

## **LOS COSTOS EN EL SECTOR PÚBLICO**

### **COST IN THE PUBLIC SECTOR**

**Miriam López Rodríguez**

Escuela Superior de Cuadros del Estado y del Gobierno  
La Habana, Cuba  
[mlopez@esceg.cu](mailto:mlopez@esceg.cu)

---

#### **Resumen**

La contabilidad de gestión constituye un eficaz instrumento de control, que contribuye con su información al proceso de toma de decisiones. Aunque tradicionalmente se identifica con la gestión empresarial es aplicable a cualquier tipo de organización, y precisamente el presente trabajo tiene como objetivo poder divulgar la importancia del tratamiento de los costos en el sector público, donde el control de los recursos limitados es fundamental para el adecuado desempeño de sus funciones, lo cual es vital en la actualización del modelo económico cubano.

**Palabras claves:** contabilidad de gestión, administración pública, control, recursos limitados.

#### **Abstract**

The Management Accounting is a control instrument very important for the decision process in different economics activities. This paper is about the cost in public sector, where is necessary, basic, because the control of limited recourses is fundamental for the update of the Cuban economic model.

**Keywords:** Management Accounting, Public Administration, Control, Limited recourses

**Clasificación JEL:** M41

## Desarrollo

El sector público abarca una amplia variedad de entidades que realizan actividades heterogéneas; está constituido por organizaciones complejas, en las que existen responsabilidades, objetivos y fuentes de financiamiento diferentes, que tienen como objetivo básico satisfacer las necesidades sociales en continua expansión.

La utilización de los recursos de forma eficaz y eficiente debe ser uno de los principales objetivos del sistema de gestión de cualquier entidad pública, para garantizar el cumplimiento adecuado de la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos.

Sin embargo, existen insuficiencias en los sistemas de gestión públicos, que influyen en su utilidad para la toma de decisiones, debido a que los mismos se encuentran centrados principalmente en el cumplimiento de la legalidad y en la presentación de información con carácter presupuestario, por lo que es necesario que, además de dar seguimiento a la ejecución del presupuesto y realización de la información comprendida en los estados financieros, las entidades públicas elaboren una información interna que les permita comprobar periódicamente el grado de cumplimiento de los objetivos, analizar el costo de funcionamiento de los servicios, y el rendimiento o utilidad de los mismos.

En los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, aprobados en el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, se hace un especial énfasis en la necesidad del control de la gestión, con el objetivo de garantizar la utilización eficiente de los recursos y la eliminación de los gastos innecesarios en los diferentes sectores de la economía.

Diferentes autores consultados coinciden en señalar que, en la actualidad, para que un sistema de control de la gestión sea eficaz, debe reunir una serie de condiciones, que pueden resumirse en:

- ✓ Estar diseñado a la medida de la organización.
- ✓ Tener un carácter objetivo, debiendo contrastar los resultados planificados con los reales.
- ✓ Ser flexible, compatible con posibles variaciones en los planes inicialmente previstos.
- ✓ Ser precoz, capaz de detectar las desviaciones con la suficiente anticipación como para permitir tomar una acción correctora eficaz.
- ✓ Ser claro, inteligible para personas que deben hacer uso de él.
- ✓ Ser eficaz, o sea, debe concentrar su atención en los puntos críticos.

- ✓ Cumplir el requisito de garantizar una seguridad razonable, o sea que, su costo no debe sobrepasar los beneficios que de él se esperan.

Adicionalmente, es imprescindible contar con un sistema informativo que tenga en cuenta la ampliación de la perspectiva de control y las nuevas tecnologías de la información y facilite la convergencia entre el comportamiento individual y los objetivos deseados por la dirección, así como que esta disponga de la información que permita la realización del proceso de control.

En ese sentido, la contabilidad juega un papel decisivo dentro del sistema informativo de una organización; sus objetivos están orientados hacia la comunicación de información útil a los distintos usuarios de la misma.

En particular, la contabilidad de gestión, precisamente por los propósitos que abarca como sistema informativo contable, basado en los procesos internos de las organizaciones y sus relaciones con el entorno, es uno de los instrumentos que participa en el proceso de control de la gestión.

Si bien se acostumbra a vincular la contabilidad de gestión a la actividad empresarial y a la obtención de beneficios, es necesario destacar que, como elemento de control y para la toma de decisiones, es aplicable a cualquier tipo de organización y, por tanto, es válida su utilización en el sector público, que mediante el ejercicio de la función administrativa se encarga de la prestación de los servicios públicos, la ejecución de las obras públicas y la realización de otras actividades socioeconómicas de interés público, tratando de lograr los fines del Estado.

La contabilidad directiva o gerencial<sup>1</sup> se define como “el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada por los diversos niveles de la dirección para planificar, evaluar y controlar la organización, y asegurar la asignación óptima de los recursos para todos los integrantes de la coalición empresarial”.

Otros autores (Mallo, Kaplan, Meljem, Giménez, 2000) consideran que “constituye un sistema de información para la toma de decisiones por parte de todos los agentes empresariales, incluyendo la información continua sobre las actividades que componen la cadena de valor de cada empresa o unidad de negocio, así como también sobre las actividades de apoyo que establece la organización para su desarrollo”.

La contabilidad de gestión se orienta a la determinación de márgenes de utilidad en el sector empresarial y es también aplicable en el ámbito público, donde es necesario aumentar la racionalidad en la toma de decisiones y la gestión responsable de los recursos públicos que son limitados.

El control público debe garantizar una mejora permanente en el uso de los recursos públicos, con eficacia (control de resultados), eficiencia (evaluación de los recursos utilizados) y economía (control de recursos y medios).

---

<sup>1</sup> Según *The Institute of Management Accounting*, 1981.

Este concepto está muy ligado a los criterios de eficacia y efectividad de la gestión pública y, como sustento para la toma de decisiones, requiere de informaciones ciertas, fidedignas y confiables no solo sobre los recursos reales y financieros que demanda el Estado para atender la demanda de bienes y servicios, sino también sobre el costo de los mismos. Los recursos son siempre limitados y, por tanto, se requiere del uso de metodologías y procesos que optimicen su uso y posibiliten lograr mayores niveles de eficiencia en los procesos productivos públicos.

Es imprescindible el establecimiento de sistemas que faciliten la información necesaria, atendiendo a los requerimientos del gestor y de indicadores que aporten información y permitan la evaluación.

En este sentido, la utilización de indicadores de gestión que faciliten la evaluación de la gestión de las entidades públicas y de los servicios públicos, tiene extraordinarias ventajas, entre las que se pueden destacar (AECA, 1997):

- Clarificar los objetivos.
- Obtener información sobre las actividades realizadas.
- Conocer los resultados.
- Mejorar la rendición de cuentas.
- Controlar y mejorar la utilización de los recursos.
- Motivar al funcionario e incentivarlo a partir de los resultados alcanzados.

En la actualidad, la gestión pública tiene que privilegiar la producción de bienes y la prestación de servicios que demanda la sociedad, y que posibilite obtener resultados que mejoren la calidad de vida de la misma.

Las administraciones públicas no siempre disponen de recursos suficientes para alcanzar los objetivos deseados para contribuir a mejorar la calidad de vida de la población; es preciso racionalizar el gasto público con la determinación de las previsiones, mediante la utilización de modernas técnicas presupuestarias, análisis económico y de mecanismos de control más adecuados a los principios de eficacia y eficiencia. Para ello, Fernández, J. M. (1987) reconoce las aplicaciones de la contabilidad de gestión en varios campos:

- a) En la planificación como apoyo al proceso de presupuestación.
- b) En la toma de decisiones relativas a:
  - ✓ Producción propia o subcontratación.
  - ✓ Fijación de tasas, contribuciones especiales y precios públicos, siguiendo las especificaciones que al respecto establece la normativa vigente.
  - ✓ Determinación del importe por el que debe ser valorado un activo construido por el propio ente - economicidad, eficacia y eficiencia alcanzadas en la actividad pública.
  - ✓ Programas a impulsar o eliminar en el proceso de planificación.
- c) Utilidad para los controles de eficacia y eficiencia.

d) Otras aplicaciones, como la medición y análisis de los efectos económicos del presupuesto a corto o largo plazo.

La contabilidad de gestión es esencial en el caso de las empresas públicas financieras y no financieras, al brindar información referida al costo efectivo de los servicios públicos, con el objetivo de mejorar las herramientas de gestión disponibles, siendo, como se ha señalado anteriormente, un instrumento útil en la planificación, la presupuestación y el control, que permite:

- Lograr la racionalidad en la ejecución del gasto público, basada en criterios de eficiencia, eficacia y economía.
- Cuantificar la calidad de la gestión que realizan los responsables de los organismos públicos.
- Suministrar información útil para tomar decisiones.
  - ✓ Producir bienes o prestar servicios o contratarlos.
  - ✓ Tasas impositivas a usuarios de servicios.
  - ✓ Análisis del cumplimiento del presupuesto.
  - ✓ Análisis de inversiones.

Es necesario destacar que, en estas entidades, el objetivo del cálculo del costo es cuantificar la calidad de la gestión que realizan los responsables de esas organizaciones, lo cual es de suma importancia, debido a que los recursos son escasos y, por tanto, se requiere del uso de metodologías y procesos que optimicen su uso y posibiliten lograr mayores niveles de eficiencia en los procesos productivos públicos.

En todo este proceso es fundamental hacer referencia al concepto de costo, que generalmente se asocia a la producción, pero que es aplicable a cualquier tipo de actividad, incluso no lucrativa, en función de que su objetivo no está vinculado solo a la obtención de beneficios, sino también a ser un instrumento de control y para la toma de decisiones. Es un indicador económico que puede ser utilizado en cualquier tipo de organización, y que mide la eficiencia en la utilización de los recursos utilizados para desarrollar una actividad determinada.

Específicamente se señala que el costo en el ámbito presupuestario se define como los consumos necesarios (insumo-costos) que se incorporan al proceso productivo de las instituciones públicas, y que deben ser expresados mediante una medida y valoración, por ejemplo, el costo de un tratamiento médico, el costo de la recogida de basura, el costo del servicio bancario.

Por otra parte, es importante conocer la diferencia entre los conceptos de costos y de gastos, planteándose que el concepto de insumo presupuestario (gastos) se refiere a la valorización financiera de los bienes y servicios que son necesarios adquirir en un ejercicio presupuestario para dotar a las instituciones públicas de la capacidad

productiva necesaria para la prestación de bienes y servicios públicos. Ese es el caso de los recursos humanos, servicios, materiales y equipos que se requieren para garantizar una actividad determinada.

El sistema presupuestario permite aproximarse a los costos a través de los gastos previstos o efectuados, agrupados mediante la clasificación económica y por objeto de gastos.

Las nuevas tecnologías de gestión surgidas a partir de los años 80, han hecho que los gerentes no solo confíen en su buen juicio y su capacidad de liderazgo para obtener los resultados, sino en la implementación y desarrollo de técnicas administrativas basadas en los costos.

En el ámbito de las entidades públicas, aquellas que pretendan evaluar su eficiencia deberán considerar un análisis de costos como una herramienta fundamental para llevar a cabo una mejor gestión de sus recursos. La omisión de ello ocasiona un desconocimiento del valor de los bienes o servicios prestados o producidos, provocando desigualdad en la atención de la población y deteriorando la calidad del producto o servicio<sup>2</sup> (Mayor Gamero G., 2015).

Los servicios públicos vinculados a las instituciones del sector de la salud – conociendo el costo de un tratamiento médico, de un paciente, de una prueba de laboratorio– y a las instituciones educativas –determinándose el costo del estudiante en los diferentes niveles de enseñanza o de una carrera universitaria– son algunos de los ejemplos en los cuales la administración pública en sus decisiones se apoya en el análisis de los costos.

Particularmente en Cuba, son sectores que han desarrollado experiencias en el trabajo con los costos.

Todo lo antes expuesto habla del papel que en el entorno de la gestión juega la contabilidad gerencial, poniendo su atención básicamente en proporcionar información suficiente y adecuada para facilitar la adopción de decisiones. En este sentido, para decidir entre varios cursos de acción posibles, la dirección de la entidad utiliza un modelo de decisión que le permite hacer una selección, mediante el análisis cualitativo y cuantitativo.

Una decisión incluye siempre una predicción, por lo que la función de toma de decisiones es seleccionar cursos de acción para el futuro.

Los análisis de costos resultan útiles en el proceso de toma de decisiones. El enfoque de contribución, los costos relevantes, las relaciones costo-volumen-utilidad y el análisis del punto de equilibrio son algunas de las técnicas que permiten a contadores y gerentes llegar a conclusiones más acertadas sobre un modelo de decisión, a escoger la mejor alternativa ante diferentes cursos de acción.

El análisis costos-beneficios es imprescindible cuando se quiere demostrar la viabilidad de una decisión o la factibilidad de una nueva solución o propuesta, porque desarrolla la comparación entre los recursos necesarios

---

<sup>2</sup> Mayor Gamero G. es funcionario de la Contaduría Pública de la Nación, docente en la Universidad ALAS PERUANAS.

para implementarla y los beneficios que reporta. Aun cuando sea difícil la cuantificación de estos dos elementos, puede desarrollarse un análisis cualitativo que fundamente el resultado que se muestre; pueden utilizarse indicadores y otros elementos que contribuyan al análisis.

Para aplicar adecuadamente los procedimientos vinculados al trabajo con los costos, es imprescindible contar con un sistema de costo que responda a las particularidades de la organización y de las actividades que desarrolla.

Todos los propósitos de la contabilidad de gestión deben estar considerados al elaborar un sistema de costos, que se define como un conjunto de métodos y procedimientos que tienen como objetivo el registro de los gastos y el cálculo, planeación y análisis de los costos.

En esta definición es importante destacar cómo un sistema de costos comprende los diferentes propósitos del costo, y no solamente se habla del objetivo del cálculo. De esta forma, se está señalando que, al diseñarse un sistema de costo, este debe considerar la integración de todos estos elementos, encaminados a lograr una información adecuada a su objetivo final que es el proceso de toma de decisiones.

El registro de los gastos brinda los datos necesarios para el proceso de planeación y de cálculo del costo; estas fases deben estar en función de los mismos objetivos y bases para garantizar un adecuado proceso de análisis de los costos, de manera que el mismo brinde una información lo más exacta posible de los resultados de la actividad a la que responde y sea útil para el proceso de toma de decisiones.

Los sistemas de costo contribuyen a mejorar la calidad de la información contable en el sector público, al suministrar herramientas para el control de la gestión y el control presupuestario.

Contar con un sistema de costo para la gestión pública permite (Calle, Makón, 2012)<sup>3</sup>:

- Brindar elementos de juicio sólidos para las negociaciones de los presupuestos institucionales con el órgano rector del sistema presupuestario durante la formulación del presupuesto.
- Contar con información sobre la evolución de los costos de producción de bienes y servicios y, por tanto, de los niveles de mejora o deterioro en la eficiencia de la gestión de las instituciones públicas, a efectos de adoptar las medidas correspondientes.

---

<sup>3</sup> Marcos Makón es presidente de la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP). Raúl Calle, de nacionalidad boliviana, es asesor internacional en presupuesto y estadísticas fiscales. El artículo *La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica* es una síntesis de un trabajo realizado por los autores para el Gobierno de Nicaragua en el marco del Programa de Efectividad para el Desarrollo (PRODEV) del Banco Interamericano de Desarrollo.

- Complementar y enriquecer los análisis que se realicen de la ejecución físico-financiera del presupuesto, a través de la medición de la evolución de los costos incurridos para la producción de bienes o prestación de servicios.
- Mejorar y ampliar el control de la gestión pública por parte de los órganos rectores del sistema presupuestario y del control externo.

Al realizar un estudio comparativo de los aspectos que aborda la contabilidad de gestión para la actividad empresarial y la presupuestada, se hace evidente que los conceptos, las clasificaciones de los costos, los sistemas y procedimientos que utiliza, son aplicables en ambos tipos de organizaciones, ya que sus propósitos fundamentales contribuyen esencialmente al control de la gestión y al proceso de toma de decisiones.

En la actividad empresarial se tiene como objetivo básico la obtención de beneficios y en las entidades públicas se debe lograr una utilización racional de los recursos puestos a su disposición para satisfacer las necesidades sociales.

Los costos facilitan la toma de decisiones; se puede determinar dónde utilizar mejor un recurso, o qué acciones se pueden realizar con el presupuesto asignado, qué actividades deben ser priorizadas, haciendo un análisis fundamentado para presentar una decisión determinada entre diferentes cursos de acción posibles.

Sin embargo, se desconoce el papel de la contabilidad gerencial y de su principal indicador económico, el costo, en el sector público, por lo que es necesario que se entienda la importancia de su utilización adecuada a las características de este sector de la economía cubana.

## Conclusiones

Todo lo antes expuesto señala la importancia de la contabilidad de gestión en las entidades públicas, la necesidad de utilizar el costo como instrumento de control y para la toma de decisiones, debido a la estrecha vinculación del costo con el gasto público, dando sustento a un adecuado proceso de presupuestación y a un correcto análisis de la ejecución, determinando el cumplimiento de las finalidades y su impacto en el nivel de vida de la sociedad, como objetivo clave de la administración pública.

## Bibliografía

1. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1997): "La contabilidad de gestión en las entidades públicas". Principios de Contabilidad de Gestión N° 15, Colección, Ediciones Gráficas Ortega. Madrid.

2. Calle R. y Makón M. (2013): "La estimación de costos en las entidades del sector público: una propuesta metodológica". <http://asip.org.ar/la-estimacion-de-costos-en-las-entidades-del-sector-publico-una-propuesta-metodologica/> Fecha de consulta: 22/04/2015.
3. Carrasco, D. [et al] (2009): "Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: Hacia un sistema integral de información en la administración local", *Revista del Instituto Internacional de Costos*, Nº 5, julio-diciembre, pp. 141-168.
4. Carrasco D. [et al] (2013): La contabilidad de gestión pública: perfil de la propuesta española. Universidad de Málaga, España, ponencia presentada al XIII Congreso Internacional de Costos: Gestao pelos Custos. Um caminho em tempos de crise, Alfandega de Porto, Portugal.
5. Fernández, J. M. (1987): "Aplicaciones de la contabilidad analítica en el sector público". *Revista Técnica Contable*, noviembre, pp. 475 y 476.
6. Herrero A. (2015): El análisis de la gestión en la administración pública local y el ABC, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad del País Vasco.  
<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=38838776>  
Fecha de consulta: 02/04/15.
7. Mallo, C. [et al] 2000: "Contabilidad de costos y estratégica de gestión". Prentice Hall, Madrid.
8. Mayor G. (2015): "Necesidad de implantar la contabilidad de costos en las entidades".  
[http://mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=article&id=1752](http://mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1752)  
Fecha de consulta: 23/04/2015
9. Metodología para calcular costos en el sector público: sistema de costeo ABC.  
<https://zazenco.wordpress.com/2013/02/18/metodologia-para-calculiar-costos-en-el-sector-publico-sistema-de-costeo-abc/> Fecha de consulta: 04/05/2015
10. López M. (2005): "Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión".  
<http://www.degerencia.com/articulos.php?artid=680>  
Fecha de consulta: 03/04/2015
11. Pérez R. (1999): "La contabilidad de gestión en la administración local: los sistemas de prestación de los servicios públicos y su influencia en la determinación de sus costos y evaluación de resultados". Tesis doctoral. Albacete, España.
12. Pérez R. (2000): "Las nuevas técnicas de gestión y su aplicación en la administración pública municipal". Trabajo presentado en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, Valencia.

13. Tiberio J. C.: "Costos en el sector público. Importancia de la relación con la presupuestación".  
[http://revistacientifica.fce.unam.edu.ar/index.php?option=com\\_content&view=article&id=173:costos-en-el-sector-pco-importancia-de-la-relacion-la-presupuestaci&catid=67:artlos](http://revistacientifica.fce.unam.edu.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=173:costos-en-el-sector-pco-importancia-de-la-relacion-la-presupuestaci&catid=67:artlos)