para justificar la incorporación del sistema de costos conforme a las peculiares características del Sector Público, en el marco de la ejecución presupuestaria a nivel de programas, metas, actividades y áreas de responsabilidad.

#### **IV. IMPLEMENTACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE GESTION O GERENCIAL. ALGUNAS CONSIDERACIONES EN CUANTO A SU APLICABILIDAD EN EL SECTOR PUBLICO.**

La incorporación del Sistema de Contabilidad de Gestión o Gerencial y las consiguientes mejoras en el proceso decisorio, se facilitarían desde la misma formulación presupuestaria, como consecuencia de la amplia disponibilidad de datos que surgen de la aplicación de las clasificaciones presupuestarias, cuya estructura facilita la adopción de decisiones en todas las etapas del proceso presupuestario y en su relación con el sistema de contabilidad gubernamental.

Considerando al presupuesto por programas más allá de una simple clasificación de los gastos, por cuanto implica interrelacionar los recursos con las realizaciones que se persiguen con ellos, combinando recursos financieros y reales tras objetivos seleccionados, su utilización posibilita la medición de resultados y su cotejo con los respectivos costos, con la consiguiente evaluación técnica de los programas y la disponibilidad de indicadores esenciales para el gerenciamiento público.

Este es el caso de los indicadores denominados “coeficientes de rendimiento”, que constituyen relaciones entre los resultados y los recursos requeridos. Con la mencionada técnica, surge el costo total del programa, clasificado según el objeto del gasto sobre la base del costo unitario del producto final, del subproducto o de la actividad. Similar criterio corresponde aplicar para el costo de los insumos y materiales.

Al igual que en el caso de programas de operación también se aplican similares criterios para los de inversión, desagregados en subprogramas, proyectos, obras y trabajos, presentándose las aplicaciones en función de unidades físicas y del costo de cada uno de ellos.

##### **IV a. Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión**

La contabilidad estuvo dirigida, tradicionalmente, hacia la búsqueda y aceptación general de ciertas reglas, mediante las cuales el estado financiero de un ente pudiera ser expresado en términos comparables a través del tiempo. Uno de los ejemplos de estas reglas, ha sido la adopción del clásico sistema de costos por absorción, según el cual se reparten todos los costos de producción incurridos, entre las unidades producidas de los diversos productos, siendo así llevados, a través del inventario, al costo de ventas.

La creciente necesidad de información para uso interno, dio origen al requerimiento de nuevas clases de información contable, como es el caso de las mediciones cuantitativas del efecto de las decisiones y de la eficiencia de las diferentes subdivisiones del ente.

Al intentar satisfacer estas nuevas necesidades, se procuró, por un lado, instrumentar un sistema básico de contabilidad, que satisficiera los requerimientos de los estados financieros y a partir del cual fuera posible cubrir las restantes necesidades de información, mediante un reagrupamiento de los datos suministrados por el sistema de costos. Ello explica, la tendencia a considerar el “costo por absorción” como el verdadero “costo”.

La **Contabilidad de Costos** forma parte de la **Contabilidad de Gestión**, integrando el núcleo fundamental de la misma. La Contabilidad de Costos, y por tanto, la Contabilidad de Gestión, se relacionan con la **Contabilidad Financiera**, mediante un intercambio de información, lo que manifiesta la existencia de un dualismo contable, esto es, una separación orgánica de los dos procesos contables, si bien hay una dependencia informativa entre los mismos.

Deben señalarse algunas características propias de la Contabilidad de Costos, que la distinguen de la contabilidad tradicional, tales como:

- Es analítica por excelencia, puesto que se plantea sobre segmentos de un ente y no sobre su total.
- Predice el futuro, a la vez que registra los hechos ocurridos, ya que es parte integrante de la contabilidad base vigente-general-.
- En los movimientos de sus cuentas principales, interviene un elemento que está ausente en la contabilidad general: las unidades.
- Su idea implícita es la minimización de los costos.

Para que el sistema a implementar tenga éxito, existen determinadas pautas a considerar en cuanto a conocimientos y actitudes de quienes serán los principales usuarios. El sistema actual está basado en la contabilidad tradicional. Se hace entonces, necesario, cubrir la capacitación previa para favorecer los conocimientos y actitudes citadas frente al nuevo desafío: desarrollar un Sistema de Contabilidad de Costos a ser aplicado en el ámbito del Sector Público.

#### **IV b. Desarrollo y proceso de consolidación.**

Merecen citarse los siguientes requisitos necesarios a los efectos de lograr un exitoso Sistema de Contabilidad de Gestión:

**-Tomar conciencia de las fallas del sistema actual y visualización de las ventajas del nuevo sistema de información.**

**-Definición de las cuestiones claves del diseño del sistema de información, referidas al contenido de la información y evaluación adecuada de sus virtudes y defectos.**

**-Apoyo necesario para lograr la implementación efectiva del nuevo sistema de información.**

Complementariamente, son objetivos de capacitación de los principales usuarios, en la hipótesis de que el sistema actual responde total o parcialmente a la contabilidad tradicional:

- La comprensión de la insuficiencia de la contabilidad tradicional como herramienta de buena administración
- La identificación de los ajustes fundamentales que corresponde efectuar a la contabilidad tradicional y de su efecto en la administración del ente.
- El conocimiento de las cuestiones claves del diseño del sistema de información. Sobre esta base, elección de las opciones que más convienen a las características del ente.
- El convencimiento de las ventajas del sistema elegido y convicción para llevarlo a cabo.

**El proceso de consolidación de la Contabilidad Financiera con la de Gestión**, implica identificar cuáles son aquellos rubros ó cuentas que debieran reflejar, en el nivel de desagregación buscado y previamente definido, las operaciones de registro en materia de costos; implica poder conocer también en detalle y respecto de los créditos y deudas, por ejemplo, quién es el deudor, quién el acreedor y cuál es el número de operación que originó el derecho de cobro ó la obligación de pago.

La tarea no resulta fácil, pero en el mejoramiento de la calidad de gestión del ente, se concentran todos los esfuerzos de cada uno de los sectores ó áreas involucradas.

Un ejemplo del esquema propuesto, basado en la integración de ambas contabilidades, puede observarse en el Cuadro Nro. 1 del presente trabajo, que se expone a continuación:

**CUADRO NRO. 1**

<b>Integración de la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión</b>		
<b>Cuenta Contable</b>	<b>Código Contabilidad Financiera</b>	<b>Código Contabilidad de Gestión/Costos</b>
<b>ACTIVO</b>		
Existencias de Prod. Terminados	1.1.1.6.1	2.1.1.6.1
Existencias de Prod. En Proceso	1.1.1.6.2	2.1.1.6.2
Existencias de Materiales	1.1.1.6.3	2.1.1.6.3
<b>RECURSOS Y GASTOS</b>		
Sueldos y salarios	1.6.1.1.1.1	2.6.1.1.1.1
Contribuciones Patronales	1.6.1.1.1.2	2.6.1.1.1.2
Prestaciones Sociales	1.6.1.1.1.3	2.6.1.1.1.3
Beneficios y Compensaciones	1.6.1.1.1.4	2.6.1.1.1.4
Servicios no Personales	1.6.1.1.2.2	2.6.1.1.2.2
Amortización Bienes de Uso	1.6.1.1.4.1	2.6.1.1.4.1
Costo de Venta de Bienes	1.6.1.4.1	2.6.1.4.1
Costo de Prestación de Servicios	1.6.1.4.2	2.6.1.4.2

**Observaciones:**

El primero de los códigos consignados identifica el Plan de cuentas; si corresponde a la Contabilidad Financiera o a la de Gestión.

La imputación, según se trate de la Contabilidad Financiera o la de Gestión, se llevará a cabo a través de matrices que relacionen la ejecución presupuestaria y el impacto correspondiente en la contabilidad.

## **V. CONTABILIDAD DE GESTION Y CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD. UNA PROPUESTA ALTERNATIVA,**

Un buen sistema de Contabilidad de Gestión debería prever estructurar la información contable a través de áreas de responsabilidad.

La citada información es compilada en agrupamientos ó clasificaciones que se corresponden con las divisiones de responsabilidad de la organización. No solamente se incluyen costos o gastos, sino otros datos cuantitativos.

Cada administrador, sin importar su nivel, está a cargo de un **centro de responsabilidad**. Un centro de responsabilidad es parte, o subunidad de una organización, cuyo administrador es responsable de una serie específica de actividades. Mientras más alto sea el nivel de administrador, mayor será el centro de responsabilidad a su cargo y, generalmente, mayor el número de subordinados que le reportan.

**Contabilidad por responsabilidad** es un sistema que mide los planes- por presupuestos- y acciones- por resultados reales- de cada centro de responsabilidad.

Podrán definirse como “Centros de Responsabilidad”, los siguientes:

- 1.- Centro de costos-el administrador es responsable solamente de los costos.
- 2.- Centro de ingresos-el administrador es responsable únicamente de los ingresos.
- 3.-Centro de resultados-el administrador es responsable de los ingresos y costos.
- 4.-Centro de inversiones-el administrador es responsable de las inversiones, ingresos y costos.

Resulta importante señalar que el trazado de un adecuado **Plan de Cuentas**, se constituye en el primer paso para la instalación de un sistema de Contabilidad de Gestión.

El Plan de Cuentas para dicha contabilidad, tiene la importante función de traducir la organización jerárquica del ente, para que el sistema de información y control pueda construirse alrededor de la misma. Determina el camino por el cual los datos primarios son registrados en agrupamientos que están relacionados con las diversas áreas de responsabilidad, según estén establecidas en el organigrama del ente.

**A nivel gubernamental, la Contabilidad de Gestión, estructurada sobre la base de áreas de responsabilidad, posibilitaría reunir datos primarios sobre costos, ingresos y resultados.**

### Responsabilidad por los Gastos

Establecer la responsabilidad por los gastos es una tarea que dista de ser fácil; resulta particularmente difícil definir la responsabilidad en ciertas áreas tales como el mantenimiento, el control de la calidad, los sectores de métodos ó de programación y de movimiento de materiales. Cuando se trata de efectuar esta clase de definiciones, se encuentran interrogantes tales como:

-a quién corresponde la responsabilidad por los gastos de mantenimiento de la sección “X”: al supervisor de la sección, al gerente de mantenimiento, ó al gerente?

-cómo se define la responsabilidad de cada turno sucesivo, dentro de un mismo departamento?

Para dilucidar cada una de las cuestiones planteadas, adquiere singular importancia la necesidad de contar con un organigrama integral que debería contener prácticamente toda la información para resolver cualquier problema de definición de responsabilidades.

Una vez que se hayan logrado definir clara e inequívocamente las responsabilidades jerárquicas en cuanto a los gastos, se determinarán dos clases de información para cada tipo ó elemento de costo dentro de cada área de responsabilidad:

La comparación entre los costos reales incurridos y previstos en cada sección, le brinda al jefe ó gerente responsable, un medio ágil de planear y controlar su propia área. Le permite ejercer un continuo control sobre sus gastos y al mismo tiempo, los superiores jerárquicos recibirán un conciso informe global sobre la actuación de sus colaboradores inmediatos, en cada aspecto importante de sus tareas.

### Responsabilidad por los Ingresos

El procedimiento para establecer y definir las responsabilidades por los ingresos es totalmente similar a la de establecer la responsabilidad por los gastos; el primer paso es una definición concreta de la responsabilidad de cada ejecutivo en particular, que tenga suficiente autoridad como para ejercer control; a continuación, se procede a realizar un presupuesto de ingresos y finalmente, se compilan los ingresos reales, agrupándolos por áreas de responsabilidad y comparándolos con los objetivos preestablecidos.

### Salidas de información. Características y contenido:

#### -Formulación del Plan de Cuentas

Al formular el Plan de Cuentas, debe ponerse el máximo cuidado de incluir suficientes cuentas de detalle, de modo que los conceptos que hayan de registrarse en cada cuenta sean los más homogéneos. Debe tratarse de conseguir que los datos, al ser registrados en una cuenta de detalle, reflejen sólo una clase de actividad, sólo una responsabilidad y un único tipo de comportamiento.

Al comienzo, es generalmente preferible equivocarse por exceso antes que por defecto de clasificación, por cuanto siempre es posible eliminar posteriormente algunas cuentas ó reunir dos ó más de ellas en una sola, si fuera necesario.

Cada cuenta debe recibir una denominación que describa exactamente su contenido, para que la información pueda ser clasificada rápida y exactamente.

Previo a la formulación, debe someterse a análisis el organigrama del ente, a fin de asegurarse de que las líneas de autoridad y responsabilidad sean claras e inconfundibles, sin superposiciones. Del mismo modo, el mismo , debe ser examinado con sentido crítico, a los efectos que refleje realmente la forma en que la estructura está funcionando en ese momento.

#### -Agrupamiento por responsabilidades

El Plan de Cuentas debe ser trazado en concordancia con las responsabilidades indicadas en el organigrama del ente, de modo que la compilación de los datos originales y la registración de los mismos, tanto en lo que atañe a los ingresos como a los gastos, se formule en agrupamientos que sean atribuibles a un área de responsabilidad concreta. De esta manera, cada uno de los departamentos/secciones constituye una unidad responsable que tiene las



correspondientes cuentas previstas en el plan de cuentas para registrar los respectivos ingresos y gastos.

#### - Cuentas Patrimoniales

Para obtener óptimos resultados, debe preverse un suficiente detalle de cuentas, de modo que los activos, los pasivos y las cuentas de capital, estén adecuadamente analizadas para el proceso contable y para su posterior clasificación a los fines de los informes internos y externos.

Cuando el ente está organizado sobre una base divisional, puede ser a veces conveniente mantener cuentas separadas, para cada división, de diversos rubros patrimoniales, tales como créditos, bienes de cambio, bienes de uso y pasivo.

#### -Cuentas de Resultados

La formulación del Plan de Cuentas en lo que se refiere a los ingresos y gastos es de significativa importancia, ya que tales cuentas son las depositarias de los datos que reflejan la marcha de las operaciones del ente y son la fuente de la mayor parte de la información gerencial requerida.

El proceso descrito, permitirá generar toda aquella información necesaria, hecha a la medida de los requerimientos de cada nivel jerárquico, en cada área, departamento ó sección del ente, de tal forma que, al mismo tiempo, puedan satisfacerse los objetivos de la contabilidad gerencial.

## **VI. SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS BASADO EN LAS “ACTIVIDADES”. UNA OPCIÓN A CONSIDERAR.**

Si se optara por la implementación de este sistema en el ámbito público, deberían considerarse algunos aspectos de importancia, tales como aquellos relacionados con las **unidades operativas y centros de gestión presupuestarios**.

El presupuesto como plan de acción y herramienta que nos permite controlar la gestión de cualquier ente, no debe permanecer al margen de consideración, cuando se hace referencia a la Contabilidad de Gestión.

Ello es así, en especial, cuando el enfoque se dirige a la técnica de la presupuestación por programas, cuya aplicación se observa en el ámbito del Sector Público.

Debe hablarse, entonces, de **relaciones insumo-producto, de producción intermedia y de producción terminal**, dentro de una concepción de “producción” en la que intervienen elementos tales como los bienes y servicios que se producen, los recursos reales que se utilizan, los recursos financieros que se requieren y la tecnología de producción.

Complementariamente, deben considerarse los conceptos de “**Centros de Gestión Productiva**” y “**Centros Legales de Asignación de Recursos Financieros**”; los primeros, comprendiendo a la institución ó conjunto de instituciones en donde se combinan los recursos para la producción terminal; los segundos, como nexo de asignación de créditos “presupuestarios” con la programación, fusionando los aspectos físicos con los financieros.

En la concepción del Presupuesto por Programas, las categorías programáticas adquieren singular importancia. Un “**programa**” se define como el conjunto de acciones orientadas al logro de un objetivo concreto para el cual se asignan recursos humanos, materiales y financieros necesarios para su desarrollo y una unidad gubernamental responsable de su ejecución.

La “**actividad**” comprende parte de las acciones de un programa agrupables en base a cierto grado de homogeneidad entre ellas. Cada actividad, si bien no materializa por sí sola el logro del objetivo perseguido, al vincularse con las restantes acciones (incluidas en otras actividades del programa) se complementan entre sí para alcanzarlo. Cada programa está compuesto por actividades y cada actividad por acciones ó tareas. A su vez, cada actividad posee los mismos elementos comunes, de las categorías programáticas anteriores.

**En este punto, resultaría factible establecer la relación entre el concepto de “actividad” presupuestariamente considerado, y un sistema de costos basado en las “actividades”.**

Asimismo y desde la misma óptica, puede afirmarse que las acciones presupuestarias deben ser adecuadamente identificadas dentro del proceso presupuestario público, como también, en cada una de ellas, serán expresados los recursos financieros a asignar para adquirir los insumos reales que, una vez procesados, se transforman en productos. Este papel lo cumplen, formalmente, las categorías programáticas que conforman el Presupuesto.

La “actividad” es una categoría programática. Para poder reflejar los procesos contenidos en las acciones presupuestarias cuya producción es intermedia, configurando un centro de gestión productiva al que corresponderá la asignación formal de recursos reales y financieros, se recurre a la categoría programática actividad.

El presente método posee una característica esencial: las actividades deben ser el objeto central del costeo, ya que son ellas quienes consumen los recursos.

Se deben determinar las actividades a costear, cuya apertura debe ser lo más analítica posible, para obtener una buena información final, incluyendo todas las funciones del ente.

A cada “actividad” se le deben asignar los costos que le corresponden, tarea sencilla en el caso de los costos directos e identificables inequívocamente con cada una, pero que requiere el empleo de mecanismos apropiados de aplicación para aquellos costos que sean indirectos a las actividades elegidas como objeto de costeo.

Para cada actividad se determinarán los inductores de costos adecuados que representen una medida justa y equitativa de la actividad de que se trata, a efectos de constituir un medio para medirla y para aplicar luego sus costos a los artículos. Son ejemplos de ellos las horas máquina, horas hombre, cantidad de facturas, metros cuadrados, etc.

Finalmente, deberán asignarse a cada uno de los productos, los costos de las actividades que los originan, a través de los inductores de costos, con el objeto de obtener el costo unitario de cada uno de ellos, adicionando el costo de los insumos y de la mano de obra directos.

Complementariamente, pueden mencionarse las siguientes propiedades inherentes al sistema:

- Se trata de un costeo integral
- Permite obtener costos unitarios adecuados, evitando las distorsiones propias de los mecanismos tradicionales.
- Brinda información útil para la toma de decisiones y la gestión.
- Obtiene información a partir de los registros contables históricos de la organización.
- Presenta datos analíticos y relevantes para todos los niveles de decisión.
- Abarca todas las áreas de la organización.

En un ente de gran dimensión, cada proceso o procedimiento puede llegar a representar una cantidad significativa de tiempo y dinero. En un ente pequeño, la totalidad de los procesos y procedimientos que componen, por ejemplo, la actividad “cuentas a pagar” es posible que no requieran el tiempo o los recursos necesarios de uno solo de los procesos ó procedimientos que componen la actividad “cuentas a pagar” en el ente de gran tamaño.

La clave a la hora de definir las actividades, es dividir las operaciones del ente en sus actividades relevantes.

#### **VI a. Inductor de costos. Centro de Costos. Análisis Conceptual.**

El **inductor de costos** es un factor utilizado para medir cómo un costo es incurrido y/o cómo imputar mejor dicho costo a las actividades ó los productos. Se emplean para reflejar el consumo de costos por las actividades y a su vez el consumo de las actividades por otras actividades y productos.

Constituyen inductores de costos más comunes las unidades monetarias de mano de obra, número de empleados, metros cuadrados, localización del equipo, valoración del equipo.

Los **centros de costo** pueden definirse sobre la base de considerar premisas tales como:

- que constituyan unidades orgánicas diferenciadas,
- que realicen actividades concretas, a menudo materializadas en servicios públicos, y
- que exista un responsable del centro.

En función a su comportamiento, se clasifican en:

- Centros de costo principales
- Centros de costo auxiliares
- Centros de costo de dirección, administración y generales
- Centros de costo mixtos
- Centros de costo anexos

Los centros de costo principales trabajan para el exterior, mientras los centros auxiliares reparten sus costos a los centros principales a través de las actividades internas, aunque se permite su incorporación a las actividades del organismo siempre que así lo decida el gestor del mismo.

Los centros de dirección, administración y generales coordinan las actividades del Organismo Público. Los centros auxiliares realizan actividades más relacionadas con la producción.

Los centros mixtos participan de las características de más de una de las clases de centros, y los centros anexos son aquellos que realizan actividades no necesarias para el organismo como ente productivo.

#### **VI b. Pasos para establecer un sistema de costos basado en las “actividades”.**

Si se optara por este enfoque, basado en las actividades, en cuanto a sistema de costos a implementar, el ente debería prever el seguimiento de los siguientes pasos:

##### 1.- Identificar y definir las actividades relevantes.

Las actividades de un ente pueden identificarse revisando los organigramas y la disposición / distribución de las instalaciones. Cualquier función ejecutada por un empleado, contratista ó por un equipo, debería ser considerada como una de las tantas actividades identificadas por el ente (actividades de dirección y administración, actividades finalistas, actividades auxiliares, actividades específicas, actividades de organización).

##### 2.- Organizar las actividades por centros de costos

Una vez que las actividades han sido identificadas y definidas, deberían ser organizadas en una serie de centros de costos.

Por ejemplo, sería válido agrupar actividades tales como contabilidad de costos y contabilidad general dentro de un centro de costos que podría denominarse “Contabilidad/Sistema de Información”.

La definición de los centros de costo se realizará en función de la estructura orgánico-funcional del ente.

### 3. Identificar los componentes de costo principales

En la mayoría de los casos, es necesario identificar más componentes de costo de los que han sido identificados en la práctica a través de la contabilidad ordinaria del ente.

### 4. Determinar las relaciones entre actividades y costos

Una vez que las actividades se han identificado y organizado en centros de costos y se han establecido los componentes de costo principales, deben determinarse las relaciones entre las actividades y los costos. Este paso consiste básicamente en determinar qué costos pertenecen a qué centros de costos.

Son ejemplos de actividades que pueden identificarse, los siguientes:

- Actividades de dirección y administración.
- Actividades finalistas
- Actividades auxiliares
- Actividades específicas
- Actividades de organización

### 5. Identificar los inductores de costos para asignar los costos a las actividades y las actividades a los productos

Una vez que se han determinado las relaciones generales en el paso anterior, es preciso identificar los inductores particulares que generan los costos a ser incurridos en los centros de costos específicos. En el caso de la amortización de edificios, la superficie ocupada-metros cuadrados-por cada centro de costos puede utilizarse para repartir el importe del costo.

### 6. Determinación de la estructura de costos

En este paso, deben identificarse claramente cuáles son los **costos directos** y cuáles los **costos indirectos**.

Los **directos** son aquellos cuya relación con una unidad de costeo-o costo-, por su naturaleza o funcionalidad, es evidente, clara e inequívoca, lo que permite su aplicación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, con prescindencia de su comportamiento respecto de los cambios en los volúmenes de actividad posibles, previstos o reales. Se dice también que un concepto es directo cuando existe la posibilidad de medirlo o imputarlo directamente a la unidad de costeo-o costo-, sin necesidad de recurrir a algún método de distribución o prorrateo.

Los **indirectos**, son aquellos que no pueden relacionarse, vincularse o identificarse con una identidad de costeo-o costo- determinada, por su naturaleza o por razones funcionales, en forma evidente, clara e inequívoca, con prescindencia de su comportamiento ante cambios de los volúmenes de actividad posibles, previstos o incurridos, lo que impide su apropiación o imputación a aquella en forma inmediata o precisa, o que, aún cumpliendo aquellas condiciones, por razones de economía del sistema o por su poca relevancia, no resulta aconsejable su apropiación directa.

Lo que define su carácter de directo o indirecto es la elección de la Unidad de Costeo-o costo- respecto de la cual se procura su identificación y, complementariamente, la relevancia de su magnitud económica o las ventajas prácticas de su identificación.

El primer paso para desarrollar la estructura de costos es dividir los centros de costos en cuatro categorías: centros de servicios, actividades de apoyo de operaciones, actividades administrativas y actividades operativas.

Los servicios prestados por los centros de servicios son, generalmente, realizados para otros centros de costos, para terceros ó para proyectos específicos derivados de una necesidad particular. En consecuencia, tales servicios pueden ser imputados-aunque no necesariamente-a los centros de costos usuarios o a los objetivos usuarios tomando como base el tiempo y los materiales necesarios. Ejemplo típico de este tipo de centro de costos es Mantenimiento. Las actividades de mantenimiento incluyen la reparación y los trabajos de mantenimiento de elementos específicos del equipamiento ó de centros de costos particulares, el apoyo y colaboración para instalar el equipo de capital y la realización de otros servicios para objetivos de costo específicos.

Las actividades de apoyo de operaciones son aquellos centros de costos cuyas actividades soportan las actividades de operaciones directas, pero cuyos servicios no son, como en el caso de los centros de servicios, fácilmente imputables a productos, servicios o centros de costos específicos.

Las actividades administrativas de apoyo son todas aquellas actividades relativas a la administración y dirección del ente. Por lo general, esta categoría incluye actividades tales como dirección general, contabilidad y finanzas, recursos humanos, proceso de datos.

Las actividades operativas están compuestas por aquellas correspondientes a centros que no son de servicios, que procesan directamente los bienes o servicios ofrecidos por el ente.

## 7.Recolección de datos

Deben aprovecharse todos los datos históricos disponibles.

Cuando no haya ninguno disponible, las entrevistas con los empleados apropiados y conocedores y las estimaciones por ellos mismos desarrolladas son sustitutos efectivos. Cuando la información es material o concreta, se pueden establecer mecanismos para recoger los datos necesarios para ser usados en posteriores actualizaciones del modelo.

El caso práctico que forma parte del presente trabajo, propone la aplicación de un sistema de costos “basado en las actividades” y la correspondiente asignación por “centros de costos”, en el ámbito de un organismo público.

## **VII. TABLERO DE COMANDO. EVALUACIÓN DE LA GESTIÓN MEDIANTE “INDICADORES”**

**El “tablero de comando”, también denominado por algunos autores “cuadro de mando”, es aquel conjunto de indicadores útiles para evaluar la gestión de un ente y tomar decisiones.**

La necesidad de tomar decisiones no surge solamente como consecuencia de la detección de desvíos actuales con el objeto de producir acciones correctivas, puesto que en una organización se toman también decisiones para actuar sobre desvíos proyectados respecto a los objetivos organizacionales, decisiones para el aprovechamiento de oportunidades y decisiones referidas a problemas de implementación de objetivos a nivel superior.

Puede presentarse en dos versiones:

-Indicadores sobre el pasado para controlar la gestión, e indicadores sobre el futuro para poder tomar decisiones.

En cada una de estas versiones, se presentará la información desagregada en real, presupuestada y variación entre ambas.

Entre las ventajas para la utilización del tablero de comando, merecen citarse las siguientes:

- Favorece la orientación a resultados.
- Compromete a toda la organización.
- Reduce el tiempo de medidas correctivas.
- Se trabaja permanentemente con el presupuesto.

Complementariamente, se considerarán requisitos para su ejecución, los mencionados a continuación:

- Corresponderá efectuar una evaluación del soporte tecnológico.
- Contar con un conocimiento estructural del ente.
- Debe brindar información de calidad y no solo de cantidad.
- Debe atender a los requerimientos de los usuarios.
- Deben fijarse metas razonables.

Se nutre de información clave, tanto interna – sistema contable ó extracontable- como externa- proveniente de la situación coyuntural existente, etc.- pero debe ser ordenada y oportuna, pudiendo fluir a través de los canales formales de la organización como por los informales ya que toda la que sea válida para la toma de decisiones ó evaluación de gestión debe ser aprovechada.

La información de mayor importancia que debe brindar el tablero de comando va a estar referida básicamente a:

Rentabilidad: se mide por tasa de retorno y riesgo  
Economicidad: relación Costo/Beneficio  
Productividad: Rendimiento

Asimismo, permite medir todo aquello que se fija como objetivo, para poder analizar los desvíos que se producen de acuerdo a los parámetros fijados y poder aplicar las

medidas correctivas necesarias. Vale aclarar que tales desvíos también pueden provenir de un error en la planificación, es decir que cuando se delinearón las metas estas no eran las correctas ó no podían ser alcanzadas.

Con el tablero de comando, no se buscan culpables, más allá de que siempre va a existir un responsable del área o sector, sino que apunta a la medición de resultados, y para ello se van a establecer factores clave de la organización, los cuales serán monitoreados con el fin de tomar las decisiones que se crean convenientes.

Mientras esté en poder de personas responsables de la toma de decisiones, no pueden sobrevenir errores u omisiones; si ello ocurriera, induciría a tomar decisiones incorrectas.

La estructura de indicadores del “tablero de comando integral” debería ser empleada para desarrollar un nuevo sistema de gestión. El sistema de indicadores debería ser sólo un medio para conseguir un objetivo más importante: un sistema de gestión estratégica que ayude a los ejecutivos a implantar y obtener feedback sobre su propia estrategia.

Los procesos y programas de gestión están contruidos alrededor de estructuras.

Los sistemas de gestión tradicionales se han estado construyendo alrededor de una estructura financiera. Dicha estructura funcionó bien mientras los indicadores financieros pudieron reflejar la gran mayoría de actividades de creación de valor pero se volvió menos valiosa a medida que más y más actividades de la organización involucraban inversiones en relaciones, tecnologías y capacidades que no podían valorarse en el modelo financiero de costo histórico. Las organizaciones adoptan el “tablero de comando integral”, porque, además de integrar un enfoque sobre los resultados financieros a corto plazo, reconoce el valor de la inversión en activos intangibles y capacidades competitivas.

El tablero de comando proporciona una nueva herramienta para que la alta dirección encauce su organización en estrategias para el éxito a largo plazo. No elimina el papel de la medición financiera en un sistema de gestión, pero incorpora la medición financiera en un sistema de gestión más equilibrado que vincula la actuación operativa a corto plazo con los objetivos estratégicos a largo plazo.

El verdadero poder del “tablero de comando integral” aparece cuando se transforma de un sistema de indicadores en un sistema de gestión.

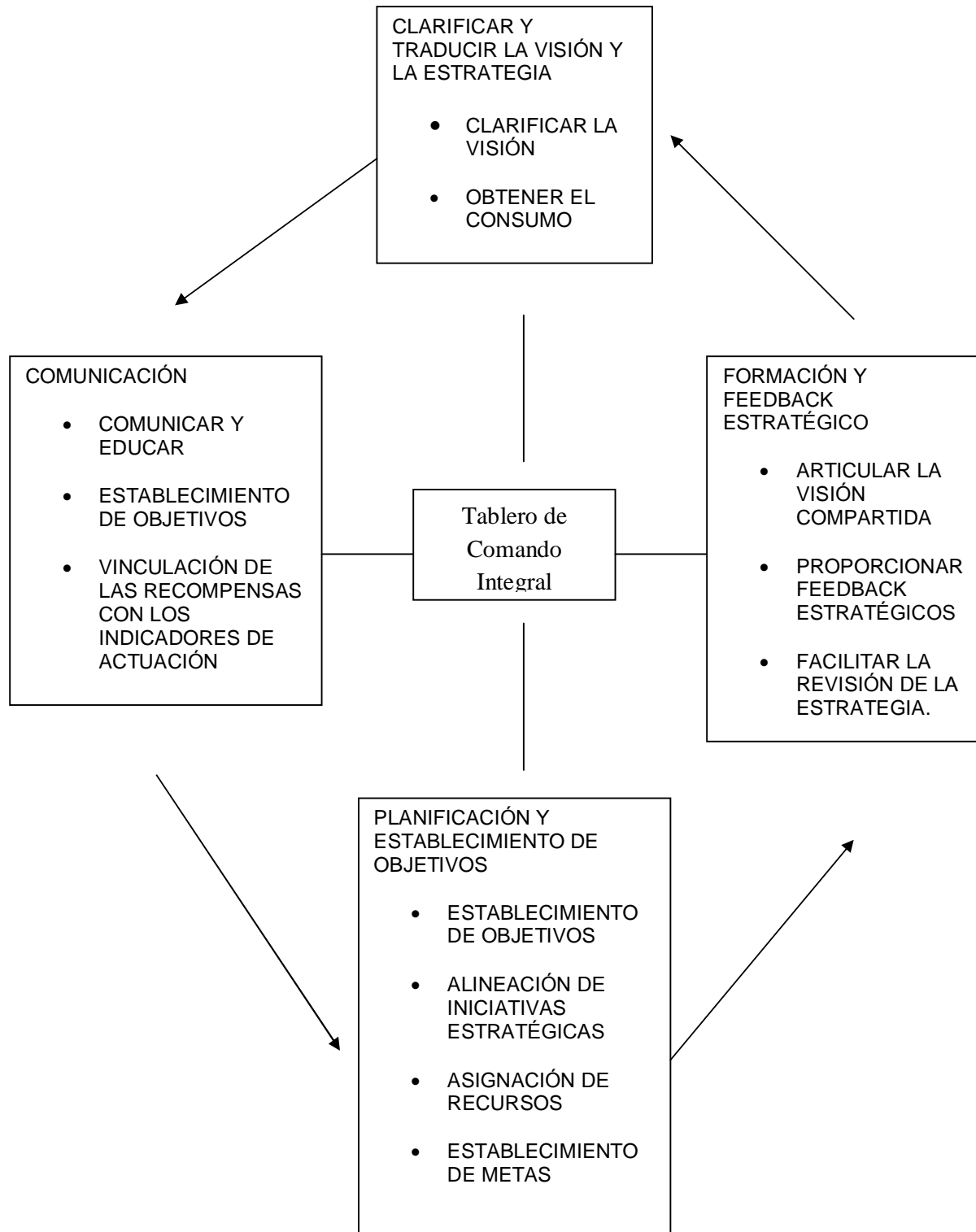
A modo de resumen, corresponde señalar que el tablero de comando puede utilizarse para:

- clarificar la estrategia y conseguir el consenso sobre ella
- comunicar la estrategia a toda la organización
- alinear los objetivos personales y departamentales con la estrategia
- vincular los objetivos estratégicos con los objetivos a largo plazo y los presupuestos anuales
- identificar y alinear las iniciativas estratégicas
- realizar revisiones estratégicas periódicas y sistemáticas, y
- obtener feedback para aprender sobre la estrategia y mejorarla



## CUADRO NRO. 2

### TABLERO DE COMANDO INTEGRAL COMO ESTRUCTURA O MARCO ESTRATÉGICO PARA LA ACCIÓN



El “tablero de comando integral” llena el vacío que existe en la mayoría de sistemas de gestión: la falta de un proceso sistemático para poner en práctica y obtener feedback sobre la estrategia. Los procesos de gestión alrededor del tablero de comando permiten que la organización se equipare y se centre en la puesta en práctica de la estrategia a largo plazo.

### **VII a. Indicadores.**

Un **indicador** es una magnitud asociada a una actividad, proceso o sistema que, a través de su comparación con determinados estándares, permite conocer los cambios que se han producido en las principales variables, en los diferentes momentos de su ejecución, así como realizar comparaciones con otras entidades, programas o servicios de similares características, posibilitando, por consiguiente, establecer un control selectivo de la información relevante para la entidad.

En general, la utilización de este tipo de instrumentos permite saber, además de cuánto se gasta, el cómo se gasta, ofreciendo ventajas extraordinarias al evaluar la gestión, entre las cuales se destacan:

- Clarificación de objetivos
- Obtención de la información sobre las actividades realizadas
- Conocimiento acerca de los resultados
- Mejora de la rendición de cuentas
- Control y mejora en la utilización de los recursos
- Motivación a los funcionarios e incentivación mediante la retribución en función de los resultados alcanzados.

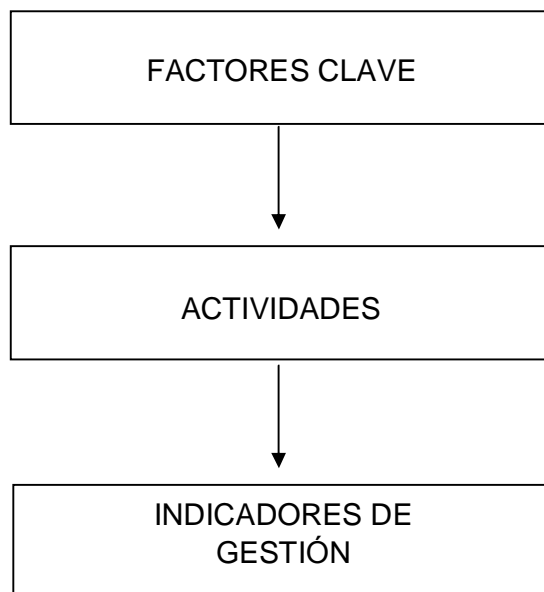
En las entidades públicas, donde el control de la actuación es prioritario, la realización de mediciones a través de indicadores, constituye una herramienta fundamental para que el gestor público pueda tomar decisiones correctas en relación con la buena marcha del ente que gestiona, y para que tenga un control de lo que está sucediendo y, si procede, poder tomar las medidas correctoras que convengan. Es mediante la utilización de los indicadores que se puede lograr un control, aprendizaje y mejora de las actuaciones, en este caso, públicas.

Desde este punto de vista podrían definirse los indicadores, como unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos.

Esquemáticamente, el proceso a seguir para la formulación de indicadores podría traducirse en el que se describe a continuación:

### CUADRO NRO. 3

#### PROCESO DE FORMULACIÓN DE INDICADORES



El proceso al que se hace referencia, puede observarse, a través del cuadro expuesto.

La primera etapa consiste en la determinación de las variables y factores clave de la organización, los cuales son pormenorizados en las diferentes áreas, actividades y servicios que garantizan el éxito de una unidad y, por tanto, la consecución de sus objetivos. A partir de aquí, se establecen las unidades de medida, el sistema de recolección de datos y su presentación, para el seguimiento y evaluación de éstos en aras de la obtención de la información necesaria. Para su establecimiento, se debe tener siempre presente el principio de economicidad, seleccionando los que resulten más significativos para el análisis a efectuar.

Los indicadores se construyen a través de la realización de operaciones simples, de suma, resta, relación, etc. De magnitudes elementales. Aunque los ideales son los numéricos, en ocasiones resulta imposible su establecimiento, ya que hay elementos en los servicios que no son cuantificables. Esto no libera de la obligatoriedad, siempre que sea posible, de dejarlos definidos, expresando las tolerancias ó desviaciones aceptables.

Asimismo, los indicadores deben cumplir dos funciones elementales:

Descriptiva: Aportar información acerca de una situación determinada o sobre el estado de un sistema y su evolución en el tiempo.

Valorativa: Permitir la apreciación de los efectos provocados por una situación.

Complementariamente, para que sean válidos, deben cumplir una serie de requisitos tales como:

- Pertinencia: El indicador expresa un concepto y mantiene, con claridad, esta significación a lo largo del tiempo. Quiere decir que el indicador es adecuado para lo que se quiere medir.
- Objetividad: Su cálculo a partir de las magnitudes observadas no es ambiguo.
- Unívoco: Las modificaciones expresadas por el indicador no permiten interpretaciones equívocas.
- Sensibilidad: La medida del indicador es suficientemente eficaz para identificar variaciones pequeñas.
- Precisión: El margen de error del indicador es suficientemente aceptable.
- Fidelidad: Las cualidades del indicador se mantienen en el tiempo y en el espacio.
- Accesibilidad: Su obtención tiene un costo aceptable y es fácil de calcular e interpretar.

Deben medir, además de las actividades realizadas y los resultados obtenidos, los recursos utilizados, elemento que dada su escasez, resulta ser altamente valorado.

La elección de indicadores significativos, en ocasiones, constituye una tarea nada sencilla, debido en gran medida a la ausencia de experiencias anteriores que permitan contrastar la validez de los mismos, por lo que se recomienda seguir una secuencia lógica, para su correcto establecimiento.

Dichos pasos son:

- Saber qué se quiere medir
- Determinar la información necesaria
- Seleccionar los indicadores de ejecución
- Definir los estándares
- Diseñar el procedimiento de recolección de datos
- Recoger los datos
- Comparar los resultados

Cada etapa tiene su propia importancia, pero el definir qué es lo que se quiere medir, resulta fundamental por ser el punto de partida; una vez determinado qué es lo que se busca se estará en condiciones de puntualizar cuál es la información a recolectar, que también es de suma importancia, ya que el procesamiento de los datos puede ocupar largas horas y una equivocación en este momento del proceso se traduce en una pérdida de tiempo que resulta irrecuperable.

Una vez definidos los indicadores, se pasa a dejar establecidos cuáles son los estándares más apropiados.

La recolección de los datos y su procesamiento se efectuará de la forma que resulte más cómoda y ventajosa a los usuarios.

Se concluye con la comparación de los resultados obtenidos con los estándares prefijados, o con indicadores de la ejecución real de otros períodos o de otras entidades anteriormente seleccionadas.

El seguimiento de todos estos pasos resulta de vital importancia, ya que cada uno depende del otro; al final sería imposible comparar resultados si no se contara con estándares bien elaborados, o si la información recogida hubiera resultado insuficiente, consecuencia de una mala definición de los objetivos, por ejemplo.

## **VIII. INFORMES GERENCIALES**

### **VIII a. Objetivos, Alcance y Características**

Debe señalarse que no existe ningún conjunto ideal de informes gerenciales, que pueda ser utilizado en cualquier ente; lo que se requiere en uno de ellos, puede no ser en absoluto de interés en otro. Los informes gerenciales deben ser diseñados especialmente, tomando en cuenta a los usuarios, los sistemas y las prácticas de cada organización. Sin perjuicio de esa necesidad de diseñar informes “a la medida” de cada ente, existen ciertos principios fundamentales que deberían ser siempre tenidos en cuenta al proyectarlos:

#### Forma de presentación

Un informe gerencial bien diseñado debe tener las siguientes características:

- la cantidad de detalles contenidos en el informe debe ser inversamente proporcional al nivel gerencial al que el informe esté dirigido;
- los resultados presentados deben estar vinculados con alguna base de comparación que permita extraer conclusiones;
- cuando sea posible, deberían indicarse las consecuencias previsibles de los resultados conocidos hasta la fecha, con relación a los proyectados;
- toda vez que sea posible, la información debe presentarse de modo tal que pueda apreciarse la tendencia de la gestión pública;
- en general, el informe debería ser conciso y fácilmente legible, evitando toda acumulación indiscriminada de datos.

#### Utilización de estándares para medir la eficiencia.

Si se pretende que los informes elevados a la gerencia pública le sean de alguna utilidad, brindándole la información necesaria para el control de la gestión de los entes, deben estar enfocados de modo que permitan juzgar la eficiencia y los resultados obtenidos, sobre la base de contar previamente con algún estándar para compararlos y medirlos. Una característica básica de la contabilidad de gestión ó gerencial es que los principales estándares que se utilizan en la presentación de la información relativa a las operaciones son aquellos que están directamente relacionados con el presupuesto y su desagregación por programas. Relacionando siempre los resultados con lo proyectado, los informes gerenciales pueden ser diseñados de modo tal que concentren la atención de los gerentes públicos sobre la variación que experimentarán los resultados que se planeó obtener, a la luz de los realmente obtenidos durante el período que cubra el informe.

#### Información por excepción

El enorme volumen de información que se genera en la mayoría de los entes públicos debe ser cuidadosamente condensado y resumido, para que los informes que se presenten a los niveles decisorios sean verdaderamente informativos.

A fin de encaminar rápidamente su atención hacia aquellos aspectos que exigen alguna acción, debería siempre aplicarse, en el diseño de los informes gerenciales, el principio de informar sólo las excepciones.

Cuando existen estándares de actividad y de eficiencia, así como una planificación y presupuestación, los informes deberían enfocar la atención principalmente sobre las excepciones significativas ó variaciones que hayan ocurrido con respecto a la situación planeada., y que revelan la necesidad de una acción gerencial, más bien que tratar de informar sobre el resto de las actividades que estén desarrollándose de acuerdo con lo planificado. Una de las principales características de la contabilidad de gestión ó gerencial es que los resultados reales pueden ser totalmente conciliados con los planeados, por medio de una serie de variaciones expresadas en unidades monetarias, adecuadamente clasificadas por clase de variación y por área de responsabilidad en que se hayan originado.

#### Informes analíticos basados en la estructura orgánica.

Otra de las condiciones para la formulación de un sistema eficaz de información gerencial es la concordancia entre los distintos informes y la estructura orgánica del ente, y la sucesiva adición y resumen de los informes de detalle, relativos a los sectores inferiores, hasta llegar a los informes superiores.

De acuerdo con el principio de información por excepción, la estructura informativa debería ser concebida de modo tal que el nivel decisorio superior pudiera examinar los resultados generales de las operaciones, resumidos para su uso en un cuadro general de resultados y expresados en términos de desviaciones con respecto a la actuación planeada.

Tal estructura debería hacerle conocer, fácil y rápidamente, cualquier desviación significativa respecto a dicho plan, y permitirle su seguimiento, mediante informes escalonados, a través de los diversos responsables jerárquicos de estas desviaciones. Si los informes están diseñados de modo tal que los resultados puedan ser relacionados con responsables, el gerente público puede atribuir las responsabilidades por una eficiente actuación y solicitar las explicaciones pertinentes, además de tomar las medidas correctivas necesarias.

El sistema informativo debería estar concebido de modo tal que cada nivel decisorio superior reciba la información que se refiera a la actividad y eficiencia de sus niveles inmediatos, los cuales a su vez recibirán información relativa a los niveles que informan a cada uno de ellos. Este proceso se continúa hacia abajo hasta el nivel operativo, de modo que el responsable de cada grupo recibe siempre información concerniente a la actividad y eficiencia de cada uno de sus subordinados inmediatos.

En los niveles operativos, en los cuales el control de los costos es posiblemente la más importante medida de eficiencia, suele ser preferible que tanto los resultados reales como los estándares sean expuestos en términos no monetarios, tales como cantidad de unidades de medida.

En los niveles operativos de responsabilidad, la información será muy detallada, pero habrá sucesivamente una mayor condensación a medida que se dirijan los informes a los más altos niveles gerenciales. En estos últimos, debería tenderse a resumir la información que se presente, limitándola a solamente aquellos datos que revelen problemas e indiquen a quién compete resolverlos.

En resumen, los informes deben ser siempre diseñados teniendo en cuenta la clase de datos por los que se interesa, ó debería interesarse, el usuario o decisor al cual estén destinados.

Los informes, por sí solos, no aseguran la eficiencia ni resuelven problemas: lo más que un informe puede hacer es ponerlos de relieve y servirle de ayuda al ejecutivo para tomar la acción correctiva adecuada.

#### Informes de Progreso-Contenidos-

Los informes de progreso constituyen el resultado final del sistema de información de la gestión ó gerencial, en su carácter de instrumentos que permitan evaluar el comportamiento de la misma, verificando los grados de eficacia y eficiencia, e indicando los desvíos entre lo programado y lo ejecutado, justificando las causas que motivaron los mismos y proponiendo distintas alternativas de medidas correctivas.

Si bien dichos informes suelen variar en su contenido según la diversidad de informaciones que requieren los niveles decisorios gubernamentales, resulta factible describir los requisitos mínimos que deberían incluir:

#### -Análisis global del sector-u organismo-

Se incluye una síntesis sobre la marcha del sector indicando las principales acciones desarrolladas y objetivos logrados, como así también los inconvenientes y problemas que se hayan presentado. Para medir la evolución se utilizarán indicadores globales que permitan observar la tendencia, constituyéndose en una tarea permanente la de determinar los indicadores más representativos.

#### -Evaluación de la gestión presupuestaria

Comprenderá el análisis de los fondos asignados, los reajustes que hayan experimentado los mismos y el grado de ejecución presupuestaria, detectando los niveles críticos de ejecución, analizando las causas y proponiendo medidas correctivas.

#### -Evaluación de la gestión operativa

El resultado del ejercicio del control operativo se verá plasmado en un informe que muestre el grado de avance de las metas y tareas y los desvíos entre lo programado y lo ejecutado, como así también la acción operativa del organismo en su conjunto, analizando y proponiendo los mismos aspectos contemplados para la gestión presupuestaria.

#### -Conclusiones y recomendaciones

Las conclusiones comprenderán la síntesis del análisis crítico de los resultados obtenidos en el período, integrando y relacionando la información operativa con la financiera. Asimismo, se extraerán los inconvenientes y deficiencias del sector y los desvíos significativos entre la programación y la ejecución. Para cada caso se indicarán las recomendaciones que permitan corregir las causas de las variaciones, especificando sus vías de concreción.

## **IX. CONCLUSIONES**

Nuestra sociedad se mueve en un contexto que se rige por el paradigma de que la “**información es poder**” Entonces, cabe pensar, que los sistemas de información contable deben constituir un importante instrumento impulsor del cambio en la organización, no sólo por la introducción de la medición y el registro de nuevas variables que permitan apreciar los impactos de las distintas actividades de la organización, de la actuación en su conjunto y de las distintas presiones que recibe y dirige sino, también del nuevo papel proactivo y la nueva situación que corresponden a quien ejerza las funciones contable dentro de la organización.

Debido a esa situación, se plantea que los sistemas de información tradicionales resultan insuficientes en el actual contexto de las organizaciones. Además de que hoy en día, existe una demanda informativa, derivada no sólo del aumento del número de usuarios de la información contable, sino también por el incremento en cantidad y calidad de la información exigida, información relativa tanto a aspectos económico-financieros como socio-políticos, tecnológicos y medioambientales, entre otros.

Para que pueda hablarse de estados contables susceptibles de utilización y análisis resulta necesario que éstos sean presentados de forma clara y concisa, y que se desarrolle una nueva cultura, favorable a la difusión, estudio y análisis de dichos estados, entre los responsables de las entidades públicas y los usuarios de su información.

El desarrollo de sistemas de información en línea con las renovadas estrategias exige, por lo tanto, la utilización de nuevos y mejores indicadores. La contabilidad debe consolidarse y adaptarse a las nuevas actuaciones tecnológicas y de gestión de la producción y los servicios, sirviendo como punto de apoyo en el proceso de toma de decisiones.

Es preciso señalar que, cuando se insiste en la necesidad de llevar a cabo un cambio en las estructuras organizativas con el compromiso de hacer frente a los nuevos retos en la mejora de la gestión, éste debe tener una base sólida. Dicho cambio se deberá basar en la búsqueda de sistemas de información para la toma de decisiones que permitan llevar a cabo una asignación racional de los recursos, lo que se traduce en contar con sistemas de información integrales e integrados, es decir que incluyan al Presupuesto, a la Contabilidad Financiera y a la Contabilidad de Gestión.

Lo expresado, reafirma en toda su dimensión el concepto de integración:

-Sin una eficiente contabilidad integrada gubernamental, el sistema presupuestario, en su fase de programación, no podría estimar en forma oportuna los recursos, así como la asignación racional de los mismos para gastar.

-Sin una eficiente contabilidad integrada gubernamental, en la fase de evaluación, no podría materializarse la comparación periódica y permanente entre la conducción de los programas y las metas previamente establecidas.

-Sin una eficiente contabilidad integrada gubernamental, la administración de recursos financieros no contará con los datos necesarios que permitan una adecuada programación del flujo de caja para la cancelación oportuna de sus obligaciones y la utilización de dichos recursos de acuerdo a los planes y presupuestos correspondientes.

-Sin una eficiente contabilidad integrada gubernamental, el control de los recursos públicos permanecería estático y los auditores limitarían sus exámenes a verificar el grado en que los entes del



Sector Público y sus responsables cumplen sus funciones, al no contar con un mecanismo de cuantificación de los desvíos y la determinación de sus causas, efectos y correcciones.

Resulta importante rescatar aquella definición de Contabilidad Gubernamental que la describe como un sistema estructurado sobre la base de la Contabilidad Financiera. La misma ha estado sujeta a un proceso continuo de normalización y regulación en la búsqueda de control de legalidad y rendición de cuentas. El sistema de contabilidad integrado debe prever un sistema de información que facilite la toma de decisiones por parte de los gestores de la organización.

Por lo tanto, el establecimiento y consolidación de una Contabilidad de Gestión Pública constituye una labor a desarrollar. Pero con respecto a su utilización en las entidades sometidas al régimen de Contabilidad Gubernamental, la Contabilidad de Gestión y por ende, la de Costos, no debe configurarse como el fin, sino como el medio para orientar la gestión. De ahí que se deba combinar con otras herramientas, que el propio desarrollo empresarial ha puesto a disposición de las organizaciones que deseen alcanzar el éxito, además de dar cumplimiento a sus objetivos.

Deberá disponerse de información de carácter estratégico, información inmediata y actualizada, para la toma de decisiones, que facilite la gestión de los recursos y coadyuve al desarrollo de estructuras organizativas flexibles, eficientes e integradas, que potencien el análisis de la cadena de valor del ente, modificando la estructura de la misma en términos de costos y calidad.

Tales necesidades no se pueden satisfacer con flujos de información espontáneos, sino que es necesario establecer sistemas teniendo en cuenta los requerimientos del gestor, destacando en este caso la utilización de los indicadores que cumplirán la doble finalidad de informar y evaluar.

Buenos Aires, octubre de 2003.-

## ANEXO

### CASO DE APLICACIÓN DE COSTOS POR ACTIVIDAD Y ASIGNACIÓN POR CENTROS DE COSTOS EN UN ORGANISMO DEL SECTOR PÚBLICO NACIONAL.

El caso práctico que se desarrolla a continuación, toma como base ejemplificativa, un Organismo del Sector Público Nacional.

#### ***Pasos para determinar los Costos de las Actividades del Organismo objeto de análisis:***

##### **I. Identificar y definir las actividades relevantes.**

Se plantean las siguientes actividades vinculadas con la estructura presupuestaria del Organismo Público, seleccionado para el ejemplo.

Esta identificación resulta de suma importancia, ya que todos los costos del Organismo deben estar asignados a sus respectivas actividades.

##### 1. Control del Sector Público No Financiero

- a) emitir opinión sobre el cumplimiento de las normas vigentes
- b) la gestión económica financiera y patrimonial
- c) las registraciones contables.

##### 2. Control Comunal Entes Reguladores y Privatizaciones

- a) emitir opinión sobre el cumplimiento de las normas vigentes
- b) la gestión económica financiera y patrimonial
- c) las registraciones contables.

##### 3. Control del Sector Financiero y Proyectos Especiales

- a) emitir opinión sobre el cumplimiento de las normas vigente
- b) la gestión económica financiera y patrimonial
- c) las registraciones contables.

##### 4. Control de la Deuda Pública

- a) emitir opinión sobre el cumplimiento de las normas vigentes
- b) la gestión económica financiera y patrimonial
- c) las registraciones contables.

##### 5. Apoyo Administrativo Logístico

- a) coordinación de tareas de todos los sectores para elaboración del proyecto del presupuesto anual
- b) efectuar registraciones contables y de ejecución presupuestarias
- c) mantener actualizado los legajos de personal y ejercer la supervisión de normas estatutarias y escalafonarias
- d) gestionar las adquisiciones de bienes y servicios
- e) garantizar la provisión de servicios generales a todos los sectores

## 6. Dirección Superior

- a) impartir directivas a la estructura gerencial de supervisión y ejecución del organismo respecto de objetivos de corto, mediano y largo plazo
- b) elaborar lineamientos para la planificación de las distintas actividades
- c) elaborar normas de auditoría
- d) definir necesidades de equipamiento de sistemas informático y asesorar en la materia
- e) desarrollar las relaciones institucionales de la entidad
- f) prestar asesoramiento legal y técnico a las máximas autoridades y a los distintos sectores del organismo
- g) gestionar la contratación de servicios de auditoría y mantener actualizado el registro de auditores y consultores externos
- h) definir necesidades de capacitación del personal del organismo
- i) coordinar labor de prensa y difusión de la entidad
- j) ejercer control interno del organismo

## **II. Organizar las actividades por centros de costos**

En el presente caso, se define a cada una de las actividades del Organismo como una unidad de costeo, es decir un centro de costos, con el objeto de agruparlos y a los efectos de medirlos, atribuyendo responsabilidades.

Corresponde tener en cuenta, en este punto, los conceptos de Unidad de Costeo y Unidad de Costo.

**Unidad de costeo:** es un concepto referido a una unidad definida físicamente, ya sea el resultado de un proceso o un segmento del mismo, o una unidad abstracta referida generalmente a una función o un segmento de ella, y en ciertos casos al resultado de un proceso productivo, cuando este último no es una cosa, y con respecto a los cuales se procura acumular o concentrar costos.

**Unidad de costo:** es aquel concepto más representativo de la unidad de objetivo alcanzado, con relación al cual se desean conocer y exponer los costos.

## **III. Identificar principales componentes de costos**

Para cada una de las actividades, se identificarán los siguientes componentes del costo:

### **Costos de adquisición de suministros y bienes de consumo**

Material técnico, papelería, útiles, insumos informáticos, etc.

### **Costos de Personal**

Sueldos, Contribuciones sociales, Otros gastos sociales, Indemnizaciones, etc.

### **Costos de servicios exteriores**

Reparaciones y conservación, energía eléctrica, teléfono, etc.

### **Costos de amortizaciones**

Construcciones, edificios, mobiliarios, instalaciones, etc.

## **IV. Determinar las relaciones entre actividades y costos**

Una vez determinados los componentes del costo de acuerdo a lo enunciado en el punto anterior, éstos se deben asignar a cada centro.

Aquellos costos que puedan identificarse inequívocamente con un centro específico se atribuyen directamente al centro; en cambio, para el caso de aquellos que sean indirectos, a dichos centros, se los debe distribuir a través de una base de prorrateo.

Lo que define el carácter diferencial que separa a los costos directos de los indirectos es la facilidad o conveniencia de su vinculación precisa con una unidad de costeo o costo.

Para poder costear las distintas actividades habrá que determinar la relación Insumo/ Producto de cada elemento o componente del costo con la unidad de costeo o costo. Ello se traduce, por ejemplo, en la cantidad de horas /hombre que se requieren para poder llevar a cabo la actividad 1 y cuál es el costo de esa hora; así con todos los elementos del costo y para todos los centros, vinculando de esta manera actividad y costo, relacionando los componentes físicos y monetarios.

En la medida que se puedan asignar más costos en forma directa a cada centro y menos a través de prorrateo, el costo final de cada actividad será más exacto.

Ejemplo de costos indirectos lo constituyen los gastos en personal destinados a una supervisión común para todos los centros, energía eléctrica , amortización de edificios, bienes de consumo comunes, papelería, etc. Estos tipos de costos que son comunes para varios o a todos los centros, se los deberá asignar en forma proporcional a su utilización u ocupación según se trate.

#### V. Identificar los inductores de costos para asignar los costos a las actividades y las actividades a los productos ( incluye el paso N° VI)

Los inductores de costos se utilizarán en los casos que los costos no se puedan identificar inequívocamente a un centro de costos y se deba recurrir al prorrateo.

Las bases de prorrateo a utilizar serán las más adecuadas para cada componente del costo.

Como ejemplo se pueden mencionar las siguientes:

<u>Componente de costo</u>	<u>inductor</u>
-Costos de Personal	-personal ocupado
-Costos de adquisición de suministros y bienes	-puestos de trabajo
-Costos de servicios exteriores	
Energía eléctrica	-medidores
Teléfonos	-líneas
Reparaciones	-equipamiento
-Costos de amortizaciones	-costo bien de uso

La asignación de los costos indirectos se realizará de la siguiente manera:

1. agrupar todos aquellos componentes del costo que no puedan ser identificados inequívocamente con un centro de costos.
2. determinar la vinculación entre los centros de costos y costos indirectos.

3. determinar las bases de prorrateo más adecuadas para asignar los costos indirectos.
4. asignar los costos indirectos en función de la base de prorrateo.

## **VI. Herramientas para implementar el cálculo de los costos de las actividades**

Una vez agrupados los costos por centros, éstos deben ser trasladados a las actividades; en el caso presentado, coinciden los centros de costos con las actividades.

En este punto, resulta importante resaltar el concepto de normalización de los costos. Para ello, puede tomarse como ejemplo, el costo en personal.

Dicho componente del costo tiene conceptos que si bien se devengan todos los meses se pagan dos o tres veces al año; ejemplo clásico es el Sueldo Anual Complementario (SAC).

El objetivo de este método es, que al analizar los diferentes meses del año los costos no sufran variaciones importantes por el solo hecho que ciertos conceptos no se paguen todos los meses. Para solucionar esta posible oscilación de los costos, se puede recurrir a una tabla de incidencia de cargas sociales, la cual contendrá todos los costos relacionados con la mano de obra a medida que se van devengando.

Asimismo, es importante analizar, una vez determinados los costos de cada actividad, si éstos fueron los necesarios para lograr el objetivo deseado; este proceso se puede llevar a cabo depurando de los costos incurridos, todas aquellas anormalidades o ineficiencias, para de esta manera separar lo que fue un costo normal de uno no necesario, método de vital importancia en el proceso de Control de Gestión.

## **Propuesta de Resolución:**

**Premisa:** El caso que se plantea se refiere a un período mensual; los importes que se asignan no son reales sino que han sido elaborados, al sólo efecto de proceder a su resolución.

La metodología empleada se basa en el enunciado teórico desarrollado previamente en lo que se refiere a las actividades y centros de costos, es decir que las Actividades serán Centros de Costos y en ellos quedarán reflejados los costos correspondientes.

## **Estructura de costos del Organismo**

### **Costos de personal**

Los centros 1, 2, 3 y 4 utilizan 5 hombres c/u que trabajan 8 horas diarias, 20 días al mes. El costo horario es de \$12.

Para estos cuatro centros hay 3 coordinadores que trabajan 8 horas diarias 20 días al mes. El costo de la hora es de \$ 15.

El centro 5 utiliza 7 hombres durante 8 horas diarias 20 días al mes, costo horario \$ 12. Este centro tiene 1 coordinador que trabaja 8 horas , 20 días al mes, costo horario \$ 15.

El centro 6 utiliza 8 hombres durante 8 horas diarias 20 días al mes, costo horario \$ 12. Utiliza 1 coordinador que trabaja 8 horas, 20 días al mes, costo horario \$ 15.

Además se cuenta con 3 empleados de jerarquía comunes a todos los centros que trabajan 8 horas diarias durante 20 días al mes con un costo de \$ 20 la hora.

### **Suministros y bienes de consumo**

Centro "1": \$ 4000 mensuales

Centro "2": \$ 4000 mensuales

Centro "3": \$ 4000 mensuales

Centro "4": \$ 4000 mensuales

Comunes a los centros 1, 2, 3 y 4: \$ 2000 (proporcional a cada uno)

Centro "5": \$ 5000 mensuales

Centro "6": \$ 5500 mensuales

Comunes a los centros 5 y 6 : \$ 1000 (proporcional a cada uno)

Comunes a todos los centros \$ 1.800 (proporcional a cada uno)

### **Costos de servicios exteriores**

Costos de reparaciones \$ 500 por centro.

Teléfono

Centro 1: \$ 1.500 (2 líneas)

Centro 2: \$ 1.300 (2 líneas)

Centro 3: \$ 1.500 (2 líneas)

Centro 4: \$ 1.400 (2 líneas)

Centro 5: \$ 1.800 (3 líneas)

Centro 6: \$ 1.900 (3 líneas)

Comunes: \$ 2.000 (2 líneas)

Otros \$ 1500, se divide en partes iguales para cada centro.

### Costo de amortizaciones

Los centros "1", "2", "3" y "4" utilizan 6 PC cada uno y 2 impresoras cada uno.

El centro "5" utiliza 8 PC y 3 impresoras.

El centro "6" utiliza 9 PC y 3 impresoras.

Valor de cada PC \$ 1.500 y de las impresoras \$ 2.000

El edificio del organismo esta valuado en \$ 800.000 y ocupa 200 M2.

Centro "1" ocupa 20 M2

Centro "2" ocupa 20 M2

Centro "3" ocupa 15 M2

Centro "4" ocupa 25 M2

Centro "5" ocupa 35 M2

Centro "6" ocupa 45 M2

Espacios libres 40 M2: (la amortización se divide entre todos los centros).

Vida útil de edificios 50 años.

Vida útil PC e impresoras 3 años.

La totalidad de los costos del período ascendieron a \$ **138.320**

### ASIGNACIÓN DIRECTA DE COSTOS

Cada actividad coincide con un centro de costos.

#### 1) Costos de personal

**Centro "1":** 5 hombres x 8 horas x 20 días = 800 horas

800 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **9600**

**Centro "2":** 5 hombres x 8 horas x 20 días = 800 horas

800 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **9600**

**Centro "3":** 5 hombres x 8 horas x 20 días = 800 horas

800 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **9600**

**Centro "4":** 5 hombres x 8 horas x 20 días = 800 horas

800 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **9600**

**Centro "5":** 7 hombres x 8 horas x 20 días = 1120 horas

1120 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **13440**

coordinador: 1 hombre x 8 horas x 20 días = 160 horas

160 horas \$ 15 = \$ 2400

**total centro 5: \$ 15.840**

**Centro "6":** 8 hombres x 8 horas x 20 días = 1280 horas

1280 horas x \$ 12 (la hora) = \$ **15360**

coordinador: 1 hombre x 8 horas x 20 días = 160 horas

160 horas \$ 15 = \$ 2400

**total centro 6: \$ 17.760**

## 2) Suministros y bienes de consumo

Centro "1": **\$ 4.000**

Centro "2": **\$ 4.000**

Centro "3": **\$ 4.000**

Centro "4": **\$ 4.000**

Centro "5": **\$ 5.000**

Centro "6": **\$ 5.500**

## 3) Costos de servicios exteriores

Costos por reparaciones

Centro "1": **\$500**

Centro "2": **\$500**

Centro "3": **\$500**

Centro "4": **\$500**

Centro "5": **\$500**

Centro "6": **\$500**

Teléfonos

Centro 1: **\$ 1.500** (2 líneas)

Centro 2: **\$ 1.300** (2 líneas)

Centro 3: **\$ 1.500** (2 líneas)

Centro 4: **\$ 1.400** (2 líneas)

Centro 5: **\$ 1.800** (3 líneas)

Centro 6: **\$ 1.900** (3 líneas)

**El total de cada centro lo constituyen los costos de mantenimiento y los de teléfono.**

## 4) Amortizaciones

### PC

Los centros 1, 2, 3 y 4 poseen seis PC cada uno; se procede a asignar la amortización a cada centro.

$$\text{\$ } 1.500 \times 6 = 9.000$$

$$9.000 / 3 \text{ años} = \text{\$ } 3.000 \text{ por año}$$

$$\text{\$ } 3.000 / 12 = \text{\$ } 250 \text{ para cada centro (1, 2, 3 y 4)}$$

$$\text{Centro "5": } 8 \text{ PC} = \text{\$ } 1.500 \times 8 = 12.000$$

$$12.000 / 3 \text{ años} = \text{\$ } 4.000 \text{ por año}$$

$$\text{\$ } 4.000 / 12 = \text{\$ } 333,33 \text{ (para centro 5)}$$

$$\text{Centro "6": } 9 \text{ PC} = \text{\$ } 1.500 \times 9 = 13.500$$

$$13.500 / 3 \text{ años} = \text{\$ } 4.500 \text{ por año}$$

$$\text{\$ } 4.500 / 12 = \text{\$ } 375 \text{ (para centro 6)}$$



## **Impresoras**

Los **Centros 1,2,3 y 4** poseen 2 impresoras cada uno, entonces se asigna la amortización a cada centro.

$$\$ 2.000 \times 2 = \$ 4.000$$

$$\$ 4.000 / 3 = \$ 1.333,33$$

$$\$ 1.333,33 / 12 \text{ meses} = \$ \mathbf{111,11} \text{ para cada centro (1, 2, 3, 4)}$$

## **Centro "5"**

Tiene 3 impresoras:  $\$ 2.000 \times 3 = \$ 6.000$

$$\$ 6.000 / 3 = \$ 2.000$$

$$\$ 2.000 / 12 = \$ \mathbf{166,67} \text{ (para centro 5)}$$

## Centro "6"

Tiene 3 impresoras:  $\$ 2.000 \times 3 = \$ 6.000$

$$\$ 6.000 / 3 = \$ 2.000$$

$$\$ 2.000 / 12 = \$ \mathbf{166,67} \text{ (para centro 6)}$$

**De la asignación de los costos directos por centro de costos se obtendría una primera distribución.**

Elementos	Centro/act1	Centro/act2	Centro/act3	Centro/act4	Centro/act5	Centro/act6
Costos de Personal	9.600	9.600	9.600	9.600	15.840	17.760
Costos de adquisición de suministros y bienes	4.000	4.000	4.000	4.000	5.000	5.500
Costos de servicios exteriores	2.000	1.800	2.000	1.900	2.300	2.400
Costos de amortizaciones	361,11	361,11	361,11	361,11	500	541,67
<b>TOTALES</b>	<b>15.961,11</b>	<b>15.761,11</b>	<b>15.961,11</b>	<b>15.861,11</b>	<b>23.640</b>	<b>26.201,67</b>

## **ASIGNACIÓN INDIRECTA DE COSTOS**

Cada centro coincide con una actividad.

### **Costos de Personal**

Hay 3 coordinadores comunes para los Centros 1, 2, 3 y 4.

$$3 \text{ hombres} \times 8 \text{ horas} \times 20 \text{ días} = 480 \text{ horas}$$

$$480 \text{ horas} \times \$ 15 \text{ la hora} = \$ 7.200$$

Base de prorateo: personal ocupado

$$\text{Luego: } \$ 7.200 \text{ horas} / 20 \text{ hombres} = \$ 360 \text{ por hombre}$$

$$\$ 360 \times 5 \text{ hombres} = \$ \mathbf{1.800} \text{ por Centro para cada centro (1, 2, 3, 4)}$$

Jerárquicos: 3 hombres  
3 hombres x 8 horas x 20 días = 480 horas  
480 horas x \$ 20 la hora = \$ 9600

Base de prorrato: personal ocupado  
Luego: \$ 9.600 / 40 hombres = \$ 240 por hombre  
Para los centros 1, 2, 3 y 4  
\$ 240 x 23 hombres: \$ 5.520  
\$ 5.520 / 4 = **\$ 1.380 para cada centro (1, 2, 3, 4)**

Centro "5"  
\$ 240 x 8 = **\$ 1.920**

Centro "6"  
\$ 240 X 9 = **\$ 2.160**

### **Suministros y bienes de consumo**

Costos \$ 2.000 comunes para los centros 1, 2, 3 y 4.  
Base de prorrato: puestos de trabajo  
Luego: \$ 2.000 / 4 = \$ 500 por centro (1, 2, 3, 4)  
(3 coordinadores para los 4 centros)

Costos: \$ 1.000 son comunes para los centros 5 y 6.  
Idéntica base de prorrato que la anterior.  
Luego: \$ 1.000 / 2 = \$ 500 por centro (5 y 6)

Costos \$ 1.800 comunes a todos.  
Que será \$ 1.800 / 6 = \$ 300 para cada centro

### **Costos de servicios exteriores**

Teléfonos:  
\$ 1.500 / 6 = \$ 250

### **Amortizaciones**

Se debe prorrato la amortización del edificio entre la totalidad de los centros de costos incluyendo los espacios libres.

Base de prorrato: M2 ocupados

Luego:  
\$ 800.000 / 50 años = \$ 16.000  
\$ 16.000 / 12 = 1.333,33  
\$ 1.333,33 / 200 M2 = \$ 6,67

Espacios libres: 6,67 x 40 = \$ 266,80  
\$ 266,80 / 6 = \$ 44,47 (se divide por los 6 centros).

A cada centro se le suma la parte correspondiente de los espacios libres.

Centro "1": 6,67 x 20 = \$ 133,40

\$ 133,40 + \$ 44,47 = \$ 177,87

Centro "2": 6,67 x 20 = \$ 133,40

\$ 133,40 + \$ 44,47 = \$ 177,87

Centro "3": 6,67 x 15 = \$ 100,05

\$ 100,05 + \$ 44,47 = \$ 144,52

Centro "4": 6,67 x 25 = \$ 166,75

\$ 166,75 + \$ 44,47 = \$ 211,22

Centro "5": 6,67 x 35 = \$ 233,45

\$ 233,45 + \$ 44,47 = \$ 277,92

Centro "6": 6,67 x 45 = \$ 300,15

\$ 300,15 + \$ 44,47 = \$ 344,62

### Asignación de Costos Indirectos por centros de Costos.

Elementos	Centro/act1	Centro/act2	Centro/act3	Centro/act4	Centro/act5	Centro/act6
Costos de Personal	3.180	3.180	3.180	3.180	1.920	2.160
Costos de adquisición de suministros y bienes	800	800	800	800	800	800
Costos de servicios exteriores	333,33	333,33	333,33	333,33	333,33	333,33
Costos de amortizaciones	177,87	177,87	144,52	211,22	277,92	344,62
<b>TOTALES</b>	<b>4.491,20</b>	<b>4.491,20</b>	<b>3.737,85</b>	<b>4.524,55</b>	<b>3.331,25</b>	<b>3.637,95</b>

### Asignación total de los Costos.

Deben sumarse los costos directos y los indirectos y así queda determinado la totalidad de los costos por cada centro de costos.

Elementos	Centro/act1	Centro/act2	Centro/act3	Centro/act4	Centro/act5	Centro/act6
Costos de Personal	12.780	12.780	12.780	12.780	17.760	19.920
Costos de adquisición de suministros y bienes	4.800	4.800	4.800	4.800	5.800	6.300
Costos de servicios exteriores	2333,33	2.133,33	2.333,33	2.233,33	2633,33	2733,33

Costos de amortizaciones	538,98	538,98	505,63	572,33	777,92	886,29
<b>TOTALES</b>	<b>20.452,31</b>	<b>20.252,31</b>	<b>20.418,96</b>	<b>20.385,66</b>	<b>26.975,21</b>	<b>29.839,62</b>

Aclaración: de la comparación de los costos por actividad, \$ 138.324.07, con la totalidad de los costos del período, \$ 138.320, surge una diferencia de \$ 4.07 debida al redondeo de algunas de las partidas expuestas.

**Conclusiones relacionadas con el caso propuesto:**

El presente caso práctico pretende analizar la determinación del costo de cada una de las actividades del Organismo. El cálculo se realizó aplicando el método de “Costos Basado en Actividades”, teniendo en cuenta un esquema de costeo en base a costos incurridos.

A los efectos de poder desarrollar un sistema de Control de la Gestión del organismo tomado como ejemplo de este caso, habrá que analizar, por un lado, si los costos incurridos son representativos de las actividades que los consumieron, es decir si son costos necesarios o están afectados por ineficiencias de todo tipo; por otro lado, habrá que analizar si el presupuesto asignado a cada una de las actividades se efectuó teniendo en cuenta alguna política de presupuestación adecuada o bien se asigna en forma histórica sin considerar trabajo de planificación alguno.

Una vez determinados los costos sobre la base del método expuesto, y teniendo en cuenta el caso planteado, cabría preguntarse lo siguiente:

El presupuesto asignado es el adecuado?

Los costos en los cuales incurre el Organismo, son los necesarios?

Cuál es la diferencia entre el presupuesto asignado y los costos necesarios para llevar adelante las actividades bajo análisis?

## **BIBLIOGRAFÍA**

1. ANTHONY, Robert N. Contabilidad Gerencial - El Ateneo – Buenos Aires, 1975.
2. BEYER, Robert. Contabilidad de Eficiencia para Planeamiento y Control.
3. COLOMBO, Nestor A. Propuesta de Monitoreo Integrado de Políticas Públicas. XI Jornadas Regionales de Profesionales en Ciencias Económicas C.P.C.E. Capital Federal 1997.
4. GARCIA CASELLA, Carlos Luis. La Teoría Contable y los Modelos Contables Gerenciales.
5. GIACOBINI, Alejandro J. M. Propuesta de un Sistema Integrado de Control de la Gestión Pública. XI Jornadas Regionales (Zona I) para Profesionales en Ciencias Económicas organizadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Buenos Aires, Noviembre de 1997.
6. GIACOBINI, Alejandro J. M. y COLOMBO, Nestor A. La Gestión Presupuestaria del Sector Publico Nacional. Su evolución y relaciones con el Sistema Integrado de Contabilidad. XI Congreso nacional de Contadurías Generales, Tucumán Argentina – 1994.
7. HICKS, Douglas T. El Sistema de Costos basado en las Actividades (ABC). Marcombo Boixareu Editores Barcelona 1997.
8. MATUS, Carlos, MAKON , Marcos, ARRIECHE, Victor. Bases Teóricas del Presupuesto por Programas – 1994.
9. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS, Secretaria de Hacienda, Subsecretaría de Presupuesto. El Presupuesto Público en Argentina. Tomos I y II.
10. SIMON, H.A. El Comportamiento Administrativo. Editorial Aguilar – 1964.
11. TIMMS, H.L. Sistemas de Decisión Gerencial – AID – 1970.
12. LAVOLPE, Antonio. Los Sistemas de Costos, la Contabilidad de Costos y la Contabilidad de Gestión. Universidad Católica Argentina. Facultad de Ciencias Sociales y Económicas 1994.
13. GIACOBINI, Alejandro J. M. y COLOMBO, Néstor A. La Contabilidad de Gestión en el Sector Público (Un aporte esencial para el proceso decisorio) IV Foro Iberoamericano de Contabilidad Pública. Buenos Aires 1998.

## SUMARIO

I.	Introducción.	Pag. 3
II.	La información Gerencial como medio de optimización del proceso decisorio gubernamental.	Pag. 4
	II a. El Modelo de Gestión, Proceso de planificación y Control de la Gestión.	Pag. 5
	II b. La Contabilidad de Gestión. Análisis Conceptual, Alcances y Objetivos.	Pag. 7
III.	El Sistema de Contabilidad Gubernamental y la importancia de la Contabilidad de Gestión.	Pag. 10
IV.	Implementación del Sistema de Contabilidad de Gestión o Gerencial. Algunas consideraciones en cuanto a su aplicabilidad en el Sector Público.	Pag. 12
	IV. a. Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión.	Pag. 12
	IV. b. Desarrollo y Proceso de Consolidación.	Pag. 13
V.	Contabilidad de Gestión y Contabilidad por áreas de responsabilidad. Una propuesta alternativa.	Pag. 15
VI.	Sistema de Contabilidad de Costos basado en las Actividades. Una opción a considerar.	Pag. 18
	VI.a. Inductor de Costos. Centro de Costos. Análisis Conceptual.	Pag. 19
	VI b Pasos para establecer un Sistema de Costos basado en las Actividades.	Pag. 20
VII.	Tablero de Comando. Evaluación de la Gestión mediante Indicadores.	Pag. 23
	VII. a. Indicadores.	Pag. 26
VIII.	Informes Gerenciales.	Pag. 29
IX.	Conclusiones.	Pag. 32
	ANEXO	Pag. 34
	BIBLIOGRAFÍA	Pag. 45