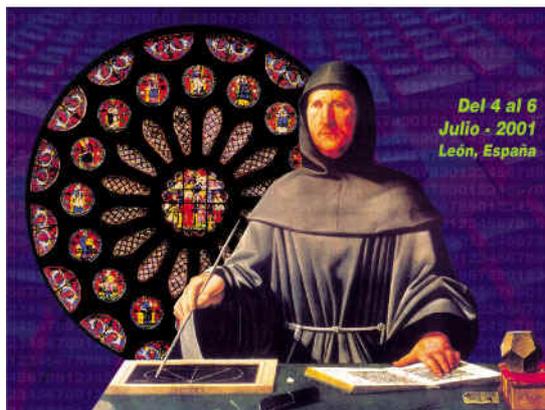


*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



TENDENCIAS ACTUALES EN LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Morala Gómez, M^a Belén

Facultad C.C. Económicas y Empresariales. Universidad de León

Campus de Vegazana s/n. 24071. León. España

E-mail: ddebmg@unileon.es

Resumen

La presente comunicación realiza un estudio comparativo de tres propuestas recientes relativas a la implantación de un sistema de contabilidad de costes en entidades del sector público y publicadas por el IFAC, el FASAB, y en el caso español, por AECA.

Comenzamos con la relación de los objetivos que en nuestros días se atribuyen a los sistemas de contabilidad de costes en este tipo de entidades, cuestión sobre la que prácticamente existe consenso, al igual que en la exigencia general de implantación de un sistema de esta naturaleza sobre cuya complejidad, y nivel de sofisticación no se establecen, sin embargo, reglas concretas, siendo en la elección de las unidades de análisis y tratamiento de la información donde surgen las diferencias más importantes. Observamos también una preferencia por el cálculo de los costes completos de los productos o servicios debido al potencial informativo de este cálculo, resultando en la actual situación de desarrollo de estos sistemas aún demasiado prematuro optar con carácter general por una determinada metodología de costes

Palabras clave: contabilidad de costes, entidades públicas, métodos de costes, costes completos



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Introducción

La misión que en nuestra sociedad se atribuye al sector público es la de satisfacer una amplia gama de necesidades sociales en continua expansión, con unos recursos escasos, lo cual exige, evidentemente, una gestión rigurosa de estos últimos. Esto sólo es posible cuando se dispone de una información objetiva que permite a los gestores públicos tomar decisiones de forma adecuada. En este sentido, la información que proporcionan los estados financieros tradicionales debe completarse con un sistema de contabilidad de gestión de costes.

Un sistema de esta naturaleza proporciona, en efecto, una información sobre costes que no resulta únicamente relevante en el ámbito interno de la entidad aunque sí sean, por supuesto, los gestores públicos sus primeros usuarios. También a los ciudadanos les interesa conocer el coste y los resultados de los programas gubernamentales que afectan a sus intereses, con el fin de valorar si la asignación de recursos se hace de manera racional y si los programas se desarrollan eficaz y eficientemente.

Aunque en la actualidad la necesidad de implantación de estos sistemas de contabilidad de gestión de costes en el sector público resulta incuestionable, no existen demasiados trabajos que orienten sobre la forma de preparar y presentar dicha información.

La presente comunicación comenta, precisamente, tres propuestas recientes en este sentido, a saber:

- a) El Estudio 12 del *Public Sector Committee* (PSC) dependiente de la *International Federation of Accountants* (IFAC) titulado “Perspectivas sobre Contabilidad de Costes para los Gobiernos”, publicado en Septiembre de 2000 y en cuyo prefacio se indica expresamente que su objetivo es ayudar a gestores y contables públicos en la tarea de desarrollar e implementar un sistema de contabilidad de costes.
- b) El *Statement of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS) nº4 “*Managerial Cost Accounting Standards*” emitido en julio de 1995 por el *Federal Accounting Advisory Board* (FASAB) y cuya aplicación, tras sucesivos moratorias, resulta obligatoria para las entidades del gobierno federal de Estados Unidos a partir de septiembre de 1998. En él, se establecen una serie de normas que constituyen los elementos fundamentales de la contabilidad de gestión de costes para este tipo de entidades.
- c) Referido al caso español se analiza el Documento nº 15 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) publicado

en Marzo de 2001 con el título “La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas”, el cual, presenta un modelo de contabilidad de gestión así como los pasos a seguir para alcanzar su implantación.

Comenzamos el estudio exponiendo los objetivos actualmente atribuidos a estos sistemas en el ámbito público, ya que serán estos elementos los que condicionen el diseño posterior. A continuación, y partiendo de las propuestas de FASAB, que consideramos más novedosas, más ampliamente comentadas y que, además y a diferencia del resto, tienen carácter normativo, efectuamos una comparación de su contenido con aquel que figura en los documentos de AECA y la IFAC.

2. Objetivos de la Contabilidad de Gestión de Costes en el Ámbito Público

Históricamente, la contabilidad de gestión de costes ha sido considerada como un método de contabilidad que, a través del uso de diversas técnicas, asignaba costes a determinados objetivos como, por ejemplo, servicios o productos. Constituía, pues, un proceso mecánico relativamente simple.

En la actualidad se percibe como una actividad que proporciona información sobre costes y otros datos relacionados, relevante para una amplia gama de necesidades de gestión. Se relaciona, en efecto, la contabilidad de costes con el uso de la información relativa a los costes en el proceso de gestión, con los valores generados por la contabilidad financiera en la medida en que afectan a la calidad de la información sobre los costes, así como con el diseño de sistemas de información que puedan proporcionar información relacionada con los costes, y de informes adaptados a las distintas necesidades de gestión.

Por lo que se refiere a los objetivos que cumple esta información sobre costes en el gobierno, las normas del IFAC y el FASAB se expresan en idénticos términos, considerando dicha información esencial en las siguientes áreas:

- a. Presupuestación.
- b. Control y reducción de costes.
- c. Fijación de tasas y precios públicos.
- d. Medida de la actuación.
- e. Evaluación de programas.
- f. Toma de decisiones de tipo económico.

AECA, que aunque con distinta terminología, recoge todos los objetivos anteriores, señala además el papel de dicha información para:

- Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la entidad, pues de acuerdo con nuestra legislación dicha Cuenta ha de ir acompañada de dos Memorias, una justificando el coste y el rendimiento de los servicios públicos, y la segunda, el grado de cumplimiento de los objetivos programados, comparando los previstos y alcanzados con su coste.
- Facilitar información a órganos nacionales y supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones. En el ámbito comunitario la concesión de subvenciones exige, en efecto, información en términos de coste, siendo también frecuente en el campo de la investigación dicha demanda por parte de organismos nacionales e internacionales.

3. Acumulación y Publicación Periódica del Coste de las Actividades

A nivel general, la necesidad de cumplir con los objetivos de información para la gestión comentados en el apartado anterior, exige que se acumulen y publiquen los costes de aquellas actividades que se consideren relevantes de una forma regular.

Esto implica la puesta en funcionamiento de una serie de procedimientos que consisten básicamente en la recogida de datos a partir de una fuente común, su procesamiento, y la información sobre los costes tanto en los estados generales como en informes particulares de forma continua, rutinaria y consistente.

A tal fin podrán utilizarse sistemas de costes u otros estudios y análisis de los mismos.

Los sistemas de costes, definidos como grupos organizados de métodos y actividades diseñados para acumular y asignar costes a una diversidad de objetivos, de forma rutinaria, o de acuerdo con los deseos de los gestores, están especialmente indicados en los casos en que este tipo de información se necesita periódicamente tanto en el ámbito de la información financiera como a efectos de los informes de gestión, y más aún cuando se trata de entidades complejas y se pretende satisfacer todos los objetivos comentados en el apartado anterior. No sería realista, argumenta el FASAB, suponer que en estos casos la información sobre los costes pudiera obtenerse sin el apoyo de un sistema de costes apropiado.

Los análisis de la información sobre los costes que aparece en los estados financieros deben reservarse para aquellos casos en los que no es necesario disponer de información sobre los costes de forma periódica, no se exige una precisión absoluta, ni se considera que la citada información constituya una parte fundamental del proceso de gestión.

Por último, los estudios de costes, frecuentemente asociados a decisiones de inversión y privatización, aunque también empleados en la determinación del coste de bienes y servicios, suelen basarse en la información proporcionada por los sistemas de costes, partir de aquella contenida en los estados financieros, o derivarse de métodos analíticos y de muestreo.

Hay que precisar que en cualquiera de los casos comentados, los métodos y procedimientos deben diseñarse de forma que se consiga una contabilidad de costes con un nivel aceptable, una necesidad indudable para alcanzar los fines relacionados con la planificación, el control y la toma de decisiones. Así, el FASAB establece una relación de requisitos mínimos que deben verificar los sistemas de contabilidad de gestión de costes. Entre ellos, además de los relacionados directamente con las normas que comentaremos a continuación (establecimiento de secciones de responsabilidad, costes completos y metodología de costes), incluye otros seis cuyo objetivo estriba en asegurar que los datos de costes que se obtienen del sistema son fiables, consistente y útiles:

- La contabilidad de costes debe proporcionar información que permita evaluar la gestión.
- La información debe proporcionarse de forma oportuna y regular.
- La contabilidad de costes debe integrarse con la contabilidad financiera.
- La información resultante ha de ser fiable y útil para la toma de decisiones y la realización de evaluaciones. Los procesos de la contabilidad de gestión deben adaptarse a las necesidades especiales de información de los gestores que pudieran derivarse de situaciones especiales o no usuales.
- Todas las actividades, procesos y procedimientos de la contabilidad de gestión deberían plasmarse en un manual.

En resumen, la tendencia observada en los documentos es una exigencia de información fiable y consistente referida a los costes otorgando, no obstante, una mayor flexibilidad a la hora de determinar la forma de obtenerla, pues el grado de complejidad o sofisticación de los procesos a implantar dependerá fundamentalmente, de cuestiones tales como la naturaleza de las operaciones de la entidad, el grado de precisión que se le exige a

la información sobre los costes, las posibilidades de recogida y procesamiento de datos, la disponibilidad de medios electrónicos para el procesamiento de los datos, sus costes de instalación y mantenimiento, así como de las necesidades de gestión que deban ser cubiertas.

4. Establecimiento de Secciones de Responsabilidad

De acuerdo con el FASAB, entre las funciones atribuidas a la dirección de cada entidad está la definición y establecimiento de secciones de responsabilidad de tal forma, que la contabilidad de costes sea capaz de captar y comunicar información relativa a los costes de sus diversos outputs.

En este punto la IFAC y AECA difieren, refiriéndose la primera a objetivos de costes y hablando la segunda de centros de costes.

En definitiva, el FASAB se decanta por una unidad más amplia de análisis y tratamiento de la información que define como una parte de la entidad responsable de un objetivo particular, del desarrollo de una línea de actividad o de la producción de un grupo de productos y servicios. Además, debe ser posible identificar en las secciones de responsabilidad las dos características siguientes:

- a) Sus gestores informan directamente a la alta dirección.
- b) Sus recursos y los resultados de sus operaciones pueden distinguirse fácilmente de los correspondientes al resto de las secciones.

El propio FASAB apunta que son precisamente estas dos últimas características las que diferencian las secciones de responsabilidad de los centros de costes, los cuales pueden encontrarse en cualquier nivel de la entidad, pero no se comunican directamente con la alta dirección.

La justificación de esta opción novedosa se relaciona, por una parte, con la posibilidad que ofrece de determinar el coste de los bienes y servicios que ofrece una determinada sección, así como de comparar sus costes y sus outputs. Facilita, asimismo, el control y la gestión de costes, pues permite analizar las desviaciones entre los recursos realmente consumidos en una sección y los presupuestados o estándares, además de comparar los costes de las distintas actividades con su contribución al output.

Resulta igualmente útil a efectos de medir la actuación, pues al ser las secciones responsables de un objetivo, una línea de actividad o de la producción de ciertos outputs, es

posible diseñar objetivos para cada una de ellas, objetivos que posteriormente podrán compararse con los costes y los outputs reales.

Por último, y como veremos más adelante, la elección de secciones de responsabilidad frente a los tradicionales centros de coste otorga una mayor flexibilidad a los gestores, pues les permite elegir cualquier sistema de costes que consideren apropiado.

Por lo que se refiere al proceso de definición de las secciones de responsabilidad, hay que tener en cuenta que estará básicamente condicionado por la propia estructura organizativa de la entidad: oficinas y divisiones dentro de un departamento, aunque tampoco debe obviarse la importancia en dicho proceso de otros factores tales como líneas de responsabilidad, objetivos, outputs (bienes o servicios prestados) o clasificaciones presupuestarias.

Finalmente, es interesante clarificar la relación de este concepto con otros más conocidos como son los programas y los centros de costes. En este sentido, la amplitud con la que el FASAB define las secciones de responsabilidad conduce a que algunas de ellas puedan desarrollar más de un programa, mientras que otros programas pueden estar conjuntamente gestionados por dos o más secciones.

Cada sección debería, por lo tanto, acumular los costes correspondientes a cada uno de los tipos de outputs derivados de los distintos programas que controla. Para ello, en el seno de cada una de ellas debería establecerse una red de centros de costes que permitiera la acumulación de dichos costes, proporcionando a sus responsables la información que les permitiera controlar y gestionar los costes dentro de su área de responsabilidad.

Es a los centros de costes así concebidos, a los que se refiere AECA como unidades de tratamiento de la información.

Por su parte, la IFAC habla de forma más genérica de objetivos de costes. Estos, en función del fin que en cada caso se persiga, de las decisiones que se pretendan apoyar, y de la frecuencia y requisitos exigidos a la información, pueden corresponderse con los programas gubernamentales, los bienes o servicios asociados a los mismos, las actividades dentro de los programas o los centros de costes que con ellos se relacionen.

Para cada sección, en la versión del FASAB, la contabilidad de costes debería seguir el siguiente proceso:

- Definir y acumular outputs, y si es posible, cuantificar cada tipo de output en unidades.

- Acumular los costes de los recursos empleados en la producción de los outputs.
- Asignar los costes a los outputs y calcular el coste unitario de cada output.

En el caso de AECA, y dado que plantea como unidad de tratamiento de la información los centros de coste, para entender el proceso de la contabilidad es necesario introducir la noción de portador de costes que representa el objetivo de la información contable del que los usuarios necesitan conocer el coste, y que por lo tanto, es múltiple.

No obstante, como la mayoría de los organismos públicos se dedican a la prestación de servicios, los portadores de costes suelen asociarse con las actividades de las diferentes unidades que componen los centros de coste. En algunas ocasiones tales actividades tienen un carácter finalista y se consideran, entonces, portadores finales de costes, en otros casos, se puede definir como tal portador el producto o servicio que el organismo presta al ciudadano, en cuyo caso, las actividades adoptarán el carácter de tareas que realiza una unidad, y que adecuadamente coordinadas con otras, permiten llegar al producto o servicio que se presta al exterior.

El proceso contable procedería, pues, a asignar los costes a los centros para, posteriormente, repartir los costes a los portadores.

De acuerdo con la IFAC, aunque los objetivos de coste pueden ser múltiples, cuando se consideran como tales los outputs resulta conveniente su medida en unidades, a las que se asignan los costes que directa o indirectamente contribuyan a su producción.

5. Cálculo del Coste Completo de los Bienes y Servicios

El FASAB establece como norma que todas las entidades informativas deben medir e informar sobre los costes totales de los outputs en los informes financieros.

Calcular el coste total de los outputs supone, en la mayoría de las ocasiones una serie de cálculos intermedios como, por ejemplo, los costes de los procesos, proyectos, programas y unidades organizativas, cálculos de los que con posterioridad podrá, efectivamente, extraerse una medida del coste de los outputs.

La información sobre los costes totales se considera de indudable interés para una serie de cuestiones tales como la fijación de precios públicos y tasas; la toma de decisiones relativas a autorizaciones y modificaciones de programas, que se realizará sobre la base de la relación entre sus costes totales y sus outputs y resultados; la gestión y control de costes

dentro de las secciones, imposible sin esta información, o la comparación de los costes de los bienes y servicios prestados por el sector público y por entidades privadas.

Sin embargo, también es preciso apuntar y reconocer que ciertas decisiones necesitan de otros conceptos de coste tales como los costes variables, diferenciales e incrementales.

El FASAB justifica su apoyo a este cálculo argumentando que al proporcionar información sobre el coste completo de prestación de los bienes y servicios, y no solo sobre una parte de él, los analistas disponen de una fuente de datos completa de la que extraer los conceptos que necesiten en sus análisis.

En este mismo sentido se expresa la IFAC cuando indica que los conceptos de coste aplicables en cada caso dependen de los objetivos perseguidos, y que el coste total no sólo satisface alguno de ellos, sino que también una adecuada selección de sus componentes puede satisfacer otros (por ejemplo, la selección de los elementos controlables permite evaluar la actuación de los gestores) o, al menos, proporciona parte de los datos necesarios (así, en materia de planificación presupuestaria, la información sobre los costes totales de los outputs históricos se ajusta de acuerdo con las tendencias en los costes, los cambios en los programas y la inflación prevista).

AECA, por el contrario, no se decanta, con carácter preferente por ninguno de los conceptos, señalando que serán los fines del modelo a implantar los que determinen la valoración de los servicios a coste completo (en caso de que los objetivos sean la determinación de tasas y precios públicos, o el importe de las ayudas o subvenciones), o a coste variable (si se persigue la reducción y control de costes o la elaboración y evaluación de presupuestos).

6. Reconocimiento de los Costes Interentidad

Siguiendo al FASAB, dentro del coste completo de los outputs de una entidad debe incluirse el coste correspondiente a los bienes y servicios que dicha entidad recibe de otras. Para ello, es imprescindible que éstas últimas informen a las primeras acerca del coste completo de sus outputs, sea a través de facturas o de cualquier otro informe.

Un adecuado conocimiento de esos costes resulta de vital importancia para que la alta dirección pueda controlar y evaluar el entorno operativo valorando los costes totales de los programas y tomando, en consecuencia, decisiones de asignación de recursos y de modificación de los mismos y, por supuesto, para el establecimiento de tasas y precios públicos que cubran costes.

Este tema, que ni la IFAC ni AECA comentan expresamente, sí recibe un tratamiento detallado por parte del FASAB que comienza por clasificar estas relaciones interentidad en dos grupos, de acuerdo con sus respectivos métodos de financiación.

Así, distingue entre la prestación de bienes y servicios con contraprestación, la cual, puede cubrir íntegra o solo parcialmente los costes completos, y la prestación gratuita.

En cualquiera de los dos casos, la entidad prestataria habrá de reconocer en sus registros contables los costes completos derivados de tales bienes o servicios, sobre los que a su vez, tendrá que informar a la entidad beneficiaria..

Esta última debe reconocer en sus registros contables estos costes como gastos, teniendo en cuenta que cuando la contraprestación no cubre todos los costes, la diferencia habrá de anotarse como fuente de financiación.

Es precisamente este caso el que plantea mayor controversia por lo que se refiere al reconocimiento de los costes, pues se argumenta su escasa utilidad para los gestores que, evidentemente, no pueden controlar el coste de los servicios prestados por terceros. El FASAB, que admite la crítica por lo que se refiere a los gestores de nivel inferior, estima que el conocimiento de tales costes sí resulta imprescindible para que la alta dirección pueda controlar y evaluar el entorno operativo y tomar decisiones sobre la adquisición de tales bienes o servicios. Por otra parte, sin un reconocimiento apropiado de los mismos, se produce una falta de incentivo para controlar su consumo, lo que, evidentemente, no contribuye al objetivo de reducción costes.

Ahora bien, llevar a la práctica el contenido de esta norma lleva implícito, como apuntábamos antes, el supuesto de que la entidad prestataria facilita información sobre el coste completo de los bienes o servicios que presta. Cuando no sea así, no queda otra alternativa que apoyarse en estimaciones. Existen, no obstante, casos en los que la entidad beneficiaria no recibe dicha información, y le resulta imposible realizar una estimación razonable, el FASAB habla, entonces, de la utilización del valor de mercado de los correspondientes bienes o servicios.

Considerando todas esas dificultades planteadas y con el fin de otorgar cierta flexibilidad a las entidades, se admite que pueden existir costes de bienes o servicios sin contraprestación, o con contraprestación parcial, que no se reconozcan como costes en la receptora. En la determinación de los mismos habrá que considerar las siguientes cuestiones:

- **Materialidad:** entendida en términos de importancia de la transacción para la receptora, debe valorarse en función de la cuantía del coste, de su necesidad

con respecto al output de la entidad, y de la posibilidad de asociarlo directamente con la misma.

- Apoyo de carácter general y amplio: el coste de los servicios de apoyo que algunas entidades prestan a todas o a la mayoría de las entidades públicas, como el asesoramiento general o la fijación de políticas, no debe reconocerse como gasto en la entidad beneficiaria, salvo que exista pago, al no existir una relación directa y específica con los outputs de la entidad.
- Juicio con respecto a la posible influencia de la información proporcionada sobre las decisiones de un usuario razonable.

7. Métodos de Asignación de Costes y Sistemas de Costes

7.1 Métodos de asignación de costes

Puesto que en los apartados anteriores ya se explicó la metodología relativa a los costes que propone cada una de las normas comentadas, nos interesa ahora, abordar uno de sus aspectos importantes, como es el tema de la asignación de costes. Este se entiende, en versión de la IFAC, como un proceso que puede resumirse a través de la siguiente ecuación:

$$C = R \times Q$$

Siendo,

C: el coste de los recursos consumidos

R: el coste por unidad de consumo de recursos

Q: la cantidad de recursos consumidos.

Se trata, en definitiva, de atribuir costes a objetivos sobre la base del consumo de recursos.

Todos los documentos estudiados, que más que la metodología en sí, establecen los principios que rigen la asignación de costes, consideran que la misma debe llevarse a cabo aplicando alguno de los siguientes métodos, que se citan por orden de preferencia:

- a) Imputación directa de los costes a los outputs.
- b) Asignación de costes sobre la base de una relación causa-efecto.

c) Asignación de costes de forma razonable y consistente.

a) Imputación directa de los costes a los outputs

Siempre que técnica y económicamente sea posible, deberá intentarse la afectación directa de los componentes de costes a los outputs.

Ejemplos típicos de este tipo de costes, comentados en todos los documentos al respecto, son los materiales empleados en la producción, los costes del personal directamente relacionados con el output, el coste de los materiales y equipos empleados en la producción, ejemplos a los que el FASAB, de acuerdo con la norma anterior, añade los bienes y servicios recibidos de otras entidades y utilizados directamente en la obtención del output.

Tomando en consideración el hecho de que existen costes relacionados directamente con un único output, en tanto que otros son comunes a varios, el método se apoya en la observación, el recuento, y el registro del consumo de recursos. En este sentido, la IFAC señala explícitamente el interés de:

- Sistemas de registro de tiempos: de forma que el tiempo de cada individuo se atribuye a determinados outputs.
- Revisión de actividades: que incluye estudios de tiempos y operaciones.
- Registros de inventarios y otros recursos: sirven para cargar el coste de los inventarios a los outputs, así como el consumo de teléfono, ordenador, etc...

Por último, hay que destacar que este método, aunque minimiza la subjetividad y distorsión que provoca el reparto de costes comunes al realizar la imputación en función del consumo, presenta como principal inconveniente el coste, por lo que su aplicación debe basarse en criterios económicos.

b) Asignación de costes sobre la base de una relación causa-efecto.

Para los costes que no se imputan directamente a los outputs (en la versión del FASAB y de la IFAC), o a las actividades o servicios (en versión de AECA), el primero de los métodos cuyo empleo debe intentarse, es la asignación sobre una base causa-efecto.

Para el FASAB la idea es, en este caso, usar objetivos de costes intermedios que puedan servir como nexo de unión entre los costes y los outputs. Elige, en general, como tal las actividades, con el argumento de que los outputs exigen la realización de determinadas actividades las cuales, naturalmente, originan costes.

En otras ocasiones resulta, no obstante, más adecuada la consideración de los productos intermedios como nexo.

La IFAC, que se centra más en el método que en los principios que rigen este tipo de asignación, apunta que el proceso podrá realizarse en dos o más etapas dependiendo del grado de fiabilidad que se persiga y de las consideraciones de tipo económico a las que ya se hizo referencia anteriormente.

En este sentido, en algunas ocasiones será suficiente la asignación de los costes de los departamentos de apoyo a los de producción, en tanto que en otras, esos mismos costes se repartirán entre todos los centros beneficiarios, incluyendo los de apoyo, antes de proceder a su asignación a los de producción.

En la versión de AECA, el coste de los centros que denomina auxiliares, por realizar actividades complementarias y de apoyo para la actividad finalista del organismo, se repartirá a todos los centros receptores o consumidores siguiendo el criterio de la relación de causalidad.

c) Asignación de costes de forma razonable y consistente.

Únicamente cuando no resulta económicamente factible la afectación directa o la asignación sobre una base causa-efecto, como sucede en el caso de las actividades directivas y de administración, amortizaciones, alquileres, mantenimiento, energía eléctrica, agua, se propone su prorrateo.

Las propuestas sobre bases de asignación a emplear son diversas y entre ellas pueden citarse el número de empleados, los metros cuadrados de espacio de oficina, o la cuantía de costes directos de cada segmento (FASAB), el montante de los costes directos y de los asignados sobre una base causa-efecto, o las horas de producción directa (IFAC), o el porcentaje de dedicación del personal del centro a las distintas actividades (AECA).

Apreciamos, pues, que en general, se asume que la cuantía de los costes directos determina también, en buena parte, el consumo de otras clases de costes.

No obstante, y en todos los casos, también se reconoce de forma explícita, la débil correlación existente entre los costes indirectos y las bases de asignación seleccionadas, cuestión que, evidentemente, puede provocar distorsiones. Por ello, se apunta la importancia de que la contabilidad de costes separe aquellos costes que se imputan a los outputs de forma directa o sobre la base de una relación causa-efecto, de aquellos otros que se prorratean.

7.2 Sistemas de costes

En cuanto al uso de sistemas de costes, la norma del FASAB no prescribe uno en particular considerando, por una parte, que la opción debe tener en cuenta el tipo de operaciones, y por otra, el papel que en la elección juegan la experiencia y el progreso en la investigación en contabilidad de costes.

Sin embargo, sí se señala que una vez se ha adoptado un sistema, debe mantenerse su uso, a fin de obtener información comparable.

De los sistemas ya ensayados con éxito en el sector privado y en algunas entidades gubernamentales, el FASAB y la IFAC comentan en idénticos términos el sistema de costes basado en las actividades (ABC), el sistema de costes por órdenes y por procesos, haciendo, igualmente referencia al coste estándar como un importante instrumento de gestión.

Asimismo, ambos organismos hacen explícito el hecho de que estos sistemas no pueden considerarse mutuamente excluyentes, de tal forma que tanto el sistema de costes ABC como el estándar pueden utilizarse conjuntamente con el sistema de órdenes o de costes por procesos, con el fin de potenciar la fiabilidad de estos últimos.

En el sistema de costes por procesos, la acumulación de costes se produce en cada una de las divisiones de la entidad que desarrolla un determinado proceso. Estas divisiones están inmersas en un flujo de producción continuo, de tal forma, que el output de cada una de ellas, o bien es el input de la siguiente, o bien se convierte en parte del producto final.

En cada sección, como señalábamos, se acumulan costes, se asignan a los outputs, y se calcula el coste unitario de estos últimos preparándose también, un informe de costes y producción donde se recogen los costes, las unidades terminadas y en curso. Así, cuando las primeras se transfieren a la siguiente división también lo hacen sus costes que, finalmente, se incorporan al coste del producto final.

En cuanto a su aplicación a las entidades públicas encontramos acuerdo en las normas comentadas: aquellos programas que suponen la realización de procedimientos repetitivos con el fin de suministrar bienes o servicios homogéneos; también existe acuerdo en el ejemplo comentado: pagos de derechos a los ciudadanos, lo que exige una serie de procedimientos consecutivos como la revisión de solicitudes, el cálculo de la cuantía de los beneficios, y el envío de cheques.

El sistema de costes por órdenes acumula y asigna costes a productos o proyectos concretos, es decir, en este caso los recursos consumidos se imputan directamente, o a través de asignaciones a dichos elementos y no a los procesos involucrados. Es útil, a diferencia del anterior, cuando la producción se realiza bajo pedido, o los proyectos difieren

en cuanto a duración, complejidad y consumos. Son los casos legales, los trabajos de auditoría, los proyectos de investigación o los trabajos de reparación casos comunes de aplicación.

Cuando la información se desea a un nivel más desagregado que el correspondiente a órdenes o procesos, el de las actividades, nos situamos ante el ABC o sistema de costes basado en actividades, cuyo concepto fundamental es que los costes deben asignarse a los outputs a través de las distintas actividades desarrolladas por la sección u organización. Su implementación requiere, en consecuencia, seguir los siguientes pasos:

- a) Identificar las actividades que lleva a cabo la sección u organización en orden a la producción de outputs: esto exige un análisis en profundidad de los procesos operativos y de las actividades que, dentro de los mismos, son necesarias para la producción.
- b) Asignar recursos a actividades, a través de alguno de los métodos ya apuntados.
- c) Identificar los outputs derivados del desarrollo de las actividades.
- d) Asignar los costes de las actividades a los outputs sobre la base del consumo o demanda de dichas actividades

Es por lo tanto, un sistema que puede utilizarse conjuntamente con cualquiera de los anteriores mejorando su exactitud pues al asignar los costes a las actividades, minimiza las distorsiones derivadas de las asignaciones arbitrarias de costes indirectos.

Por otra parte, el sistema incentiva a los responsables públicos a evaluar la eficacia y eficiencia de las actividades analizando cuales son realmente necesarias para la prestación del correspondiente output, cuales son susceptibles de modificación con el fin de reducir costes o mejorar el output, y cuales no representan valor añadido para el mismo

Considerando lo elevado del coste de acumulación de datos del sistema, y a pesar de reconocer sus indudables ventajas, la IFAC habla de utilizarlo únicamente de forma ocasional. En este aspecto se produce la única discrepancia entre las exposiciones que, en este tema, realizan la IFAC y el FASAB. Este último trata expresamente en el Borrador, de incentivar el empleo del sistema ABC por parte de las entidades gubernamentales, obteniendo además un respuesta positiva en las contestaciones recibidas. En ellas se destaca su eficacia cuando se combina con cualquiera de los otros sistemas, así como su adecuación a las actividades desarrolladas por las diversas agencias. Más aún, en opinión del FASAB, a medida que avance el desarrollo de la contabilidad de gestión en el ámbito público, se irán

imponiendo métodos más sofisticados, entre los que incluye el ABC y los costes estándar, a los que hacemos mención seguidamente, los cuales minimizarán la arbitrariedad en la asignación de costes y mejorarán la información sobre costes completos.

En este sentido, también el modelo propuesto por AECA se corresponde básicamente con un sistema de costes ABC, aunque en ningún momento se haga referencia explícita al mismo a lo largo de su exposición.

Por último, tanto el FASAB como la IFAC se refieren a la posibilidad de emplear los costes estándar en combinación con cualquiera de los sistemas anteriores, particularmente en la producción de bienes y servicios de forma repetitiva. La comparación de los costes reales con los estándares se recomienda no sólo con el fin de provocar una mejora de la eficiencia, sino también para ayudar a los gestores públicos a formular presupuestos, controlar costes y medir la actuación.

8. Los Costes de Subactividad

En el Borrador correspondiente al documento del FASAB que estamos comentando se proponía la medida del coste de subactividad y la información separada sobre el mismo, si bien, finalmente y de acuerdo con los comentarios recibidos, se consideró demasiado prematuro plantear la medida de estos costes en calidad de norma.

El modelo propuesto por AECA sí contempla, en cambio, estos costes como parte del coste completo de prestación de un determinado bien o servicio.

Para este último organismo la puesta en práctica de esta medida exige diferenciar entre:

- La capacidad productiva disponible de los activos económicos en cada centro, la cual, representa el máximo número de unidades de output que es posible producir de acuerdo con la capacidad disponible y el nivel normal de interrupciones y paradas en la producción.
- El nivel de aprovechamiento que de ellos se espera alcanzar.
- El nivel de actividad desarrollada.

Existe subactividad cuando el nivel de actividad desarrollada es inferior a la capacidad productiva óptima y/o al nivel de aprovechamiento esperado. En esos casos, se está incurriendo en un volumen de costes que se corresponde con la capacidad ociosa del organismo y que genera ineficiencia en la actuación. Su conocimiento lo consideran ambos

organismos muy útil a efectos de mejorar el coste y la gestión de la capacidad en las entidades públicas. Permite, en efecto, tomar medidas que incrementen el nivel de actividad sin elevar significativamente los costes variables, eliminando o disminuyendo, en consecuencia, la ineficiencia. También, hace posible que los responsables de la gestión puedan ampliar a corto plazo las prestaciones de servicio para adecuarlas a la demanda en ese momento, de los usuarios.

El cálculo del coste de la subactividad se obtendrá, según AECA, aplicando a los costes fijos de los distintos centros el porcentaje que se habrá obtenido al comparar la capacidad disponible y la utilizada. De esta forma, al partir de los costes de los centros, no será necesario repartir las distintas categorías de costes por la parte no utilizada.

El hecho de que el FASAB desestime la propuesta, a pesar de atribuirle las ventajas que acabamos de señalar, responde al hecho de que las medidas relativas a la capacidad involucran cuestiones de indudable complejidad que obligarían a las entidades a enfrentarse, al menos, con dos problemas importantes. Por una parte, la ausencia de orientación adecuada a la hora de definir y medir los distintos tipos de capacidad, por otra, la falta de capacidad contable para proporcionar medidas fiables de la misma, y la consiguiente distorsión que ello provocaría en la información resultante.

Por ello, el tiempo y el esfuerzo que requeriría la implementación de la contabilidad de los costes de capacidad en un contexto de limitación de recursos materiales y humanos, no se verían compensados por un aumento paralelo en los beneficios, medidos en términos de mejora en las operaciones.

Como conclusión, aunque el FASAB no excluye la reconsideración de esta cuestión en el futuro, estima que en la actualidad resulta más positivo dedicar esos recursos a mejorar la información financiera de carácter general y a establecer los elementos básicos de la contabilidad de gestión de costes.

9. Conclusiones

A lo largo del estudio realizado hemos observado las siguientes tendencias en la contabilidad de costes de las entidades públicas:

En primer lugar, un acuerdo generalizado por lo que se refiere a los objetivos que cumple la información sobre costes en el gobierno, que se relacionan básicamente con las áreas de presupuestación, control y reducción de costes, fijación de tasas y precios públicos, medida de la actuación, evaluación de programas y toma de decisiones de tipo económico.

En segundo lugar, una exigencia generalizada de información fiable y consistente referida a los costes pero con un alto grado de flexibilidad en lo relativo a la complejidad y sofisticación de los procesos a implantar para obtenerla que indistintamente pueden consistir en sistemas de costes u otros estudios y análisis de los mismos.

No detectamos, en cambio, el mismo acuerdo cuando se trata de establecer las unidades de análisis y tratamiento de la información, que se definen en unos casos de forma amplia, así las secciones de responsabilidad del FASAB, y en otros más restrictiva, los centros de coste a los que alude AECA.

Sí existe una tendencia a exigir la medida e información de los costes completos de los bienes y servicios de estas entidades, considerando que aunque esta información no pueda satisfacer todos los objetivos, proporciona a los analistas una fuente de datos completa de la que extraer otros datos que necesiten en sus análisis.

El reconocimiento dentro del coste completo de los outputs de una entidad del coste correspondiente a los bienes y servicios que dicha entidad recibe de otras no goza, en cambio de momento, del mismo grado de aceptación y sólo aparece en el documento del FASAB. Sucede lo mismo en el caso de los costes de subactividad, que en la actualidad, sólo AECA considera parte del coste completo, si bien, cabe esperar su consideración en el futuro.

Los métodos de asignación de costes se tratan en idénticos términos en todos los documentos, en los que se destaca la preferencia por el de imputación directa siempre que sea técnica y económicamente posible, así como la importancia de que la contabilidad de costes separe aquellos costes que se imputan a los outputs de forma directa o sobre la base de una relación causa-efecto, de aquellos que se prorratean.

Por último, en cuanto a los sistemas de costes, se supone que el avance en el desarrollo de la contabilidad de gestión irá imponiendo métodos más sofisticados y refinados como el ABC o los costes estándar, que ya se usan en la actualidad, aunque no con carácter general.

10. Bibliografía

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA) (2001): “La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas”. Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 15, Madrid.
- Chief Financial Officers Council (1998): “Managerial Cost Accounting Implementation Guide”. [En línea]. <http://www.va.gov/cfo/pubs/costguide/>. [Consulta realizada 7/5/2001].

International Federation of Accountants (IFAC) (2000): “Perspectives on Cost Accounting for Government”. Public Sector Committee Study

12.

Joint Financial Management Improvement Program (1998): “System Requirements for Managerial Cost Accounting”.

Federal Accounting Standards Advisory Board (1995): SFFAC N°2 “Entity and Display”.

Federal Accounting Standards Advisory Board (1995): SFFAS N°4 “Managerial Cost Accounting Concepts and Standards for the Federal Government”.

Federal Accounting Standards Advisory Board (1997): SFFAS N° 9 “Deferral of the effective date of Managerial Cost Accounting Standards for the Federal Government in SFFAS n° 4”.

Office of the Inspector General (2000): “Best Practices in Implementing Managerial Cost Accounting”. 00E-06. April 24.