

ESTUDIO DE PERSPECTIVAS SOBRE LA CONTABILIDAD DE COSTES PARA EL SECTOR PÚBLICO INTERNACIONAL

IFAC (2.000)

PRÓLOGO

El objetivo del Comité del Sector público (PSC) de la Federación Internacional de Contables (IFAC) es desarrollar programas dirigidos a mejorar la gestión financiera y la contabilidad del sector público. A tal efecto, el PSC de la IFAC publica Normas, Directrices, Estudios y Documentos Ocasionales. Los estudios son emprendidos por el Comité para proporcionar información que contribuya a informar sobre el ámbito financiero, la contabilidad o la revisión de conocimiento del sector público, y a estimular la discusión.

Los objetivos del gobierno están determinados por el proceso político, y la contabilidad de costes es una de las herramientas que pueden ser usadas para alcanzar esos objetivos. Aunque en algunas ocasiones la contabilidad de costes no pueda ser tan fundamental para alcanzar los objetivos de un gobierno en particular, como generalmente ocurre para entidades del sector privado, sin embargo, casi siempre proporciona información importante para ayudar a mejorar las funciones de gobierno.

Este estudio se ha elaborado para ayudar a responsables financieros y otros contables de gobierno en sus esfuerzos de desarrollar e implementar la contabilidad de costes. Proporciona perspectivas gubernamentales sobre la contabilidad de costes no disponible en otro sitio, pero esto no es una exposición a fondo sobre la contabilidad de costes. Los contables de gobierno que no tengan los conocimientos básicos acerca de la contabilidad de costes pueden adquirirlo de la literatura existente o de programas de formación, y pueden traer a sus organizaciones a consultores u otros que tengan experiencia en contabilidad de costes.

La contabilidad de costes es un aspecto de la gerencia financiera y del control de gestión, y se debe utilizar por los encargados y otros responsables de programas como herramienta de gestión en actividades de funcionamiento cotidianas y por los máximos responsables en sus papeles de supervisión y evaluación. Aunque este estudio podrá ser informativo para los responsables no-contables, éstos pueden encontrarlo beneficioso al referirse también a otra literatura con una perspectiva de gestión, tal como otras publicaciones del Comité de Contabilidad Financiera y de Gestión (FMAC) de la IFAC, incluyendo Conceptos de Contabilidad de

Gestión (1998) que proporciona un fondo útil, y el Control de Gestión de Proyectos (1991) y La Decisión de Inversión de Capital (1989), que se ocupan con aspectos de la contabilidad de costes de cuestiones y de decisiones particulares de gestión.

La contabilidad de costes pública en continuo desarrollo. Desde que este primer Estudio fue dado a conocer para comentarlo en diciembre de 1998, ha existido un progreso considerable en la implementación de la contabilidad de costes, han sido desarrollados nuevos enfoques y técnicas y otros países no citados en el Estudio han preparado descripciones de sus enfoques, por ejemplo el proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (C.A.N.O.A.) de España.

Este Estudio ha sido revisado por comentarios recibidos donde las correcciones eran consideradas esenciales para la comprensión del lector. Son necesarios estudios en profundidad sobre cómo la contabilidad de costes puede contribuir a las decisiones y cuestiones que son peculiarmente gubernamentales, tales como decisiones de privatizar empresas propiedad del gobierno y cuestiones que se relacionan con la medida del rendimiento del gobierno y la evaluación de programa. Estas decisiones y cuestiones especiales del gobierno están más allá del alcance de este Estudio.

El capítulo 1 describe el alcance, la necesidad y el propósito de este Estudio.

El capítulo 2 de este Estudio describe los usos públicos de la contabilidad de costes, el grado de su aplicación y crecimiento reciente, y las perspectivas para el crecimiento futuro. Este Capítulo da a los lectores una perspectiva para considerar su propia situación en comparación con los usos potenciales de la contabilidad de costes y con el progreso que se ha realizado en otros países. Esto sugiere que la puesta en práctica progresiva de la contabilidad de costes pueda ser apropiada en buena parte de las situaciones.

El capítulo 3 explica los conceptos de coste que son relevantes para varios objetivos de gestión diferentes. Además también explica los procesos fundamentales que se deberían usar en el ejercicio de la contabilidad de costes. Se mencionan modos alternativos de desarrollar la información de costes. Este Capítulo proporciona una base teórica sobre cuestiones de contabilidad de costes de las cuales los gobiernos necesitarán ocuparse. En los siguientes capítulos son proporcionados aspectos prácticos y más específicos.

El capítulo 4 discute cuestiones de normas de contabilidad donde la resolución puede afectar a los valores usados en el ejercicio de la contabilidad de costes. El Capítulo usa las normas del sector privado para inventarios y otros activos emitidas por el Comité de Normas Internacional de la Contabilidad (IASC) como un punto de referencia para la discusión de aquellas cuestiones. Este Capítulo está provisto de legisladores de gobierno y responsables de formular la política con una perspectiva de contabilidad de costes que podría ser considerada en la realización de elecciones entre las normas de contabilidad.

El capítulo 5 muestra como los conceptos y procesos comentados en el Capítulo 3 podrían ser aplicados en el diseño y la implementación de un sistema de contabilidad de costes. Se comentan las distintas clases de exigencias para un sistema. Las cuestiones relacionadas con la integración de la contabilidad de costes con otros sistemas de información se explican y se revisan los tipos básicos de sistemas. Finalmente, se comentan los tipos disponibles de software de contabilidad de costes, al igual que los rasgos relevantes de un equipo de ordenador moderno.

El capítulo 6 relaciona informes de coste con exigencias de sistemas e ilustra una variedad de informes de costes basados en ideas diferentes de necesidades de gestión. Se describen los informes recomendados para su uso en los Estados Unidos por la Oficina General Estadounidense de Contabilidad y los usados en Malasia y Nueva Zelanda y se proporcionan ilustraciones. Las generalizaciones son planteadas sobre como deberían ser diseñados los informes de coste de gestión regulares. El Capítulo también discute cómo las exigencias de sistemas pueden satisfacer necesidades específicas de información.

El capítulo 7 discute cuestiones de principal importancia para los altos cargos. Esto indica que los altos cargos deberían estar implicados en su resolución para asegurar la puesta en práctica exitosa de la contabilidad de costes en el gobierno. Esto lleva a perfilar varios enfoques que podrían ser tomados en la resolución de esas cuestiones.

En el Apéndice se proporciona la definición de los términos técnicos usados en este Estudio. Esto es una referencia necesaria porque en algunos países se asocian significados diferentes a estos términos.

La Bibliografía pone en una lista sólo la literatura relacionada con el sector público usada en la preparación de este Estudio. Hay una riqueza de literatura adicional que se ocupa de la contabilidad de costes que no es citada, que cubre su función en actividades de tipo comercial. Otra

literatura cubre más específicamente la integración de la contabilidad de costes con cuestiones relacionadas con la contabilidad de gestión y el control, aplicaciones de sistema y la infraestructura de tecnología. El FMAC de la IFAC y el Comité de Tecnología de Información pueden ser capaces de ayudar a los lectores de este Estudio que deseen obtener literatura adicional sobre estos temas.

Perspectivas de la contabilidad de costes pública.

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Alcance de este estudio

.001 En el pasado, la contabilidad de costes era vista como un método de contabilidad que utilizaba varias técnicas para asignar costes a objetivos de coste particulares, por ejemplo, el coste de realizar una actividad, de producir un producto o de prestar un servicio. Bajo esa visión, la contabilidad de costes sirvió para implementar el principio de devengo de la contabilidad, que determinó los valores que la contabilidad de costes después asignó a los objetivos de coste. La contabilidad de costes fue vista como un proceso mecánico relativamente simple y era casi siempre dominio único del contable.

Hoy, no solamente se han mejorado las técnicas , sino que la contabilidad de costes se está viendo como algo más que un ejercicio de gestión donde los contables juegan un importante papel, pero no el más dominante.

.002 La contabilidad de costes es vista ahora como una actividad que proporciona información sobre costes y datos relacionados para satisfacer una variedad de necesidades de gestión para la información relevante de decisión. Se refiere a cómo la información de coste se utiliza en el proceso de gestión y a los valores generados por el sistema de la contabilidad financiera hasta el punto de que puedan afectar a la calidad de la información de coste.

.003 La contabilidad de costes también abarca el diseño de los sistemas de información que pueden ser necesarios para generar una gran variedad de información relativa a los costes. También se refiere al diseño de los informes de coste adaptados a las necesidades y a las preferencias de la

gestión. Debido a su significación para la gestión eficiente y eficaz y para las comunicaciones con aquellos ajenos a la entidad, los altos directivos del gobierno ahora tienen un papel importante en el desarrollo y la puesta en práctica de la contabilidad de costes.

.004 Se ha adoptado esta visión contemporánea de la contabilidad de costes como base para este estudio. De cualquier modo, el alcance de este estudio se limita a perspectivas públicas. Otras fuentes publicadas en contabilidad de costes en el sector privado proporcionan información y consejos útiles que se pueden aplicar a la contabilidad de costes en conexión con las actividades comerciales del gobierno. Otras fuentes también proporcionan información sobre la integración de la contabilidad de costes con las aplicaciones más amplias de la gestión financiera y la tecnología de la información.

La cobertura completa de estas aplicaciones más amplias va más allá del alcance de este estudio.

1.2 Necesidad de este estudio

.005 Aunque existen grandes semejanzas entre los sectores públicos y privados, varias cuestiones públicas sobre contabilidad de costes no han sido tratadas todavía de forma exhaustiva en literatura existente. Ha sido publicado un estudio de valor que cubre algunos de estos aspectos por el Fondo Monetario Internacional, titulado Contabilidad Eficaz del Gobierno (1995).

.006 La necesidad de superar este vacío en la literatura y de proporcionar perspectivas públicas es acentuado por presiones actuales en los gobiernos para tratar con los presupuestos que escasean y para resolver las demandas de servicios mejorados.

Los gobiernos deben reducir costes sabiamente y tomar medidas relativas a los costes para mejorar los servicios. Para hacer esto necesitan el material de referencia aplicable en contabilidad de costes. Además, los gobiernos todavía no hacen un uso completo de la contabilidad de costes en aquellas agencias estatales que proporcionan bienes y servicios al público sin cargo. Como consecuencia, muchos encargados de gobierno tienen poca comprensión sobre cómo utilizar la contabilidad de costes a la hora de mejorar sus operaciones. Esto acentúa la necesidad de un buen material de referencia.

.007 Aunque la contabilidad de costes es hoy más una gestión que un ejercicio de contabilidad, el PSC cree que los oficiales financieros y los

contables del gobierno tienen importantes papeles de dirección que jugar. Ellos pueden proporcionar mucho del estímulo y del conocimiento necesario para desarrollar y para implementar la contabilidad de costes. Pueden proporcionar la experiencia para ayudar a aquellos en la gerencia de funcionamiento que deben participar en el desarrollo y la implementación si esta herramienta de gestión va a ser utilizada, y pueden ayudar a integrar el trabajo de la gente técnica, tales como expertos de los sistemas de información. Además, pueden aconsejar a los altos directivos que deben estar implicados en la resolución de cuestiones básicas referentes a cómo la contabilidad de costes será utilizada y desarrollada.

.008 Es más probable que los oficiales financieros y los contables tengan, más que otros en el gobierno, un conocimiento básico de la contabilidad de costes y de cómo puede ser utilizada. Si carecen de suficiente conocimiento, ellos probablemente saben cómo adquirirlo para sí mismos y para sus organizaciones. Este estudio intenta proporcionar una perspectiva pública para estimular el uso de ese conocimiento para trabajar y para ser un recurso para los oficiales financieros y los contables que ayude a otros en sus organizaciones a aprender más sobre la contabilidad de costes pública.

1.3 PROPÓSITO DE ESTE ESTUDIO

.009 El propósito básico de este estudio es equipar a los oficiales financieros y a los contables de una herramienta que pueden utilizar para fomentar la contabilidad de costes en sus países. Este estudio proporciona:

- una descripción de cómo la contabilidad de costes se puede utilizar para fomentar procesos de gestión públicos.
- información sobre qué está sucediendo en distintos países y cómo la contabilidad de costes puede ser adoptada progresivamente y utilizada dentro con excepción de entornos devengados completos.
- una comprensión de varios conceptos de coste que se puede utilizar para satisfacer objetivos de la información pública y procesos relacionados con la contabilidad de costes
- una discusión de partidas contables devengadas cuya resolución puede afectar a los valores usados en la determinación de los costes completos
- una guía sobre cómo desarrollar los sistemas de contabilidad de costes, planteando las cuestiones principales que necesitarán resolución
- una discusión de las diversas opciones para el diseño de los informes coste para los encargados del gobierno
- estímulo para implicar a los altos directivos en cuestiones básicas de la contabilidad de costes, con sugerencias sobre cómo pueden ser resueltas.

CAPÍTULO 2: LAS APLICACIONES DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN EL GOBIERNO.

.010 Además de su función histórica de determinar valores en el proceso de la contabilidad financiera para las existencias u otros tipos de activo, la contabilidad de costes tiene ante todo un número de funciones de gestión, incluyendo:

- presupuesto;
- control y reducción de coste;
- fijar precios y honorarios;
- medida del rendimiento;
- evaluaciones de programa; y
- una variedad de decisiones económicas adecuadas.

.011 Cuando la contabilidad de costes se utiliza en las actividades comerciales de gobiernos, sus usos en contabilidad financiera y en las funciones de gestión no necesitan ser materialmente diferentes que las del sector privado.

2.1 PRESUPUESTO

.012 El presupuesto como mecanismo de planificación y control tiene un papel prominente e importante en el gobierno. Entre las razones de esto está la visibilidad del resultado y la necesidad de asignar recursos a una gran cantidad de actividades individualmente importantes cuyos objetivos son complejos y a menudo no orientados al beneficio.

.013 Los presupuestos deben ser formulados y realizados sobre el principio de caja o sobre el principio de devengo. Donde están sobre el principio de devengo, por ejemplo, en Nueva Zelanda, los costes de programas del gobierno en los que se ha incurrido en el pasado se pueden utilizar fácilmente como base para preparar estimaciones de presupuesto de costes futuros. Donde están sobre el principio de caja, por ejemplo, en los Estados Unidos, usar la información de coste en la preparación del presupuesto requiere un “paso de peatones” entre el principio de devengo usado para la contabilidad de costes y el principio de caja usado para preparar el presupuesto.

.014 Cuando se adoptan los presupuestos basados en el devengo, los costes incurridos pueden ser comparados fácilmente con los presupuestos para los propósitos del control. Si se utilizan presupuestos flexibles, como debe ser en el caso de las empresas de negocio del gobierno lucrativas, por ejemplo, en Australia, los costes fijos y variables se deben determinar para la elaboración del presupuesto y el control relacionado.

2.2 CONTROL Y REDUCCIÓN DE COSTE

.015 Como en el sector privado, la información del coste se puede utilizar para el control y la reducción del coste. Por ejemplo, con la información apropiada del coste, los directivos pueden:

- comparar los costes con los beneficios conocidos o asumidos de las actividades, identificar las actividades que aportan valor añadido y que no aportan valor añadido, y tomar decisiones para reducir los recursos dedicados a actividades que no son rentables;
- comparar los cambios del coste en un cierto plazo, identificar sus causas y tomar alguna medida apropiada, por ejemplo, dar pasos para mejorar la eficiencia;
- identificar y reducir el exceso de costes de capacidad; y
- comparar los costes con actividades similares que constituyen punto de referencia, encontrar las causas para las diferencias de costes, y tomar alguna medida apropiada, por ejemplo, revisar y mejorar los procesos del negocio.

.016 Sin embargo los gobiernos no tienen generalmente rentabilidad y regresan a los objetivos de inversión para sus actividades públicas. Ellos carecen de esos incentivos económicos para gestionar costes. Los administradores del gobierno deben tomar la iniciativa para analizar el comportamiento del coste y entonces, después de la consideración cuidadosa de todas las consecuencias, tomar las medidas apropiadas. A menos sea tomada por los administradores del gobierno la iniciativa para analizar el comportamiento del coste, las ineficacias pueden emerger, continuar, y crecer durante mucho tiempo antes de que la necesidad de las medidas llegue a ser obvia.

2.3 FIJACIÓN DE PRECIOS, HONORARIOS Y REEMBOLSOS INTER-UNIDAD.

.017 El coste es un elemento importante del proceso de toma de decisión para fijar los precios y los honorarios del usuario de los bienes y servicios

proporcionados por el estado. La información sobre costes es relevante incluso cuando los bienes y los servicios se proporcionan por debajo de su coste como resultado de decisiones de política del gobierno, o cuando los precios y los honorarios de usuario se fijan en base de precios de mercado. El coste es también con frecuencia la base para la fijación de precios de transferencia entre las unidades del gobierno. Varios gobiernos tienen requisitos específicos de costes relacionados para la fijación de precios.

.018 Cuando los gobiernos se ocupan de actividades de tipo comercial, los conceptos del sector privado de la fijación de precios pueden ser relevantes y, consecuentemente, los precios de mercado pueden ser un factor determinante más del reestablecimiento del coste. Por ejemplo, en los Estados Unidos, salvo especificación de lo contrario por la ley, las regulaciones requieren que los precios cargados al público para los bienes y los servicios del gobierno estén basados en precios de mercado o en los costes completos incurridos por el gobierno. Sin embargo, la determinación de los costes continúa importando en esas circunstancias.

.019 Canadá tiene una iniciativa para la recuperación del coste con respecto a ciertos bienes y servicios proporcionados por el estado a usuarios externos. Esta iniciativa consiste en dar a los departamentos el impulso para maximizar la recuperación de coste cuando sea apropiado y para cambiar actitudes y procesos para satisfacer expectativas más altas de la recuperación del coste. Canadá sugiere que el coste completo es un buen punto de partida para determinar los honorarios de los usuarios.

.020 Nueva Zelanda ha ampliado el concepto de fijación de precios de los servicios a todas las actividades del gobierno, ya esté vendido, transferido entre las unidades del gobierno o distribuido libremente al público en general. Se calcula el coste de todos los productos y los costes de aquellos distribuidos libremente al público representan los precios que los Ministros pagan a los departamentos(o ministerios) y agencias por la producción de bienes y servicios.

.021 El Reino Unido es partidario del cargo de los servicios suministrados entre los departamentos a menos que esté claro que las posibles ventajas no justificarían el coste. La ventaja prevista de la carga interna para los servicios de ayuda es mejorar en el "valor del dinero" para ejercitar mayor disciplina del coste sobre los distribuidores de servicios y sus clientes internos.

2.4 MEDIDA DEL RENDIMIENTO

.022 Algunos gobiernos, tales como los Estados Unidos, están demostrando un aumento de interés en las medidas del rendimiento. Otros gobiernos, tales como el Reino Unido, han establecido sistemas para suministrar esta información. La medida de rendimiento incluye medidas financieras y no financieras y es generalmente más efectivo cuando esas medidas están correlacionadas. No obstante el coste por sí mismo puede ser una medida de rendimiento financiero.

.023 Cuando el coste se combina con una medida de la eficacia, puede mostrar la rentabilidad. Así, los esfuerzos del servicio y las realizaciones de una entidad se pueden evaluar con las siguientes medidas:

- Medidas de esfuerzos del servicio -- éstas son costes de los recursos y otras medidas de los factores productivos usados para proporcionar los servicios.

- Medidas de realizaciones -- éstas son los productos (servicios proporcionados) y los resultados (los efectos de esos servicios).

- Medidas que relacionan esfuerzos con realizaciones -- éstas son, por ejemplo, el coste por unidad de varios productos de la entidad.

.024 La medida de rendimiento se puede ver como el equivalente en el gobierno de las medidas del beneficio del sector privado. Sin embargo, seleccionar medidas apropiadas es absolutamente difícil y requiere el ejercicio del juicio. Mientras que los resultados pueden ser bastante más fáciles de definir y de medir que las salidas o entradas, los resultados de los programas y de las actividades del gobierno proporcionan la última medida de su éxito.

Medir resultados es difícil porque los efectos pueden ser difíciles de determinar y los que puedan ser observados a menudo representan una mezcla de efectos de los productos del gobierno, de otras intervenciones (por ejemplo, regulaciones) y de factores no gubernamentales.

.025 Mientras es posible asignar los costes de los factores productivos a los productos, es mucho más difícil, si no imposible, asignar el coste de los productos a los resultados de una manera racional. Por ejemplo, es posible calcular el coste de un producto como una intervención quirúrgica, pero no está claro cómo este coste se podría asignar a los diversos resultados que se deben dar, por ejemplo la calidad de vida mejorada, longevidad realzada, coste reducido de la medicación. En algunos casos, el resultado puede también no ser conocido para un considerable periodo de tiempo.

2.5 EVALUACIONES DE PROGRAMA

.026 El coste de los programas del gobierno , cuando está combinado con medidas de rendimiento apropiadas y divulgado públicamente, puede ayudar a el público y a los legisladores a evaluar los programas.

.027 Ya esté o no divulgado públicamente, el coste de los programas es un factor en la toma de las decisiones de política relacionadas con la autorización, la modificación y la interrupción de programas. Muchos países utilizan la información sobre costes de programa como base para las consideraciones de coste- beneficio. Por ejemplo, Canadá fomenta el uso del análisis de coste-beneficio por departamentos individuales para mejorar la asignación de recursos eficiente entre programas conflictivos del gobierno.

.028 Cuando se consideran los costes en la evaluación de programa, debería darse alguna consideración a cualquier coste colateral de los programas, así como a los costes incurridos por el propio gobierno. Los gobiernos nacionales pueden utilizar leyes y regulaciones para requerir a los gobiernos locales, negocios del sector privado y otras entidades no gubernamentales llevar acciones específicas para fomentar programas del gobierno. Estas acciones dan lugar a menudo a costes pecuniarios y no pecuniarios en estas entidades. También, los propios programas pueden tener costes imprevistos para el sector no gubernamental que no se reflejan en los resultados o en otras medidas de rendimiento de esos programas. O bien los gobiernos pueden utilizar "gastos de impuesto", por ejemplo, las reducciones en la base de impuesto o el impuesto en sí mismo, para inducir a los contribuyentes a que lleven acciones para fomentar los objetivos del programa. Aunque es difícil de medir, los gobiernos deben estar enterados de la magnitud posible de cualesquiera costes colaterales y darles consideración en las evaluaciones de programa.

2.6 DECISIONES ECONÓMICAS APROPIADAS.

.029 Realizar elecciones entre acciones alternativas, por ejemplo hacer un proyecto internamente o contratarlo fuera, requiere comparaciones de costes entre esas alternativas. Las decisiones de privatización pueden implicar el comparar el coste neto incremental o el beneficio de continuar una actividad del gobierno con las ventajas económicas y otros beneficios de ponerla en manos privadas. Los estudios de coste de varios tipos pueden ayudar a decidir si aceptar o rechazar una oferta para un proyecto de capital público, continuar o dejar un producto o un servicio público, o contratarlo con un vendedor del sector privado.

2.7 ¿ESTÁ GENERALIZADO EL USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES?

.030 El grado según el cual la contabilidad de costes se utiliza dentro de los gobiernos varía un país a otro. El uso depende con frecuencia de los objetivos de los distintos tipos de organizaciones del gobierno. Las empresas propiedad del estado organizadas para el beneficio emplean generalmente alguna forma de contabilidad de costes. Las utilidades públicas son un ejemplo de este tipo de organización. Los fondos no lucrativos que rotan, cuyo objetivo es mantener el capital a través de las ventas de bienes y servicios, más que a través de las apropiaciones, emplean con frecuencia contabilidad de costes. El inventario interno y el servicio de reservas que proporcionan los bienes y servicios a las organizaciones generales de fondo son ejemplos de este tipo de organización.

.031 Por comparación, encontramos un uso relativamente infrecuente de los sistemas de contabilidad de costes en organizaciones gubernamentales que proporcionan bienes y servicios al público en general sin carga. De esas organizaciones gubernamentales que no han utilizado contabilidad de costes, el requisito de una cierta forma de evaluación del funcionamiento o la necesidad reconocida de promover la eficiencia y la eficacia de la gerencia da lugar a menudo a la adopción de la contabilidad de costes. En países donde son importantes esos factores, hay generalmente un uso más extenso de la contabilidad de costes dentro del gobierno. Los gobiernos bien gestionados están convirtiendo a la contabilidad de costes en un componente esencial de la gestión de sus actividades.

.032 Algunas razones citadas todavía para no usar la contabilidad de costes incluye las siguientes:

- Todos los ciudadanos son servidos por el gobierno sin carga y los bienes y servicios proporcionados son esencialmente funciones públicas.
- Muchos costes no se pueden calcular con confianza, por ejemplo, los recursos naturales.
- Los criterios para una evaluación significativa de funcionamiento son carentes incluso si se conocen los costes.
- Los programas y los proyectos del gobierno son conducidos políticamente y el coste es irrelevante o secundario.
- Los presupuestos del gobierno están sobre una base de caja y el control de fondos presupuestarios, no costes, es el interés único o primario de los legisladores.

.033 Mientras que estas discusiones se continúan realizando, diversos países se están moviendo para una adopción más extensa de la contabilidad de costes. Este movimiento ha sido motivado por la necesidad de ocuparse del aumento de los niveles de la deuda y de presupuestos que disminuyen y por la crítica pública relacionada con la gestión del gobierno. Este incremento del uso de la contabilidad de costes se combina a veces con la adopción de mejoras en la contabilidad de devengo y la adopción del presupuesto basado en coste. Por ejemplo, en Taiwán, el desarrollo de la contabilidad de costes fue ligado a una mejor planificación a medio y largo plazo.

.034 En Malasia, la contabilidad de costes es una parte esencial de su concepto "valor del dinero" de la gestión del gobierno. El concepto "valor del dinero" ha estado en uso durante algún tiempo en el Reino Unido, pero los pasos recientes para adoptar el presupuesto basado en costes mejorarán probablemente sus sistemas de contabilidad de costes.

.035 En Canadá, las presiones fiscales dieron lugar a un énfasis en el "estiramiento del impuesto del dólar " y condujo a la emisión de guías sobre cómo prestar servicios y "hacer o comprar" de una manera más económica o eficiente. La contabilidad de costes sobre una base de coste completo es reconocida por Canadá como esencial para esas iniciativas.

.036 En Nueva Zelanda, las exigencias fiscales condujeron a la adopción de la contabilidad de devengo completo como la base para la gestión financiera del gobierno y también para las iniciativas relacionadas con el desarrollo de la contabilidad de costes como una herramienta de gestión. Estas iniciativas relacionadas fueron la adopción de la recuperación del coste o de políticas de carga donde los bienes y servicios se proporcionan a consumidores identificados, y del requisito corolario para determinar el coste de todas las salidas u outputs del gobierno para facilitar el control y la responsabilidad de la gerencia.

.037 Aunque las mejoras en la contabilidad de costes han llegado como resultado del reconocimiento por los encargados del gobierno de que las mejoras en prácticas acostumbradas de la contabilidad y de gestión eran necesarias, muchas veces estas mejoras se generan por la adopción de nuevas leyes por parte de la legislatura y por las nuevas políticas adoptadas por los altos gerentes del gobierno. Estados Unidos son un ejemplo. Hasta hace poco tiempo, la contabilidad de costes ha sido limitada en uso por organizaciones generales de fondo de Estados Unidos. A pesar de el hecho de que Estados Unidos continúan presupuestando en gran parte sobre una base de efectivo, la contabilidad de costes ahora está comenzando a ser implementada a través del gobierno. Éste es el resultado de varias piezas

de legislación y acciones relacionadas por la rama ejecutiva del gobierno comenzando con el pasaje de los Principales Oficiales Financieros de Estados Unidos (CFO) Ley 1990.

.038 En 1995, Estados Unidos publicó el Documento de Normas de Contabilidad Financiera Pública (SFFAS) No. 4, Conceptos y Normas de la Contabilidad de Costes para el Gobierno Federal, según lo recomendado por la Junta Consultiva de Normas de Contabilidad Pública. Esto exige a las entidades federales acumular información del coste completo. La divulgación de los costes completos se requiere en el SFFAS No. 7, Contabilidad para las Rentas y Otras Fuentes Financieras.

.039 La Ley Federal de la Mejora de la Gestión Financiera de 1996 agregó la fuerza de ley a esas normas de contabilidad y también a cualquier requisito de sistemas establecido por el Programa de Mejora Financiero Común de Gestión de Estados Unidos (JFMIP). JFMIP publicó los requisitos de los sistemas de contabilidad de costes para las organizaciones gubernamentales de Estados Unidos en febrero de 1997.

2.8 POSIBLES CAUSAS DEL INCREMENTO DEL USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

.040 La adopción de la contabilidad de devengo como la base para la elaboración del presupuesto y la información de gestión, después de los ejemplos de Nueva Zelanda, el Reino Unido y Australia, accionará obviamente el uso creciente de la contabilidad de costes y el desarrollo de los sistemas de soporte. Junto con esto, el reconocimiento de su necesidad en su correcta dimensión, la eliminación de ineficacias y la privatización también estimulará un uso creciente y un desarrollo de los sistemas relacionados. Los encargados de los programas del gobierno, si están informados de las ventajas de gestión, proporcionarán probablemente el ímpetu para el incremento del uso. Los encargados de programa pueden mejorar el funcionamiento operacional a partir de tres perspectivas -- calidad/productividad, duración de ciclo, y coste. Si se trae el coste a los procedimientos de toma de decisión de gestión junto con estas otras medidas de manera equilibrada, entonces se pueden tomar mejores decisiones.

.041 Debido a que la toma de decisión gubernamental depende de un número de presiones políticas, el cómo son vistas las medidas de funcionamiento divulgadas por los usuarios de esas medidas afectará al ritmo según el cual se adopta la contabilidad de costes. Relacionar los

costes y las salidas de los programas del gobierno no es en principio más difícil que calcular el coste de productos o servicios en el sector privado. Este paso solo ha provisto a los legisladores y oficiales del gobierno de información de decisión relevante. También ha provisto al público en general de información sobre la eficiencia del gobierno. Sin embargo, la medición de los resultados de los programas del gobierno y el establecimiento del enlace con todos los costes es considerablemente más difícil que la medición del coste de las salidas incurrido por el gobierno . Mientras varios gobiernos están intentando hacer esto, todavía hay mucho que aprender. Cuando los gobiernos tengan éxito en la medición de los resultados satisfactoriamente, la contabilidad de costes llegará a ser aún más importante de lo que es hoy.

2.9 IMPLEMENTACIÓN PROGRESIVA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

.042 Algunos países pueden desear moverse relativamente rápido para implementar una vía de acceso a la contabilidad de costes que resuelva todas sus necesidades conocidas de la información de coste. Pero otros países pueden desear moverse más lentamente hacia la obtención de la información de coste que satisfaga sus necesidades, y pueden definir sus necesidades iniciales modestamente.

.043 La implementación de la contabilidad de costes se puede hacer sobre una base paso a paso. Lo que sigue describe algunas de las diversas situaciones a las que se pueden hacer frente por gobiernos, y algunos de los posibles pasos que los gobiernos deben desear para considerar moverse progresivamente para implementar la contabilidad de costes.

·Los gobiernos que actúan sobre el principio de caja de contabilidad pueden desarrollar información útil del principio de caja y, al mismo tiempo, aprender sobre los procesos de la contabilidad de costes usando dichos procesos para obtener la información sobre los gastos que sus registros de principio de caja no le proporcionan ordinariamente. Por ejemplo, los procesos de la contabilidad de costes descritos en el capítulo 3 se pueden utilizar para calcular las cantidades gastadas indirectamente a nombre de los beneficiarios de programas particulares del gobierno.

·Los gobiernos que actúan sobre el principio de caja pueden también desarrollar una información aproximada del coste a través de estudios de coste basados en la información del gasto en sus registros y las estimaciones de los efectos del reconocimiento y consumo del activo. Es probable que este acercamiento sea satisfactorio cuando las existencias no

son significativas. Los estudios de coste de esta clase pueden también ayudar a que los gobiernos que actúan sobre el principio de caja aprendan sobre la naturaleza y grado de necesidad para una información completa del coste.

- Los gobiernos que actúan sobre el principio de caja pueden también implementar un sistema de coste independiente mientras que conservan, por lo menos temporalmente, el principio de caja para la contabilidad financiera. Tales sistemas independientes asignan datos de coste extraídos desde sistemas operativos y otras fuentes de confianza a los objetivos de coste.

- Los gobiernos que actúan sobre el principio de devengo modificado para la contabilidad financiera pueden encontrarse con que un sistema de contabilidad de costes independiente es relativamente fácil de implementar si tienen registros del activo que se puedan utilizar para calcular la depreciación.

- Los gobiernos que actúan sobre el principio de devengo completo de contabilidad financiera deben poder desarrollar información de gestión útil del coste a través del análisis de los costes de la información en documentos contables. En algunos casos, estos gobiernos pueden decidir que su necesidad de una información regular, periódica del coste no es de consideración y, por lo tanto, que no se requiere ningún sistema de coste. En otros casos, estos gobiernos pueden decidir utilizar el análisis de coste por un período del tiempo mientras que evalúan la clase de sistema que desean implementar. Los gobiernos cuyos sistemas financieros de contabilidad devengada no reflejan todos los elementos posibles del coste completo, por ejemplo, el interés en el capital empleado, pueden desarrollar los sistemas de costes basados en costes completos y reconciliar los resultados con los registros de contabilidad financiera. Alternativamente, pueden desarrollar un sistema de costes basado solamente en los datos de coste en sus documentos de contabilidad financiera e intentar ocuparse de costes desconocidos en una cierta u otra manera o agregar los elementos que faltan del coste completo más tarde a su sistema de coste.

- No importa la base de la contabilidad financiera, los países que implementan un sistema de coste pueden elegir satisfacer una serie de necesidades de información de coste limitadas inicialmente y ampliar el sistema más adelante mientras que adquieren el conocimiento de sus necesidades exactas y los costes probables de recopilar los datos adicionales requeridos para un sistema más completo. Por ejemplo, un gobierno pudo elegir implementar un sistema de contabilidad de costes básico para todas sus unidades de funcionamiento para obtener la información a nivel público necesaria en un período del tiempo relativamente corto. Después de que fuera logrado, puede ser que entonces anime a sus unidades individuales a que amplíen y modifiquen el sistema

básico de nivel público para satisfacer sus necesidades y circunstancias especiales .

.044 Tanto moverse rápidamente como implementar progresivamente la contabilidad de costes depende obviamente de las circunstancias particulares del gobierno.

2.10 CONCLUSIÓN

.045 La contabilidad de costes tiene un número de aplicaciones importantes en la gestión eficiente y eficaz del gobierno. Es una herramienta valiosa para la gestión de organizaciones generales de fondos así como para actividades de tipo comercial. No obstante las dificultades de medida asociadas con algunos de sus usos deben ser reconocidas. El uso de la contabilidad de costes es probable que llegue a ser aún mayor de lo que es hoy mientras que se divulguen más éxitos y se extienda el uso de la contabilidad devengada. En la valoración sobre cómo mejorar la calidad de la información disponible, los gobiernos deben considerar las ventajas de usar la contabilidad de costes para los propósitos de gestión además de las ventajas de la contabilidad devengada para la cobertura financiera. Hay un número de enfoques que los gobiernos en diversas circunstancias pueden adoptar para implementar progresivamente la contabilidad de costes.

CAPÍTULO 3: CONCEPTOS Y PROCESOS BÁSICOS DE COSTES.

.046 Puesto simplemente, el coste representa el valor de los recursos que han sido, o deben ser, utilizados o sacrificados para lograr un objetivo de coste particular. Los objetivos de coste de un gobierno son una función de sus objetivos de información y para medir sus valores un gobierno debe definir los conceptos de coste que se utilizarán. Un gobierno debe también aplicar los procesos de contabilidad de costes para medir esos valores con la exactitud deseada. Debido a que la contabilidad de devengo mide valores periódicos más precisamente que la contabilidad de caja, la contabilidad de costes se hace normalmente en un ambiente de contabilidad de devengo. Pero, según lo discutido en el capítulo 2, los gobiernos que actúan sobre el principio de caja de contabilidad financiera pueden también hacer contabilidad de costes, hacer estudios de coste, o utilizar los procesos de la contabilidad de costes para medir el logro de los objetivos de caja.

3.1 LOS CONCEPTOS DE COSTES DEBEN REFLEJAR LOS OBJETIVOS DE INFORMACIÓN.

.047 Los objetivos del ejercicio de la contabilidad de costes determinan los conceptos de coste usados. El concepto de coste completo, por ejemplo, es apropiado para muchos de los objetivos de gestión discutidos más abajo, tan bien como para la determinación de los valores de los inventarios y otros activos en los balances preparados bajo las normas de la contabilidad de devengo. Pero los otros conceptos de coste mencionados abajo son apropiados para algunos de los otros objetivos de gestión discutidos. Todavía otros conceptos de coste pueden ser apropiados para tipos específicos de decisiones de gestión.

.048 Se debe observar que los costes que se deben considerar en la mayoría de las decisiones de gestión no son los costes registrados (históricos), sino que serán los costes futuros previstos los que diferenciarán entre las líneas alternativas de conducta posibles. Mucho de los datos para estimar estos costes relevantes se puede encontrar en una base de datos bien construida de costes completos.

COSTE COMPLETO

.049 Como será discutido en el capítulo 4, la definición de qué constituye el coste completo puede estar afectada por normas de contabilidad financiera y ahí pueden existir diferencias entre países en la definición del coste completo. La exclusión de ciertos elementos de coste de la definición del coste completo puede afectar negativamente a la utilidad de la información del coste completo. Mientras que la selección de un concepto apropiado es crítica, también lo es la definición exacta del concepto. Esta es particularmente la verdad del concepto de coste completo.

.050 Los costes completos pueden ser la base para la elaboración del presupuesto, como en Nueva Zelanda y en el Reino Unido. El documento ocasional 1 del PSC, La implementación de la Contabilidad de Devengo en los Gobiernos: la experiencia de Nueva Zelanda, describe cómo adoptar la contabilidad de devengo completa como parte de su reforma clave de la gestión del sector público que cambió el método de Nueva Zelanda de elaboración de presupuestos asignando los gastos a las entradas y los costes a las salidas. Esto, sucesivamente, requirió el desarrollo de la información de la contabilidad de costes de la gerencia sobre una base de costes completos.

.051 Cuando es utilizado en la planificación del presupuesto, la información básica del coste usada en el ejercicio de la contabilidad de costes se deriva normalmente del sistema de contabilidad de devengo completo. La información del coste completo más allá de las salidas es ajustada después para cosas tales como tendencias del coste que se espera que continúen, que cambien en programas, y que anticipen la inflación para determinar peticiones del presupuesto.

.052 Si el objetivo de la contabilidad de costes es proporcionar una base de recuperación del coste, entonces los costes completos de las salidas es la información necesaria. Canadá y Estados Unidos tienen políticas, aunque con excepciones específicas, que requieren que los costes completos sean la base para los honorarios del usuario para los servicios del gobierno y para la venta o uso de la propiedad o de los recursos del estado. Las políticas de Canadá se expresan en la Política del Consejo de la Secretaría de Hacienda del honorario del usuario. Las políticas de Estados Unidos se expresan en la Circular OMB A-25 sobre cargas del usuario.

.053 Normalmente, los costes completos se utilizan en el control y la reducción de costes, pero frecuentemente en combinación con información del coste marginal.

COSTES CONTROLABLES

.054 Los costes completos se utilizan generalmente en conexión con la medida del rendimiento y la evaluación de programas. De cualquier modo, esto es a menudo a condición de que se evalúe el rendimiento de los encargados de programa basándose solo en aquellos costes para los cuales ellos puedan tener responsabilidad. La posición de Canadá es que los costes completos deben ser medidos, pero esta medida debe proporcionar siempre la identificación separada de los costes incurridos por otros centros de responsabilidad.

COSTES MARGINALES

.055 Los costes completos no proporcionan siempre la información que necesita la gerencia. El cálculo del coste marginal es uno de los diversos conceptos del coste que responden a diferentes necesidades de la gerencia.

.056 El concepto del cálculo del coste marginal se centra en costes variables o en cómo los costes de salidas o de actividades cambiarán si un nivel específico de la actividad aumenta o disminuye. Por ejemplo, este concepto puede ser útil si se tienen que adoptar decisiones de nivel de

servicio, si el exceso de capacidad de los costes va a ser identificado, o si los costes de actividades extraordinarias no periódicas van a ser programados. Esto es útil a menudo al suministrar el análisis del comportamiento del coste para proporcionar el coste marginal unitario, es decir, para analizar el efecto de los costes variables (en total o por elemento) en términos de su efecto sobre el coste unitario de producción.

.057 El cómo se definen los costes marginales depende de la situación. Por ejemplo, la importancia de los costes fijos no monetarios tales como la amortización depende sobre todo de si el análisis se está realizando para determinar las implicaciones del financiamiento o para reflejar el impacto económico de las alternativas. Los costes no monetarios no se deben considerar en el primer caso sino que serían considerados normalmente en el último.

COSTES DIFERENCIALES E INCREMENTALES

.058 Si la necesidad es evaluar los costes diferenciales entre alternativas tales como decisiones de "hacer o comprar", después todos los costes que son comunes a las opciones que están siendo consideradas son normalmente ignorados. Los costes relevantes en una decisión de hacer o de comprar son aquellos que cambiarían dependiendo de qué opción se seleccione.

.059 Este concepto de cálculo de coste diferencial se relaciona de cerca con un concepto de cálculo de coste incremental usado en decisiones de privatización por el que los costes que son evitados y aquellos en los que se incurre por un cambio en las actividades emprendidas sean medidos por la contabilidad de costes. Este cambio en los costes es comparado después con los ingresos potenciales de la venta. También se pueden considerar los "ingresos adicionales" representados por los impuestos potenciales futuros que un comprador debe pagar. El concepto del cálculo del coste diferenciado también se puede utilizar para determinar el beneficio de la eliminación de lo que parecen ser costes que no aportan valor añadido o el coste en detrimento de una retención inusual o de un "exceso de capacidad." Otros tipos de decisiones coste/beneficio se pueden tomar usando el concepto de cálculo de coste diferencial.

COSTES DE OPORTUNIDAD

.060 La asignación del coste de oportunidad se lleva a cabo sobre la base del valor al que se debe renunciar para lograr un resultado. Por debajo de este concepto, los costes irrecuperables inevitables tales como la amortización son ignorados y se emplean los valores de efectivo. Las

decisiones de inversión se toman normalmente usando un concepto de coste de oportunidad. Este concepto es apropiado al considerar el sustituir o el aumentar el equipamiento o las propiedades. El cálculo del coste de oportunidad esencialmente compara el valor actual de los costes de efectivo de hacer la inversión con el valor actual riesgo-ajustado de los beneficios anticipados netos de efectivo que se obtendrán. Las reducciones anticipadas en costes como resultado de hacer la inversión proporcionan algunos de los datos usados en la estimación de los beneficios de efectivo netos.

COSTES DE CONTRATACIÓN

.061 Cuando se requiere información de coste para un fin específico basada en las condiciones de acuerdos particulares con otros, tales como contratos de reembolso del coste o fórmulas de fijación de precios basadas en costes, los valores considerados en contabilidad de costes se derivan de las condiciones de los contratos o de las fórmulas. Por ejemplo, los costes que son reconocidos por el gobierno de Estados Unidos en la contratación con los distribuidores están determinados por las regulaciones de la contabilidad de costes fijadas por las Tabla de Normas de Contabilidad de Costes del gobierno de Estados Unidos , y estas regulaciones se incluyen en los contratos con los distribuidores.

3.2 LOS PROCESOS PARA DEFIR LOS OBJETIVOS DE COSTE, CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES, Y ASIGNACIÓN DE LOS COSTES A OBJETOS DE COSTE.

.062 La calidad y exactitud de la información del coste también se ve afectada por cómo se aplican los procesos de contabilidad de costes. Debemos tener especial cuidado en la definición de objetos de coste particulares para su valoración, en la clasificación de los costes relevantes, y en la elección y aplicación de los métodos de asignación de costes clasificados.

DEFINICIÓN DE LOS OBJETOS DE COSTE

.063 Un objeto de coste es un ítem por el cual el coste debe ser medido. Para suministrar información a usuarios externos de la entidad, los objetos de coste relevantes pueden ser las cuentas de tipos de inventarios u otras inversiones. Pueden también ser programas del gobierno, o las salidas de varios bienes y servicios proporcionados por cada uno de los programas, o

los beneficios pagados dentro de los programas. Mientras que estos objetos de coste son también relevantes para la gerencia, los objetos adicionales de coste se pueden identificar para resolver otras necesidades de información de gestión tales como los costes de actividades dentro de programas o los costes de proyectos a largo plazo. Los objetos de los costes de gestión pueden también incluir los costes de diferentes departamentos o centros de coste implicados en programas y proyectos. Tales objetos pueden también incluir costes de salidas por la región geográfica o por el tipo de cliente. Cuáles son los objetos de coste, y qué se debe satisfacer por el sistema de coste, requiere la consideración de:

- diversos objetivos de la contabilidad de costes;
- decisiones que van a ser tomadas con ayuda de la información de coste; y
- frecuencia de la información deseada y del coste para proporcionarla.

.064 La definición de los objetos de coste es de responsabilidad compartida por los directivos de programas y departamentos y de los oficiales financieros. Los directivos de programas y departamentos tienen conocimiento de los programas y de las salidas y necesitan su propia información sobre programas, proyectos, clientes, etc. Los oficiales financieros deben definir los objetos de coste necesarios para satisfacer estas necesidades y los objetivos de la información de coste y las necesidades de los altos directivos.

CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES

.065 Al igual que la elección de los objetos de coste, las elecciones realizadas para clasificar los costes deben depender de diferentes objetivos de la contabilidad de costes. La clasificación de los costes facilita la asignación a los objetos de coste. Las clasificaciones distinguen tipos de coste. Éstas son algunas de las clasificaciones de coste que se van a necesitar probablemente para asignar costes sistemáticamente:

- fijo versus variable;
- directo versus indirecto;
- del ciclo de producción versus del ciclo de comercialización; y
- controlable versus no controlable.

.066 Según lo discutido anteriormente, puede ser útil determinar los costes marginales. Para hacer esto, los costes se deben clasificar como fijos o variables. Esto se puede hacer observando la relación entre el comportamiento de los costes específicos y los cambios en el volumen de la producción.

.067 En orden a facilitar la asignación de cantidades apropiadas de costes a los objetos de coste, los costes se deben clasificar normalmente con más detalle que únicamente fijos y variables. Estas clasificaciones pueden ser basadas en qué factores generan los costes, es decir, lo que les causa un aumento o una disminución. Los generadores de coste (cost drivers) se pueden determinar por la observación o por el análisis cuidadoso de las diversas actividades emprendidas en el proceso de producción.

.068 Una clasificación básica que se hace casi siempre es la de costes directos y costes indirectos. La relación entre el coste y el objeto del coste determina si un coste es directo o no. Aquellos que tienen una relación directamente identificable con el objeto del coste son costes directos. Los costes de este tipo incluyen algunos costes de mano de obra, materiales usados, etc.

.069 Para muchos costes, no será posible establecer una identificación directa con los objetos de coste. Estos costes indirectos son comunes para más de un objeto de coste. De cualquier modo, los costes comunes se pueden asignar todavía a los objetos del coste en base a qué factores los generan, es decir, su causa y efecto. Tales costes se asignan a los objetos del coste basados en el grado por el cual ellos son causantes, y contribuyen a el objeto del coste.

.070 La causa y el efecto es difícil o costoso de determinar en algunos casos. Los costes administrativos son un ejemplo de costes donde hay una relación general pero no específica para las salidas u otras clases de objetos de coste. La separación de estos costes con otros costes indirectos facilita la asignación a los objetos de coste sobre una base más general pero aún más apropiada.

.071 Los costes deben también ser clasificados según si contribuyen o no al objeto del coste. Por ejemplo, los que no se relacionan con las salidas son costes del ciclo de comercialización, tales como costes anormales de diferentes tipos o ciertos tipos de costes administrativos (tales como el coste de funcionarios de alto nivel) que se relacionen tan remotamente con la producción que están considerados como no asignables a las salidas.

.072 Otros tipos de decisiones de clasificación, como las sugeridas por la discusión anterior de los conceptos del coste, pueden ser necesarias para lograr objetivos de gestión. Algunos de éstos, que se relacionan con los objetos de coste departamentales como los costes controlables y costes incontrolables, se pueden reflejar en el sistema de contabilidad de costes. Se necesitan varias clasificaciones de coste para hacer un sistema operativo de coste. Estas otras clasificaciones se mencionan en el capítulo 5.

.073 Otros objetivos de gestión de la contabilidad de costes que requieren información sobre costes incrementales, los costes inevitables, y los costes de oportunidad también requieren la clasificación del coste. Se puede obtener ayuda por las clasificaciones incluidas en el sistema de contabilidad de costes, pero son hechas ordinariamente por el análisis o estudio más que siendo un producto del sistema de contabilidad de costes.

.074 La responsabilidad de la clasificación de coste es sobre todo de la gerencia financiera, pero las clasificaciones deben estar de acorde con los conceptos de coste adoptados por los altos directivos. Los encargados de programas deben asistir en la identificación de las clasificaciones necesarias y los generadores de coste relacionados para esas clasificaciones. Ambos, los altos directivos, y los encargados de departamentos y de programas deben ser consultados por los oficiales financieros cuando las alternativas de la clasificación puedan ser críticas para la satisfacción de los objetivos de información.

ASIGNACIÓN DE COSTES

.075 La asignación de costes es el paso final de un proceso interrelacionado de contabilidad de costes. Las opciones de los objetos de coste y de las clasificaciones de coste afectan a cómo los costes se asignan a los objetos. Las clasificaciones de coste están en función de los objetos de coste elegidos pero también se ven afectadas por el coste de reunir la información y por lo factible de la asignación del coste.

.076 Un proceso de asignación del coste bien diseñado ayuda a asegurar que los objetos del coste estén especificados correctamente y que los costes de todos los recursos consumidos por los objetos de coste les están asignados con exactitud.

.077 En general, el proceso de asignación del coste se puede resumir por la ecuación $C = R \times Q$, donde:

- C representa el coste del recurso consumido;
- R es igual a el coste por unidad de consumo del recurso; y
- Q representa la cantidad consumida de ese recurso.

La tarea es, por tanto, asignar costes a los objetos en base a los recursos consumidos.

.078 Hay varios métodos de asignación de los costes a los objetos. La opción se determina según si el coste se puede asignar, la cantidad de información disponible, y el coste del método en sí mismo. El método de

asignación del coste seleccionado afectará a la exactitud de la información del coste.

.079 La asignación de coste en términos de que las salidas sean el objeto del coste será discutido, pero los procedimientos son también generalmente aplicables a otros tipos de objetos de coste. Las salidas o outputs específicas producidas se deben identificar y, si es posible, medir en unidades. Los costes de los recursos que contribuyen directa o indirectamente a la producción de salidas se deben asignar a las salidas con metodologías de asignación del coste o técnicas de descubrimiento del coste. La asignación del coste de producción se debe realizar usando los métodos siguientes enumerados en el orden de preferencia más viable práctica y económicamente :

- imputación de los costes directos a las salidas o outputs;
- asignación de los costes indirectos sobre una base de causa-efecto;o
- distribución de cualesquiera costes indirectos restantes sobre una base razonable y consistente.

.080 Hay muchos métodos de localización directa. Implican usar las cantidades de recursos consumidos y el coste unitario real del recurso.

.081 Ellos hacen uso de:

- Sistemas de registro del tiempo-- donde el cada tiempo individual se carga a las salidas particulares.
- Revisión de la actividad -- tal como estudios de tiempo y de movimiento, análisis de la actividad y muestreo del tiempo.
- Registro de inventarios y otros registros de gestión de recursos-- imputando a las salidas o outputs existencias retiradas o el manejo de ordenadores, de teléfonos, etc.
- Registros contable de salidas -- los costes asignados a las salidas se identifican en el libro mayor general según lo incurrido.

.082 Las estimaciones y juicios , aunque menos exactos, se pueden utilizar a veces.

.083 La asignación de costes sobre una base causa-efecto requerirá a menudo dos o más etapas. Los costes indirectos incurridos fuera de un departamento de producción generalmente para ser asignados necesitan a los departamentos de producción antes de que puedan ser asignados a las salidas de esos departamentos. Por ejemplo, el número de órdenes de compra publicadas por el departamento de aprovisionamiento para cada departamento de producción se puede utilizar para asignar los costes del departamento de aprovisionamiento. Los departamentos de producción pueden después imputar directamente el total de sus costes propios y de los

costes asignados del departamento de aprovisionamiento a sus propias salidas. En relación con los inventarios, en el momento de su salida, el departamento responsable va a asignar los costes del almacenamiento y desembolso a esos bienes que han salido. Puede asignar sus propios costes a las salidas en base al número o valor de los artículos o items de las diferentes clases enviadas.

.084 Se utiliza una tercera etapa donde las consideraciones de la exactitud y del coste dictan la asignación de los costes indirectos de los departamentos que soportan los departamentos de producción para todos los departamentos que se benefician, incluyendo otros departamentos de soporte, antes de asignarlos a los departamentos de producción. Esto puede ser complejo cuando las asignaciones recíprocas procuran capturar toda la interacción entre departamentos. Por ejemplo, la cuenta principal de el resto de los departamentos se puede utilizar como la base para asignar los costes del departamento de personal. Los costes del departamento de personal entonces serían asignados al departamento de aprovisionamiento, y el departamento de aprovisionamiento podría también asignar costes al departamento de personal dependiendo de las fórmulas recíprocas decididas. La asignación de costes puede llegar a ser aún más compleja y posiblemente imposible de controlar si se utilizan variedad de bases. Por ejemplo, los costes del personal se pueden asignar a algunos departamentos en base a sus cuentas principales y otros en base al número de los nuevos contratos proporcionados a los departamentos por el departamento de personal. Las complejidades sobre cómo se utiliza el proceso múltiple de etapas y sobre la selección de generadores más específicos del coste, mientras que posiblemente mejoran la exactitud del resultado del coste, pueden también dar lugar a directivos que no entiendan el significado de la información del coste ni cómo utilizarla.

.085 Cuando los costes no se pueden asignar razonablemente sobre una base causa-efecto, se asignan sobre una alguna base general como el total de costes directamente imputados y asignados por causa-efecto, o sobre horas directas de producción. Las bases de la asignación de esta clase fueron utilizadas extensamente en el pasado para asignar todos los costes indirectos. La separación de costes indirectos en aquellos que se pueden asignar sobre una base causa-efecto y aquellos que deban ser distribuidos, ha mejorado el proceso de la contabilidad de costes. Las inexactitudes, que pueden también ocurrir si la imputación directa o la asignación de costes no reflejan correctamente la ecuación, son más probables al asignar costes sobre una base general.

.086 La gerencia financiera tiene la responsabilidad principal de determinar las asignaciones de coste. Las opciones entre métodos de asignación, como las opciones de los objetos del coste y de las clasificaciones de coste, se verán afectadas por la capacidad de desarrollar la información necesaria del coste. Si se emplean los sistemas de coste, las opciones entre alternativas de asignación estarán afectadas por el grado de integración del coste y de otros sistemas de información.

MANERAS ALTERNATIVAS DE DESARROLLAR LA INFORMACIÓN DEL COSTE

.087 Según lo mencionado en el capítulo anterior, la información del coste pueden ser obtenida mediante el uso de sistemas de coste de diferentes grados complejidad, mediante el análisis de la información del coste en el sistema de contabilidad general, o mediante estudios especiales de coste basados en datos relevantes recopilados o desarrollados para el propósito especial de cada estudio.

.088 Los sistemas de costes se describen en el capítulo 5. Se indica un sistema cuando es necesaria la información del coste sobre una base regular tanto para el suministro de información financiera así como para informes de gestión. Es aún más recomendable si las operaciones del gobierno son complejas y diversas y la gerencia desea utilizar la contabilidad de costes en las diversas maneras descritas en el capítulo 2.

.089 El análisis de la información del coste en el sistema general de contabilidad se puede sustituir por un sistema cuando los requisitos para la información del coste no incluyan la divulgación regular y cuando sean menos exigidos los requisitos de detalle y la precisión, y la información del coste no sea un componente fundamental del proceso de gestión. Para lograr esto con éxito, las cuentas de libro mayor y especialmente la clase de objeto de las cuentas de gastos deben proporcionar suficientes datos.

.090 Los estudios de coste son preparados a menudo en conexión con decisiones de privatización o de inversión. Se hacen generalmente junto con un sistema de costes, o comienzan con un análisis de coste de la información general de contabilidad. Pueden hacer uso de la información del presupuesto o de los sistemas de información de gestión. Los estudios de coste se pueden también basar casi siempre en el muestreo del coste. Por ejemplo, los costes “que corresponderían” pueden ser desarrollados por diferentes tipos de análisis de operaciones tales como aquellas usadas para fijar costes estándar.

.091 No importa si la información del coste se desarrolla sistemáticamente, por análisis especial, o a través de estudios de coste, los procesos básicos de definición de costes, de clasificación de costes, y de asignación de costes a los objetos se deben emplear normalmente.

REFERENCIAS ÚTILES

.092 La Guía de Canadá del Cálculo del Coste de los Outputs en el Gobierno de Canadá (1989) junto con su guía de continuación, Estirando el Impuesto del Dolar: Una Guía para Calcular el Coste de la Entrega del Servicio para los Servicios Standards (1995), presentan prácticas descripciones paso a paso del proceso del cálculo del coste y de cómo implementarlo. El enfoque canadiense es notable en su explicación sobre cómo tomar en consideración cualquier coste que no se reconozca en el sistema de contabilidad financiera. Su enfoque es diferente al de algunos otros países en su denominación de las actividades dentro de programas como objetos de costes para acumular costes antes de su asignación a las salidas o outputs.

.093 El Perfeccionamiento del cálculo del coste de las salidas: Directrices y Ejemplos (1994) de Nueva Zelanda es también una referencia útil. Es particularmente valiosa por su desarrollo conceptual del proceso de asignación del coste y por sus sistemas de orientación.

.094 El anteriormente mencionado Conceptos y Normas de Contabilidad de Costes para el Gobierno Federal de Estados Unidos fija los requisitos específicos para los procesos de contabilidad de costes para ser utilizado para informes financieros y gestión del coste por todas las entidades del gobierno federal. Proporciona el análisis razonado para los conceptos y estándares elegidos.

3.3 CONCLUSIÓN

.095 Los conceptos de coste usados en el ejercicio de la contabilidad de costes dependen de los objetivos del ejercicio. El coste completo satisfará varios objetivos importantes. Los componentes seleccionados del coste completo satisfarán otros o proporcionarán algunos de los datos necesarios. Los procesos utilizados en el ejercicio de la contabilidad de costes para implementar los conceptos de coste determinan en qué grado serán alcanzados los objetivos. Las elecciones de conceptos y de procesos están

interrelacionadas y la alta dirección y los gerentes a nivel financiero y operativo deben tomar importantes decisiones al respecto. Estas elecciones también se relacionan con las elecciones de contabilidad financiera discutidas en el capítulo 4 y afectan a los sistemas diseñados y a las elecciones informativas discutidas en los capítulos 5 y 6. El capítulo 5 elabora el papel de la alta gerencia en la realización de estas elecciones.

CAPÍTULO 4: LA CONTABILIDAD DE COSTES Y LA CONTABILIDAD FINANCIERA.

.096 Debido a que normalmente es eficiente utilizar la misma base de datos para la contabilidad de costes y la contabilidad financiera, se debería considerar el impacto en la contabilidad de costes cuando se fijan o se adoptan las normas de la contabilidad financiera pública.

.097 Mientras que hay ventajas de modelar normas de contabilidad financiera pública siguiendo el sector privado, a veces esas normas de contabilidad financiera pueden ser incongruentes con los objetivos de la contabilidad de costes. Este capítulo discute algunas de las posibles incongruencias en referencia a las normas del sector privado desarrolladas a nivel internacional por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

4.1 CONGRUENCIA E INCONGRUENCIA DE LA INFORMACIÓN

.098 El valor de los recursos usados o sacrificados en relación a cualquier objetivo de coste particular se deriva generalmente del sistema de contabilidad financiera por dos razones básicas:

- la mayor comprensibilidad de los datos de coste los cuales son congruentes con datos de contabilidad financiera; y
- la eficacia económica de generar los datos de coste basados o integrados en un sistema de contabilidad existente.

.099 Cuando la información del coste se divulga fuera de la entidad pública particular, se proporciona generalmente en una base congruente con la contabilidad financiera. Éste es el caso, por ejemplo, de Nueva Zelanda, donde los departamentos proporcionan información sobre los costes de sus salidas en sus estados financieros anuales.

.100 Las incongruencias entre los valores generados por el sistema de contabilidad financiera y aquellos usados en contabilidad de costes pueden ser adecuadas. Por ejemplo, en los sistemas de devengo modificados de algunas jurisdicciones de Canadá, la amortización de propiedades, plantas y equipos se agrega a los sistemas de coste que se basan, si no, en la información de los sistemas de contabilidad financiera.

.101 Un entorno de contabilidad devengada también puede tener incongruencias. Esto puede ser discutido si el gobierno tiene diferentes objetivos para su contabilidad de costes que para sus informes financieros. Esto también puede derivar de un fallo a la hora de coordinar la fijación de normas de información financiera con los conceptos de contabilidad de costes o de un fallo a la hora de darle un pleno reconocimiento a alternativas elaboradas por los legisladores y conceptos de costes específicos.

4.2 NECESIDAD DE CONCILIACIÓN

.102 Deberá proporcionarse una conciliación donde hay incongruencias entre los valores generados por el sistema de contabilidad financiera y el sistema de contabilidad de costes. En el sector privado, la necesidad de conciliación ha sido reconocida por el IASC en su norma IAS14, Presentación de la Información Financiera por Segmentos, cuando los resultados de funcionamiento del segmento se computan de forma distinta que los resultados a nivel de entidad. El gobierno de Estados Unidos ha adoptado el concepto de la conciliación siempre que la información pública del coste sea presentada sobre diversas bases. Sin conciliaciones hay mayores posibilidades de confusión y de malentendidos y de pérdida de credibilidad para la información de coste presentada.

4.3 NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA

.103 Las normas de contabilidad financiera dirigen el flujo de costes dentro del estado de explotación. Aunque la discusión de las normas del IASC que sigue está en términos de propiedades, plantas y equipos (PP&E), inventarios y costes relacionados con estos activos, otras normas también afectan el flujo de costes.

.104 Bajo las normas de contabilidad del IASC se determina cómo valorar los inventarios y las propiedades, plantas y equipos (PP&E) y puede ser resumido brevemente como sigue:

- (a) La base general para la valoración inicial de estos activos es el coste histórico en que incurrió la entidad para traerlos:

- (i) inventarios a su presente situación y condición; y
 - (ii) PP&E(propiedades, plantas y equipos) a las condiciones de trabajo para su uso previsto.
- (b) Los tipos específicos de costes se excluyen de estas valoraciones. Se excluyen los costes administrativos y de venta, los costes de desarrollo y de preproducción, y los costes del almacenaje a menos que sean directamente atribuibles a los inventarios o a PP&E(propiedades, plantas y equipos). Las cantidades anormales de material perdido y el trabajo y el exceso de capacidad de los costes también se excluyen, como son los costes de endeudamiento relacionados con estos activos excepto según una alternativa permitida donde los costes de endeudamiento relacionados con la construcción de PP&E (propiedades, plantas y equipos) pueden ser incluidos.
- (c) Los costes que resultan de relacionar transacciones compartidas se reflejan en los inventarios y en PP&E (propiedades, plantas y equipos) en base a los precios asignados a las transacciones.
- (d) Los costes históricos para los inventarios se reducen al valor realizable neto y para PP&E (propiedades, plantas y equipos) se reducen a la amortización y reflejan cualquier valor inferior recuperable para esos activos.
- (e) Según una alternativa permitida de la IASC, las PP&E (propiedades, plantas y equipos) se pueden evaluar de nuevo regularmente al valor razonable.

.105 Las normas del IASC no se ocupan de forma exhaustiva de los costes de mantenimiento diferido, de los costes de capital de mantenimiento de los inventarios y PP&E (propiedades, plantas y equipos), o de los valores de recursos naturales.

4.4 CUESTIONES SOBRE LA APLICABILIDAD DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA.

.106 Las circunstancias particulares de las entidades públicas plantean cuestiones sobre si las normas de contabilidad financiera para los gobiernos deben reflejar consideraciones de contabilidad de costes. Los gobiernos tienen tipos de activos y de responsabilidades que son diferentes de los del sector privado. Los conceptos de mantenimiento de capital y de la medida del rendimiento pueden diferir de los del sector privado. Los gobiernos pueden desear acentuar la determinación de los gastos de explotación más que valores del balance.

.107 Algunas de las principales cuestiones sobre la aplicabilidad de las normas de contabilidad financiera para los inventarios, PP&E (propiedades, plantas y equipos) y los costes relacionados son discutidas a continuación.

VALOR RAZONABLE

¿Porqué usar el coste histórico en lugar del valor razonable?

.108 Los países que desean utilizar los costes económicos actuales para fijar el precio de los objetivos y aquellos que presupuestan y financian los planes que son diseñados para mantener el capital físico pueden encontrar un concepto convincente de el valor razonable contable para PP&E (y posiblemente inventario). Las entidades de Nueva Zelanda en el sector público amortizan su PP&E en base a valores razonables reestablecidos cada tres años, con un mínimo, donde la entidad haya elegido desviarse de los costes históricos. Muchas entidades del sector público australiano adoptan una metodología de valor deprival?? 1 para la valoración de sus activos fijos. Actualmente, se requieren los cuerpos del sector público en el Reino Unido para registrar activos tangibles en su coste actual neto de reemplazo. Los Estados Unidos consideraban el valor razonable contable pero rechazaron la idea por varias razones, incluyendo su énfasis en el mantenimiento del capital del dólar.

1 "según el valor deprival?? aproximado, los activos se valoran en una cantidad que representa la pérdida entera, tanto directa como indirecta, se esperaría contraer por una entidad si esa entidad fue privada del servicio potencial o de los beneficios económicos futuros de los activos en la fecha de divulgación de la información. Así el valor de la entidad en la mayoría de los casos será medido como el coste de reemplazo de los servicios o de las beneficios incorporados actualmente al activo, dado que el valor deprival representará normalmente el coste evitado como resultado de controlar el activo y que el coste de reemplazo representa la cantidad de efectivo necesaria para obtener un activo idéntico o equivalente." (Directrices en Política Contable de Valoración de Activos de Empresas Comerciales del Gobierno Usando Métodos Actuales de Valoración, publicado por el Comité de Dirección sobre la Supervisión Nacional del Funcionamiento de las Empresas Comerciales del Gobierno (Australia), octubre de 1994).

VALORES REALIZABLES Y RECUPERABLES NETOS.

¿Porqué reducir los costes históricos incurridos por el menor de entre los valores realizables netos o recuperables?

.109 Puede ser que sea discutido que reconociendo las pérdidas para estos factores antes de la venta, el retiro, u otra disposición de inventarios o de

PP&E no logre ser reconocido algunos factores únicos del entorno del gobierno. Los gobiernos pueden fijar los precios de los bienes y servicios tomando como bases los costes completos. También, los gobiernos pueden mantener niveles extraordinarios de ciertos inventarios y de PP&E para hacer frente a sus responsabilidades con respecto a los ciudadanos. Donde son operativos estos factores, puede ser que sea discutido que las fluctuaciones del coste debido a la aplicación de las reglas de contabilidad financiera no son relevantes para la medida del rendimiento en el gobierno. Los Estados Unidos no tienen una norma de valoración del menor entre el precio de coste o de mercado para tales inventarios. No reconocen valores recuperables inferiores para PP&E generales. Solamente cuando los inventarios se identifican específicamente como excesivos, obsoletos o inservibles los Estados Unidos reconocen valores realizables netos inferiores. La mayoría de los demás países no han hecho excepciones a la aplicabilidad de las reglas para reconocer el menor entre el valor realizable neto o el valor recuperable.

MANTENIMIENTO DIFERIDO

¿Porqué no incluir el mantenimiento diferido en los costes reconocidos?

.110 El mantenimiento diferido de PP&E es un coste económico para el sector privado y para el gobierno. Sin embargo, debido a que no hay una propensión que atienda los actuales criterios de reconocimiento y de medida, el mantenimiento diferido no se reconoce generalmente en cualquier sector. Debido a el ambiente político, incluyendo una preferencia por financiar nuevos programas y la carencia de conocimiento de algunas infraestructuras del gobierno, el mantenimiento diferido puede ser un problema mayor para el gobierno.

.111 Están disponibles varios métodos de medida (incluyendo estudios de condiciones de valoración y previsiones del ciclo de vida), pero ninguno se acepta generalmente como una base de medida suficiente para los propósitos de la contabilidad financiera. Cuando son desarrollados un método generalmente aceptado de medida y las normas de mantenimiento relacionadas, tales como una definición de "condición aceptable", los legisladores de Estados Unidos planean considerar requerir el reconocimiento de los costes de mantenimiento diferido.

.112 Un tratamiento alternativo al mantenimiento diferido para el reconocimiento de costes asociados a los activos físicos, incluyendo activos de la infraestructura, es el uso de una metodología apropiada de amortización. La práctica de divulgar la pérdida periódica de servicio potencial como gasto del período -- amortización -- se acepta extensamente

para los objetivos de la contabilidad financiera. El objetivo de la amortización es asignar el coste de un activo físico a un período de modo que se alcancen medidas exactas de los gastos. La amortización consiste de esta manera en la asignación de este coste como el consumo del potencial de servicio del inmovilizado material.

.113 El siguiente cuadro ilustra las clases de información de coste que se puede hacer disponible por una entidad cuyos PP&E estén soportando montantes de mantenimiento diferido. La información del mantenimiento diferido es solamente relevante cuando el potencial de servicio del activo relacionado puede necesitar ser restaurado, por ejemplo, la información sobre activos claramente innecesarios no debe ser proporcionada.

Figura 4.1

CATEGORÍA METODO ACTIVO CONDICIÓN

(Ver Nota 1)

COSTE QUE RETORNA A CONDICIÓN ACEPTABLE

(Ver Nota 2)

CRITICO NO-CRITICO

Construcciones	Estudio de condición	valoración
4	\$100,000 – 125,000	\$75,000 \$25,000 – 50,000
Equipos/Sistemas de Comunicaciones	Estudio de condición	de valoración
4.5	\$10,000 – 15,000	\$2,000 \$8,000 – 13,000
Equipamiento de Laboratorio	Estudio de condición	de valoración
5	\$500,000 – 550,000	\$300,000 \$200,000 – 250,000
Equipos de Calefacción y Aire Acondicionado	Estudio de Condición	de Valoración
5	\$40,000 – 42,000	\$5,000 \$35,000 – 37,000

Nota 1: Escala de puntuación de la condición:

- Excelente 1
- Buena 2
- Regular 3
- Deficiente 4
- Muy deficiente 5

Nota 2: Condición Aceptable es “Regular” o 3.

GRUPO DE TRANSACCIONES RELACIONADAS

En lugar de basar los costes en los precios cargados en las transacciones entre los departamentos gubernamentales (partidas relacionadas), ¿por qué no reconocer los costes completos incurridos?

.116 Los costes de bienes y servicios pueden incluir los costes de factores productivos contribuyan en las partidas relacionadas así como los costes de la entidad que realmente entrega o proporciona los bienes o servicios al público. Debido a que medir el coste de las salidas es con frecuencia un objetivo de la información financiera, puede ser apropiado que los gobiernos requieran que los precios para las transacciones de la inter-entidad estén basados en costes completos. Esto se demanda en Australia y es la práctica en Nueva Zelanda. Donde esto no se requiera, puede ser apropiado en contabilidad pública sustituir los precios de transacción, cuando son diferentes o cuando no se carga ningún precio, por los costes completos incurridos realmente. Para hacer esto, la entidad que recibe los bienes o los servicios debe determinar los costes incurridos por la entidad proveedora y hacer anotaciones contables para imputar el coste completo y para reconocer la fuente relacionada de financiamiento. Esto se hace en los Estados Unidos.

COSTES CIERTOS EXCLUIDOS

¿Porqué no usar normas comprensivas de contabilidad de costes para determinar el coste de los objetos de coste de los inventarios y de las PP&E en lugar de aplicar las normas de contabilidad que excluyen específicamente ciertos tipos de costes?

.117 Las normas de contabilidad financiera excluyen específicamente ciertos costes que no deben ser excluidos si las reglas de clasificación y de asignación discutidas en el capítulo 3 fueron incorporadas en contabilidad financiera. Por ejemplo, los costes de financiación, que según una alternativa permitida de la IASC se podrían incluir en PP&E, se incluirían bajo regla de la asignación de causa-efecto. Otros costes tales como los costes indirectos de administración, de almacenaje y de desarrollo se excluyen específicamente bajo normas de la IASC, para prevenir posibles exageraciones de los inventarios y de las PP&E. Pero éstos se pueden incluir en inventarios y PP&E bajo algunas circunstancias si las normas de contabilidad de costes fueran la base para la contabilidad financiera. Exceptuando los costes indirectos pero asignables, aunque apropiado bajo las normas de la IASC para contabilidad financiera, a veces pueden resultar subestimados los costes completos de salidas cuando se venden o se transfieren los inventarios.

INTERÉS DEL CAPITAL EMPLEADO

¿Se debería reconocer como un coste el interés del capital empleado en mantener los inventarios y las PP&E?

.118 Además de los costes de almacenar los inventarios (existencias) y de mantener PP&E, manteniendo estos activos también consume el capital. La pregunta que se presenta es, ¿debe el coste de los fondos invertidos por una entidad en sus inventarios y activos fijos, donde tal capital no es representado por la deuda de la entidad que origina el interés, ser reconocido como un elemento del coste?

.119 En el sector privado, las compañías han utilizado el coste del capital como referencia para determinar el rendimiento de sus unidades operativas. Por ejemplo, General Electric en Estados Unidos resta el coste de capital invertido por una unidad operativa de las ganancias netas de la unidad para obtener la renta residual de la unidad. La unidad se considera beneficiosa si su renta residual es positiva. De cualquier modo, los informes financieros externos de las compañías del sector privado reconocen solamente el interés de las deudas como un gasto; el coste del capital obtenido derivado de la equidad de los accionistas no se reconoce. Los informes a escala pública seguirán normalmente el mismo enfoque y reconocerán solamente el interés en deudas públicas extraordinarias. Pero, los informes publicados de las unidades operativas del gobierno podrían reconocer el coste completo del capital invertido en PP&E, inventarios y posiblemente derechos de cobro. Este coste puede ser calculado sobre la base del ratio de financiación del gobierno o del coste del capital del sector privado, o sobre alguna otra base. El coste puede ser presentado a la entidad del gobierno por el gobierno central o imputado y reconocido como un elemento no monetario del coste. Las normas de contabilidad financiera, si se aplicaran al gobierno, podrían reconocer algún coste de capital facturado. Sin embargo, según lo mencionado anteriormente, hay normas de contabilidad no financiera para imputar costes no facturados, ya sea el coste del capital u otros tipos de costes tales como los servicios de construcción no reembolsados (renta libre).

.120 En Nueva Zelanda, cada departamento gubernamental recibe las asignaciones para el coste completo de producir sus salidas, incluyendo ese elemento del coste impuesto por el gobierno como carga de capital. Estas asignaciones son consideradas como un ingreso por los departamentos. Dos veces cada año, cada departamento calcula y paga una carga de capital al gobierno. La asignación no especifica cuánto debe ser incurrido por lo que se refiere a cada tipo de gasto, así que un departamento puede reducir su carga de capital reduciendo su capital, sin que su asignación sea

reducida. Esto proporciona a cada departamento de un incentivo para manejar sus activos fijos cuidadosamente y para no conservar los activos que no están generando valor.

.121 En Reino Unido, el reconocimiento de un precio del capital se acepta como elemento importante de la implementación de los recursos de contabilidad y de elaboración del presupuesto. Cada departamento, como coste en su estado de gastos de explotación, informará del precio del capital. Un propósito de la imposición del precio del capital es permitir a los gerentes de departamento evaluar el coste de usar el capital y recursos actuales sobre una base equivalente. El gobierno del Reino Unido cree que la carga o precio del capital contribuirá a la utilización eficiente del capital creando incentivos para deshacerse de activos indeseados o poco rentables y también mejorará la toma de decisión con respecto a la adquisición de activos fijos nuevos.

.122 En los Estados Unidos, donde la pregunta está bajo estudio, los legisladores publicaron una Invitación para opiniones: Contabilidad para el coste del capital de Entidades Federales (1996). Esta publicación examina prácticas en los sectores privado y público y se ocupa con la utilidad de la información del coste de capital, de qué activos se pueden incluir en la base de capital y de cómo puede ser evaluado, las alternativas para la tasa del coste del capital, y los procedimientos de contabilidad y de información necesarios para la implementación de este concepto.

.123 El interés del capital empleado es uno de los costes económicos principales de muchas actividades del gobierno. Excluyendo estos costes de los estados financieros de las entidades componentes del gobierno nacional puede dar lugar a una interpretación engañosa de la información y a un uso derrochador de los recursos. Las normas y aquellos en el gobierno que adoptan las normas contables?. Estas consideraciones pueden tener efectos significativos en resultados de explotación divulgados. Si se adoptan diversos conceptos para la contabilidad de costes, después se requerirán conciliaciones si se pretende una comprensión y aceptación de la información sobre costes proporcionada en los informes de coste y de rendimiento. Incluso con las conciliaciones, las inconsistencias significativas pueden causar confusión y la pérdida de credibilidad de la información presentada. También, si se tratan de forma diferenciada, habrá algunas dificultades en desarrollar sistemas de coste eficientes y eficaces necesitados para la contabilidad financiera y de costes. Parece claro que las normas de contabilidad financiera y los conceptos de contabilidad de costes deben ser tratados simultáneamente y las diferencias deben ser reducidas al mínimo.

CAPÍTULO 5: REQUISITOS DE LOS SISTEMAS

.132 Al diseñar un sistema de costes, el objetivo general es usar los conceptos y procesos de la contabilidad de costes sistemáticamente para satisfacer los objetivos de información de la dirección. Para hacer eso, los requisitos de los sistemas necesitan ser establecidos para:

- Información — ¿Qué tipos de datos necesita el sistema para funcionar?
- Funciones — ¿Cómo serán utilizados los datos para producir la información de coste deseada?
- Integración — ¿Cómo se introducirá el sistema de costes en el sistema de información global?
- Seguridad — ¿Cómo se protegerá el sistema de fallos de disponibilidad, confidencialidad e integridad?

.133 Una vez establecidos los requisitos de los sistemas, debería ser posible elegir el tipo de sistema más apropiado para reunir esos requisitos y hacer selecciones apropiadas de hardware y software.

.134 El diseño e instalación de un sistema de contabilidad de costes gerencial puede ser desafiador porque:

- Los requisitos de información y funcionales pueden ser complejos si el sistema persigue satisfacer una variedad de necesidades directivas (managerial?) así como apoyar aplicaciones de contabilidad financiera.
- Para ser eficiente, el sistema de contabilidad de costes debe intercambiar información con muchos sistemas de gestión existentes así como con la mayoría de sistemas contables, en lugar de ser un sistema independiente (stand-alone).

.135 Los objetos de costes, esquemas de clasificación y métodos de asignación necesitan ser coordinados y establecidos con detalle. Los datos de funcionamiento y del programa, tales como unidades de output, necesitarán ser integrados con los datos contables. La necesidad de hacer comparaciones de los costes incurridos con los presupuestos o planes añade complejidad al diseño de los sistemas.

.136 Si el sistema de costes está integrado con otros sistemas, las conexiones con otros sistemas necesitarán ser definidas. En la medida que el sistema de costes no esté integrado con sistemas existentes, necesitarán ser desarrolladas otras fuentes para los datos requeridos.

.137 La experiencia en Nueva Zelanda sugiere que cualquier fallo inicial de la gerencia al especificar los requisitos del gobierno en el detalle requerido para (al) desarrollar los sistemas, dará lugar a un reajuste costoso.

REQUISITOS (NECESIDADES) DE INFORMACIÓN

.138 Las necesidades de información financiera y no financiera tendrán que ser definidas e identificadas las fuentes de los datos. Los objetos de coste comunes serán necesarios para reunir los flujos de otra información contable y operativa de diferentes sistemas y organizar esa información por organización y programa.

Por ejemplo, los objetos de costes podrían ser identificados por ambos, por organización y por programa, descendiendo a nivel de detalle como sigue:

Organizational Units Programs

Reporting entity Program responsibility segment

Organizational responsibility segment Sub-program responsibility center

Organizational responsibility center Project number

Departmental center Project phase

Contract identification number

.139 Los objetos de costes accesorios (adicionales) incluirían, normalmente, los productos y servicios particulares producidos por centros de responsabilidad de la organización y segmentos de responsabilidad del programa. Si la información del coste se necesita para presupuestar, y la contabilidad aplica el principio del devengo y el presupuesto el principio de caja, las cuentas presupuestarias pueden necesitar ser agregadas como objetos de coste. Las actividades deben ser añadidas como objetos de coste si un programa de detalle adicional es necesitado bajo el subprograma del centro de responsabilidad o si el cálculo de costes basado en la actividad (ABC) va a ser implantado como una parte integral del sistema de costes.

.140 Necesitará desarrollarse un esquema de clasificación de coste para apoyar los objetos de coste elegidos. Además de las clasificaciones de costes básicas mencionadas en el Capítulo 3, es decir, fijos vs. variables, controlables vs. no controlables, etc., los costes podrían ser también clasificados como sigue:

general ledger accounts;

additional object class accounts (o elementos de coste) para proporcionar el nivel de detalle más bajo necesitado para la asignación de coste;

el coste incurrido por otras entidades para los programas de esta entidad;o

el periodo de divulgación.

.141 Debido a la probable necesidad de poder relacionar los ingresos recibidos de la venta de bienes y servicios del gobierno con los costes, los códigos de ingresos normalmente estarían incluidos en el esquema de clasificación de coste. Normalmente, los costes serían también clasificados por cuenta presupuestaria para control de fondos. Además, las clasificaciones de coste podrían establecerse para proporcionar datos para el análisis de coste, tales como localización geográfica o grupos de personas receptores de bienes, servicios o prestaciones del gobierno.

.142 Los objetos de coste y las clasificaciones de coste discutidas y los métodos de asignación de costes a discutir, proporcionan las estructuras necesarias para suministrar información de coste real. Pero un sistema de costes también necesita acumular datos de unidades físicas y datos comparativos de varias clases en ambas unidades, monetarias y físicas. Ejemplos de tales datos son:

- unidades de output reales y previstas, tales como el número de bienes o servicios particulares producidos o suministrados;
- unidades de inputs, tales como horas utilizadas;
- costes previstos o estimados; o
- ingresos reales, estimados y previstos para bienes y servicios vendidos.

.143 El sistema necesita proporcionar acumuladores para este tipo de datos generados por otros sistemas y transferidos al sistema de contabilidad de costes o introducidos directamente en el sistema de contabilidad de costes. Para hacer los cálculos y comparaciones necesarias, los otros datos necesitarán ser acumulados por periodos de tiempo, por ejemplo, mes, año, comparable con los datos de coste monetario.

.144 Los objetos de coste múltiples y las clasificaciones de coste pueden ser acomodados en un solo sistema debido a las capacidades de clasificación, acumulación y cálculo de los ordenadores modernos. La reunión de datos para alimentar los programas informáticos puede ser costosa; sin embargo, estos costes de funcionamiento (de explotación?) del sistema, deben ser identificados e incluidos en la tradeoff coste/beneficio considerado antes de decidir invertir en un nuevo o mejorado sistema de costes.

REQUISITOS FUNCIONALES (Vigentes?)

.145 Es necesario definir como el sistema manipulará los datos y la información descrita. Los requisitos funcionales del sistema determinarán varios procesos que el sistema ejecutará incluyendo, por ejemplo:

mantener ciertos datos en el sistema, almacenar otros datos en otros sistemas, sacar datos de otros sistemas y transferir datos a otros sistemas, etc.;

resumir los costes clasificados para propósitos de asignación y calcular los costes asignables a varios objetos de costes bajo reglas de asignación almacenadas como fórmulas en el sistema;

asociar ciertos ingresos con objetos de coste bajo otras reglas almacenadas en el sistema;

calcular los costes unitarios; y

preparar informes y suministrar acceso para mantener otros datos en el sistema.

Cuanto mayores son los requisitos de información y divulgación, mayor es la complejidad de los requisitos funcionales.

INTEGRACIÓN CON OTROS SISTEMAS

.146 El número de sistemas con los que un sistema de contabilidad de costes podría interactuar varía mucho de país a país dependiendo de cómo esté organizado el gobierno y de otros factores. El siguiente gráfico (o tabla) utilizado por la Oficina General de Contabilidad de los Estados Unidos ilustra la posible complejidad de esa interacción.

Figura 5.1

.147 Virtualmente todos los sistemas de programa en el anillo externo mostrado en la figura 5.1 pueden proporcionar información no financiera sobre unidades de inputs y outputs necesitadas por el sistema de costes en el núcleo. Por ejemplo, las unidades producidas podrían ser mantenidas en el Sistema de Gestión de Inventario o los datos necesarios para hacer las distribuciones de costes, tales como head count information, podrían mantenerse en el Sistema de Recursos Humanos. Todos los sistemas financieros subsidiarios en el anillo medio proporcionan datos aún más detallados al sistema de contabilidad de costes que lo hacen al sistema del Mayor general. También, el sistema de contabilidad de costes proporciona la información de costes necesaria para hacer otros sistemas funcionales, es decir, el inventario y los sistemas de PP&E .

Loans
Management
Human
Resources
Travel

Funds Control Cost
Accounting
Payables/
Disbursements
General
Ledger
Inventory
Management
Grants
Payroll Fixed Assets
Inventory
Accounting
Procurement
Transfer
Payments
Property
Cash
Management Insurance

PROGRAM
SUBSIDIARY FINANCIAL
CORE FINANCIAL Receivables/Collections

.148 Debido a los numerosos intercambios de datos entre los sistemas que deberían producirse para alcanzar la eficiencia y el control, el flujo de información entre el sistema de contabilidad de costes y otros sistemas necesita ser definido cuidadosamente para que las conexiones apropiadas entre los sistemas puedan ser incorporadas en el software de contabilidad de costes.

.149 Hasta aquí en este debate, se ha asumido que los valores utilizados en la contabilidad de costes son los mismos que aquellos generados por el sistema de contabilidad general. Cuando este no sea el caso, necesitarán desarrollarse sistemas de alimentación separados para suministrar los datos de costes apropiados para el concepto de coste particular elegido para el sistema de costes.

.150 Hay importantes temas de gestión y preguntas sobre coste/beneficio que surgen por la integración de sistemas, que serán debatidas en el Capítulo 7.

TIPOS DE SISTEMAS

.151 La mayoría de las unidades del gobierno necesitan un sistema de cálculo de costes por proceso, un sistema de cálculo de costes por orden de trabajo o ambos. En algunas circunstancias pueden necesitar un sistema híbrido que incorpore ambas características de cálculo de costes, por proceso y por orden de trabajo.

.152 El cálculo de costes por proceso acumula costes por sub-organizaciones de procesamiento individual y luego, finalmente, por outputs de la organización. El output de una sub-organización se convierte en el input de la siguiente sub-organización en el flujo de producción o se convierte en una parte del output producto final. Normalmente, cada sub-organización informa sobre sus costes, las unidades terminadas y el volumen de trabajo en proceso para cada periodo informativo. Cuando las unidades terminadas son transferidas de una sub-organización a la siguiente, los costes de esas unidades son también transferidos y son eventualmente incorporados en el coste del producto final de la organización.

.153 En el gobierno, el cálculo de costes por proceso normalmente sería usado por programas que implican procesos repetitivos para entregar bienes o servicios similares. Un ejemplo es hacer pagos por derechos de prestaciones (ayudas sociales) a los ciudadanos. Ello implica una serie de procesos consecutivos y repetitivos de revisar aplicaciones para establecer la idoneidad, calcular los importes de los beneficios (prestaciones) y emitir los cheques.

.154 El cálculo de costes por orden de trabajo acumula y asigna los costes a proyectos o trabajos diferenciados. Los recursos consumidos están identificados con un código de trabajo en lugar de con un proceso. Este método es apropiado para operaciones que producen productos de orden especial o ejecuta proyectos y tareas que difieren en duración, complejidad o necesidades de inputs. En el gobierno, el cálculo de costes por orden de trabajo podría ser usado en relación con la producción de sistemas de armas muy importantes o para casos legales, proyectos de investigación o trabajo de reparación.

.155 Algunos gobiernos podrían desear establecer requisitos de información a nivel de actividad, un nivel aún más bajo que los procesos o trabajos. El concepto de ABC es que las actividades consumen recursos, aunque las actividades pueden a veces ser congruentes con procesos, si los procesos están definidos restringidamente. El ABC puede utilizarse conjuntamente con el cálculo de costes por orden de trabajo o con el

cálculo de costes por proceso para aumentar la precisión de estos métodos de cálculo de costes.

.156 El concepto fundamental del ABC es que los costes se deben asignar a los outputs a través de cada una de las diversas actividades que realiza la organización. La puesta en práctica del ABC requiere cuatro pasos muy importantes:

1. Identificar las actividades realizadas en una organización para producir outputs.
2. Asignar o trazar los recursos a las actividades.
3. Identificar los outputs para los cuales se realizan las actividades.
4. Asignar los costes de las actividades a los outputs.

.157 Una ventaja del ABC es que reduce al mínimo las distorsiones en el cálculo de costes del producto que resulta de distribuciones arbitrarias del coste indirecto. Al seguir la pista al coste a través de las actividades se proporcionan costes más exactos de los productos o servicios. El ABC también ayuda a evaluar la eficiencia y el coste-eficacia (la rentabilidad) de las actividades, especialmente si las actividades están clasificadas según el valor que añaden a la organización o sus outputs.

.158 Por ejemplo, cuando se necesita información del coste altamente detallada y muy exacta en relación a esfuerzos de mejora del proceso para determinar el coste de actividades sin valor añadido, el ABC puede suministrarlo. Sin embargo, los costes de la acumulación de datos para el ABC son más altos que en los sistemas convencionales. Por esa razón y a pesar de sus ventajas, el cálculo de costes basado en la actividad se puede limitar al uso ocasional por algunos gobiernos. For that reason and despite its advantages, activity based costing may be limited to occasional use by some governments. Una promoción del ABC para uso gubernamental aparece en el artículo “Más allá del cálculo de coste del producto” en *Articles of Merit – Competition* (IFAC, 1997).

.159 Muchos gobiernos también querrán tener la capacidad de hacer contabilidad de costes standard conjuntamente con los otros métodos de cálculo de costes discutidos arriba. El cálculo de costes standard es particularmente apropiado para operaciones que producen servicios o productos sobre una base sistemáticamente repetitiva, es decir, algunos sistemas de cálculo de costes por proceso. Como se está haciendo el trabajo, los costes reales incurridos se comparan con los costes standard predeterminados de los objetos de coste.

Los costes estandares predeterminados o “should-take” son establecidos por análisis de costes

.160 Los ingenieros industriales pueden ayudar en la determinación de los ratios y unidades “should-take” para los estándares. Las desviaciones respecto de los costes estándares, según lo determinado por el sistema, son después analizadas para determinar las razones para ellas y las posibles acciones correctoras que deberían tomarse.

.161 En el ejemplo dado en el párrafo .153 para pagos de derechos de prestaciones, grandes variaciones negativas en los costes de mano de obra incurridos en uno de los procesos, los cuales fueron causados por menos que standard unit production, normalmente sugeriría una acción directiva para mejorar la eficacia del proceso. En otra situación, los costes standard podían ayudar a gestionar la función de comprar identificando variaciones materiales del precio. El cálculo de costes estandar puede animar mejoras en la eficiencia y puede ayudar a los directivos a formular presupuestos, control de costes y medida de funcionamiento.

.162 Añadir capacidad de cálculo de coste standard agregaría considerablemente a los requisitos de los sistemas. La información añadida sería las tarifas estándar y las unidades estándar necesarias para comparar los costes estándares con los costes reales. La funcionalidad agregada sería capacidad de procesamiento, tal como asociar estándares con costes y unidades reales, calcular desviaciones de varios tipos e intercambiar datos relativos a los estándares con el sistema de inventario.

SOFTWARE DE CONTABILIDAD DE COSTES

.163 Los sistemas de contabilidad de costes son comunes en el sector privado. Por consiguiente muchos sistemas de software independientes han sido desarrollados por compañías de software especializadas. Son comunmente comprados por negocios de todos los tamaños, incluyendo muchas compañías grandes. Muchas de estas compañías han elegido renunciar a una funcionalidad relativamente menos importante en lugar de intentar desarrollar sus propios sistemas o hacer importantes cambios de código de fuente para personalizar el software disponible. Hacen esto para reducir costes de diseño e instalación, acelerar el proceso de instalación, evitar problemas y fallos y poder confiar en los proveedores de software para actualizaciones de sistemas que siguen típicamente a las mejoras técnicas en el equipo informático.

.164 Afortunadamente hay muchas similitudes entre los requisitos de la contabilidad de costes del gobierno y del sector privado y los proveedores

de software están comenzando a servir el mercado gubernamental. Además, otros sistemas que deben estar integrados con el sistema de costes son frecuentemente similares a aquellos en el sector privado y algunos software disponibles proporcionan una relativamente fácil integración con otros sistemas. Diversos tipos de configuraciones de software están disponibles, tales como:

- software de contabilidad de costes independiente (stand-alone)
- software del sistema de contabilidad financiera con capacidad de contabilidad de costes incorporada; y
- software de sistemas de información integral con capacidad de contabilidad de costes integrada.

.165 El software de contabilidad de costes está disponible con capacidad de cálculo de costes basado en la actividad. Pero, además de tal software con capacidad de sistemas completos, están también disponibles sistemas de ABC de escritorio para hacer estudios de coste especiales off-line.

.166 La elección de una configuración u otra depende de muchos factores, incluyendo las capacidades de otros software de sistemas existentes que conectan con el sistema de costes y las características técnicas del equipo informático utilizado con el software. Además de las configuraciones mencionadas arriba, hay también software especializado disponible que pretende tener la capacidad de recubrir la mayoría de sistemas existentes y sacar datos de costes de ellos para el tratamiento de la asignación del coste por este software especial.

CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS DEL EQUIPO INFORMÁTICO

.167 El acceso a la información del coste puede ser facilitado por las características técnicas de los sistemas operativos del equipo que controla el software. Tres ejemplos de características técnicas que tienen una gran relación con el éxito de un sistema de costes son:

- facilidad de uso, que podría ser proporcionada a través de una interrelación (interfaz) de usuario gráfica, por ej., Windows;
- flexibilidad en como la información puede ser alcanzada y vista, por ejemplo información suministrada por el informe “drill down” y preguntas a través del uso de bases de datos relacionadas; y
- acceso a la información cuando y donde sea necesario sin importar donde resida el gobierno, a través de una red y arquitectura cliente/ servidor .

CONCLUSION

.168 Los gobiernos, si tienen una variedad de necesidades de información de gestión, normalmente encontrarán que los sistemas de contabilidad de costes son preferibles a la confianza en el análisis de coste para información de costes. Estableciendo cuidadosamente los requisitos detallados de los sistemas, que encajen ambas necesidades de informes financieros y de gestión, evitarán los altos costes del reajuste. Los requisitos de información, normalmente necesitarán abarcar datos de unidades físicas, planificación e ingresos, así como datos de coste. Los requisitos funcionales normalmente necesitarán abarcar una gran variedad de objetos de coste y clasificaciones así como ser capaces de acomodar diferentes tipos de informes de gestión. La puesta en práctica de un sistema de costes también plantea la cuestión de la integración de sistemas, que tiene importantes implicaciones de gestión y costes. Seleccionar el software disponible que tiene la capacidad para satisfacer la mayoría de los requisitos de sistemas y usarlo conjuntamente con el hardware apropiado puede ser preferible a intentar escribir software o a procurar mejorar el software y equipo existente. La instalación de sistemas de costes, mejorando el software o hardware existente o comprando nuevo software o hardware, debería justificarse usando un modelo coste/beneficio.

CAPÍTULO 6: INFORMES DE COSTES

.169 La culminación de un sistema directivo de contabilidad de costes es la información que hace disponible para aquellos que llevan a cabo las operaciones de entidades gubernamentales y toman decisiones sobre el futuro. Los informes regulares y periódicos generados por el sistema deben proporcionar la mayoría de la información necesaria para provocar una acción directiva para controlar y reducir los costes y para ayudar al plan y presupuesto de gestión. Estos informes deben también proporcionar información sobre costes necesaria en informes de responsabilidad para los altos niveles de gestión del gobierno, cuerpos legislativos y público en general. Además de los estados financieros, estos informes regulares de responsabilidad pueden incluir informes sobre la medida de funcionamiento y evaluación del programa.

LOS REQUISITOS DE LOS SISTEMAS PARA INFORMES DE COSTES PERIÓDICOS REGULARES

.170 La funcionalidad del sistema de costes necesita incluir un generador de informe. El software disponible normalmente tiene incorporada capacidad para generar una variedad de informes necesarios para la gestión

o para satisfacer las necesidades de divulgación financiera. Pero esta capacidad difiere de una pieza del software a otra. También, para utilizar la capacidad, los datos necesarios deben estar introducidos en el sistema y las reglas para captar, distribuir y calcular la información deben estar allí.

.171 La dirección puede no conocer que información del coste necesita. Al establecer los requisitos de los sistemas, los usuarios de la información de costes deben ser preguntados sobre la información que ellos podrían necesitar. Una de las formas de hacer esto es mostrar a los usuarios informes de costes modelo de varios tipos que reflejen los requisitos tentativos (provisionales) de los sistemas. Otra forma es implicarlos en revisar los requisitos antes de que sean utilizados para el diseño de sistemas y la adquisición de software y hardware.

.172 Normalmente, el software disponible tiene la capacidad de cuestionar el sistema y extraer informes especiales. La cantidad de la información en el sistema que debería ser mostrada en informes periódicos regulares (habituales) y la que debería dejarse para ser drawn upon by inquiry depende de la necesidad de la gerencia de la información. Por ejemplo, los informes periódicos regulares pueden no ser necesarios para facilitar el establecimientos de precios o hacer reembolsos de costes entre unidades. También, resolver la cuestión de qué va dentro de los informes periódicos regulares y cuanto detalle es proporcionado es también una cuestión de juicio cuanta información podrá asimilar la gerencia sobre una base regular.

.173 Además de estar seguros de que las necesidades conocidas de la gerencia están bien servidas, los responsables del establecimiento de los requisitos de sistemas deberían considerar el proporcionar la capacidad para posibles necesidades futuras o para expansión. Por ejemplo, la información de costes por cuenta presupuestaria puede no ser necesaria actualmente porque el presupuesto se basa en el principio de caja. O la gerencia puede no estar segura sobre si la información de coste basada en la actividad será requerida sobre una base regular. El coste de tener una capacidad adicional disponible puede no ser prohibitivo considerando el posible alto coste de tener que mejorar más tarde un sistema existente.

TIPOS DE INFORMES DE COSTE PERIÓDICO REGULARES

.174 Hay una variedad de enfoques para informar. El enfoque seleccionado estará afectado por el grado de autonomía proporcionado a las unidades gubernamentales individuales así como la necesidad percibida de la gestión

para diferentes tipos de información y diferentes niveles de detalle. Siguen ejemplos de tres diferentes enfoques.

Informe standarizado, conectado jerarquicamente.

.175 La Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos (GAO) ha recomendado un conjunto de informes regulares para el gobierno de Estados Unidos que serían similares a los de algunas corporaciones más importantes. Esta propuesta estaba incluida en un informe global titulado *Gestionando el Coste del Gobierno, Construyendo una Estructura de Gestión Financiera Eficaz* (GAO, 1985). Una versión actualizada de esta propuesta se describe abajo.

.176 La propuesta de la GAO es para una estructura informativa de informes conectados jerarquicamente, como se ilustra en la figura 6.1, que permite a los usuarios to drill down del estado operativo publicado de la agencia gubernamental, esto es, el Estado de Coste Neto, y otros informes externos requeridos de información de costes, a través de diversos niveles de detalle que deberían también apoyar muchas necesidades internas de la gerencia de información periódica regular.

Esto da lugar a una visión coherente de la información básica de costes que debería ayudar a la comunicación dentro de los diversos niveles de gestión del gobierno y entre la gerencia y el Congreso y el público en general.

Figure 6.1

.177 La información jerárquica mostrada arriba no incluye informes presupuestarios, por el hecho de que el presupuesto de los Estados Unidos es en gran parte un documento basado en el principio de caja y el control de fondos relativo al mismo se ejerce a través de otros sistemas. Los informes de costes basados en la actividad no fueron propuestos como una parte del conjunto regular de informes por los altos costes operativos de los sistemas que mantienen tales informes. En cambio, el análisis de costes basado en la actividad se utilizaría cuando lo requieran las circunstancias.

.178 Los Estados Financieros Consolidados de los Estados Unidos muestran los costes brutos y netos de 18 funciones del gobierno de Estados Unidos en su informe operativo principal el Estado Consolidado del Coste Neto, que aparece en la figura 6.2.

Statement of Net Cost of the Reporting Entity

Program Summary Reports Sub-organization Summary Reports Stewardship Reports Unit Cost Reports Project Reports Activity Based Cost Analysis Program Detail Reports Sub-organization and Lower Level Detail Reports

DIAGRAMA ILUSTRATIVO DE LAS RELACIONES ENTRE LOS INFORMES SOBRE OPERACIONES

National Function Summary Agency Summary

Figura 6.2

Estado Consolidado del Coste Neto del Gobierno de los Estados Unidos para el año que termina el 30 de Septiembre de 1999 (en billones de dólares)

Coste bruto, Ingresos, Coste neto

Defensa nacional..... 451.2 38.0 413.2

Recursos humanos:

Educación, capacitación, empleo

Y servicios sociales 57.9 1.4 56.5

Salud 140.6 0.7 139.9

Asistencia sanit. a mayores 65 años..... 207.0 21.7 185.3

Ingresos security 188.0 6.2 181.8

Seguridad Social..... 387.7 - 387.7

Servicios y prestaciones a veteranos (Note 11) (43.2) 2.7 (45.9)

Total recursos humanos 938.0 32.7 905.3

Recursos físicos:

Energía 12.9 12.4 0.5

Recursos naturales y medio ambiente 27.1 2.9 24.2

Crédito vivienda y comercio 89.2 73.9 15.3

Transporte 44.1 1.1 43.0

Desarrollo comunitario y regional 14.9 2.8 12.1

Total recursos físicos 188.2 93.1 95.10

Intereses 230.1 - 230.1

Otras funciones:

Asuntos internacionales..... 29.6 9.6 20.0

Ciencia, espacio y tecnología general	17.5	0.1	17.4
Agricultura	27.2	2.4	24.8
Administración de justicia	31.2	1.6	29.6
Gobierno General.....	25.1	4.6	20.5
Total otras funciones	130.6	18.3	112.3
Total	1,938.1	182.1	1,756.0

Las notas adjuntas son una parte integral de estos estados financieros

.179 El Estado de Coste Neto, ilustrado en la Figura 6.3 al mostrar diversos tipos de informes, es también el informe operativo principal de cada entidad informativa (divulgadora) del gobierno de Estados Unidos.

Figura 6.3

ESTADO DE COSTE NETO ILUSTRATIVO

Año fiscal 199X

(miles)

Sub-organizaciones

A B C D Total

Programa A:

Público \$0 \$28,000 \$0 \$0 \$28,000

Menos Ingresos obtenidos 0 5,000 0 0 5,000

Costes netos del programa 0 23,000 0 0 23,000

Programa B:

Intragubernamental 25,000 0 0 0 25,000

Público 126,000 0 0 0 126,000

Total 151,000 0 0 0 151,000

Menos ingresos obtenidos 61,000 0 0 0 61,000

Costes netos del programa 90,000 0 0 0 90,000

Programa C:

Costes del programa, publico 9,690 0 0 0 9,690

Programa D:

Intragubernamental 23,000 16,000 0 0 39,000

Publico 322,000 89,000 0 0 411,000

Costes del programa 345,000 105,000 0 0 450,000

Programa E:

Output A:
 Publico – Total producción 72,000 0 0 0 72,000
 Menos ingresos obtenidos 69,500 0 0 0 69,500
 Coste neto del output A 2,500 0 0 0 2,500

Output B:
 Publico – Total producción 222,000 0 0 0 222,000
Costes a reintegrar 44,000 0 0 0 44,000
 Costes netos del programa 268,500 0 0 0 268,500

Programa F:
 Sistemas de armas 0 0 27,000 0 27,000
 Otros costes 0 0 4,000 0 4,000
 Costes del programa 0 0 31,000 0 31,000

Programa G:
 Costes del programa, público 0 0 0 206,000 206,000
Costes a reintegrar no 7,500 3,400 2,300 1,000 14,200
Asignados a programas
Deferred maintenance (note X)
 Menos otros ingr. no atribuibles a los programas 1,900 1,700 400 0 4,000

COSTE NETO DE LAS OPERACIONES \$718,790 \$129,700 \$32,900
 \$207,000 \$1,088,390

.180 Se publican también informes de administración, que proporcionan la perspectiva a mas largo plazo sobre costes y outputs (o Outcomes) necesaria para evaluar los programas de tipo de inversión, que no están reflejados en los balances de explotación. Tales programas de inversión incluyen investigación y desarrollo y propiedades físicas no federales tales como la inversión en capital humano. El informe de administración para capital humano se ilustra en la Figura 6.4. Los informes de administración se usan también para establecer la salvaguarda de responsabilidades para activos no reflejados en los balances de explotación, tales como patrimonio histórico y sistemas de armas.

Figura 6.4

CAPITAL HUMANO

INFORMACIÓN DE ADMINISTRACIÓN

PROGRAMA C – SUBORGANIZACIÓN A

Programa de capacitación de transición para antiguo personal contratista de la Armada

Año Fiscal 199X

Gastos del programa (miles):

	199T	199U	199V	199W	199X	Total
Sub-Programa: Orientación (asesoramiento?)						
Servicios de orientación	\$646	\$713	\$937	\$1,183	\$1,259	\$4,738
Sub-Programa: Educación						
Servicios Educativos	786	2,381	3,860	5,621	7,053	19,701
Operación/Administración	574	960	1,027	1,164	1,378	5,103
Total	1,360	3,341	4,887	6,785	8,431	24,804

Costes Totales del Programa \$2,006 \$4,054 \$5,824 \$7,968 \$9,690 \$29,542

Outputs del Programa y Costes unitarios:

Anualmente

Media

Sub-Programa: Orientación

Participantes orientados	310	415	592	784	823	585
Coste Unitario	\$2,084	\$1,718	\$1,583	\$1,509	\$1,530	\$1,685

Sub-Programa: Educación

Años de educación impartidos	162	486	787	1,147	1,432	803
Coste unitario	\$8,395	\$6,874	\$6,210	\$5,915	\$5,888	\$6,656

.181 Los informes publicados ilustrados en las Figuras 6.1 a 6.4 pueden ser complementados por informes preparados para uso interno. Estos informes incluyen informes sobre coste unitario y programa, informes para las sub-organizaciones de entidades de divulgación e informes de proyectos. Todos los informes de uso interno prevén comparaciones con costes y outputs planeados.

.182 Los informes de programas son apropiados para todos los programas y junto con informes de coste unitario son especialmente útiles para controlar y evaluar los programas a corto plazo típicamente financiados por partidas presupuestarias anuales. También sirven para reunir los costes del programa cuando participa más de una sub-organización en un programa.

.183 Cuando la estructura directiva no es congruente con la estructura del programa, los informes de organización se centran en la responsabilidad de coste de las diversas organizaciones que contribuyen a los programas. Los informes de organización muestra object class account breakdowns al nivel de control de coste e identifica los costes controlables.

.184 Un informe de coste unitario y un informe de programa se ilustran en las figuras 6.5 y 6.6, respectivamente.

Figura 6.5

INFORME DE COSTE UNITARIO

PROGRAMA E – OUTPUT A

Año Fiscal 199X

Unidades entregadas al público: 3,140,000 (a)

Dólares (miles)

Conductores de costes (CostDrivers)

(b) Costes unitarios

Costes de producción:

Costes asignados directamente:

Envios de existencias \$10,000

Nómina 7,500

Costes inter-entidad 750

Suministros y materiales 2,750

Total Costes asignados directamente 21,000 \$6.69

Costes distribuidos:

Gestión de existencias 11,000 2,900

Recursos humanos 13,000 1,755

Obtención (o adquisición) 9,000 4,250

Otros costes comunes (especificar) 10,000 5,000

Otros costes asignados 7,000

Depreciación 1,000

Total Costes Distribuidos 51,000 \$16.24

Total Production Costs 72,000 \$22.93 *

Ingresos: 69,500 \$22.13

Coste Neto del Output A \$ 2,500 \$0.80

*Tendencia : \$23.07 en 199V y \$22.99 en 199W.

(a) Las unidades entregadas es la medida del output en este ejemplo.

(b) Los conductores de costes (Cost drivers) son la base para la asignación de costes. Las cifras mostradas son los importes de los siguientes conductores de costes:

Gestión de existencias (# de pedidos entregados al público)

Recursos humanos (# de empleados)

Obtención (# de obligaciones incurridas)

Figura 6.6

INFORME DE PROGRAMA

PROGRAMA E - OUTPUT A

Año Fiscal 199X

(miles)

Current Quarter Year to Date

Planned for Year Description Actual Plan Variance Actual Plan Variance

3,250 **UNIDADES** 780 815 (35) 3,140 3,250 (110)

RESUMEN

\$72,120 Production Cost \$18,001 \$18,028 (\$ 27) \$72,000 \$72,120 (\$120)

68,805 Ingresos obtenidos 17,375 17,201 174 69,500 68,805 695

\$ 3,315 Coste Neto \$ 626 \$ 827 (\$201) \$ 2,500 \$ 3,315 (\$815)

FACTORES DE COSTES

Asignados directamente:

\$9,935 Envios (remesas) de existencias \$2,479 \$2,480 (\$1) \$10,000 \$9,935
\$65

7,555 Nómina 1,882 1,890 (8) 7,500 7,555 (55)

750 Costes inter-entidad 187 188 (1) 750 750 0

2,800 Suministros y materiales 703 700 3 2,750 2,800 (50)

21,040 5,251 5,258 (7) 21,000 21,040 (40)

Distribuidos:

10,995 Gestión de existencias? 2,750 2,750 0 11,000 10,995 5

13,015 Recursos Humanos 3,247 3,250 (3) 13,000 13,015 (15)

8,970 Adquisición u Obtención 2,235 2,240 (5) 9,000 8,970 30

10,112 Otros costes comunes 2,524 2,530 (6) 10,000 10,112 (112)
 6,988 Otros costes asignados 1,744 1,750 (6) 7,000 6,988 12
 1,000 Depreciación 250 250 0 1,000 1,000 0
51,080 12,750 12,770 (20) 51,000 51,080 (80)

\$72,120 Total Production Cost \$18,001 \$18,028 (\$27) \$72,000 \$72,120 (\$120)

.185 Los informes de proyectos son necesarios para proyectos de capital a largo plazo, tales como la construcción de activos de capital o el desarrollo de nuevos sistemas de armas. Este informe especializado facilita el control de costes, la evaluación y financiación over la vida multianual de tales proyectos. Un informe de proyecto se ilustra en la Figura 6.7.

Figura 6.7

INFORME DE PROYECTO

SISTEMA DE ARMAS 1

Status as of : (Date)
 (en miles de dólares)

Project Status: Over Months

Estimated Cost Total Cost to (Under) Scheduled Over

Fases del Proyecto: Planned Cost (a) Actual Cost To Complete Complete
 (b) Planned Completion (Under)
 Investigación y Desarrollo \$16,000 \$20,000 \$0 \$20,000 \$4,000 8/95 +2
 Testing and Evaluation 4,000 3,000 0 3,000 (1,000) 1/96
 Design 10,000 11,000 0 11,000 1,000 9/96 +1
 Procurement 70,000 10,000 65,000 75,000 5,000 10/97 +2 (d)
 Total: \$100,000 \$44,000 \$65,000 \$109,000 \$9,000 (c)

Funding Status:

Obligations (f)

Appropriation # Description Date Amount Amount Unobligated
 XXXXXX Research and Development (FY92) 10/91 \$20,000 \$20,000 \$0
 XXXXXX Research and Development & Testing and Evaluation
 (FY92 supplemental) 5/92 3,000 3,000 0
 XXXXXX Design and Procurement (FY95) (Prototype development)
 10/94 10,000 10,000 0
 XXXXXX Design and Procurement (FY95 supplemental)

4/95 1,000 1,000 0
XXXXXX Procurement (FY97) 10/96 70,000 35,000 35,000
Totals \$104,000 \$69,000 \$35,000
Current Estimate to Complete \$109,000 (b)
Over/(Under) \$5,000 (e)

- (a) Original planned cost to complete the project.
- (b) Current estimate of total cost to complete the project.
- (c) Estimate to complete exceeds planned costs by \$9,000.
- (d) Shows that the procurement phase is running two months over schedule.
- (e) Shows additional budget authority needed to complete the project.
- (f) Shows the status of obligations by appropriations.

.186 La idea de la GAO para informes de gestión estandarizados bajo el nivel de los informes publicados no ha sido adoptada. Muchas personas en las mas de 100 unidades de divulgación del gobierno de Estados Unidos quieren la libertad para desarrollar sus propios informes y sistemas de contabilidad de costes. Ellos argumentan que el tipo de información de costes necesitada por los directivos puede diferir entre varios tipos de organizaciones, programas y actividades. Por ejemplo, la información de coste util para directivos de un programa de asistencia sanitaria puede diferir del que es útil para directivos de un programa de garantía de préstamo. Las necesidades de información pueden tambien diferir entre directivos de diversas funciones. Por ejemplo, las necesidades de información de los directivos de presupuestación y planificación puede diferir de aquellas de los directivos de programas.

.187 Actualmente, los requisitos de los sistemas de información para unidades de divulgación del Gobierno de los Estados Unidos proporcionan considerable flexibilidad, aunque no están suficientemente detallados para asegurar la capacidad para producir los informes de gestión ilustrados. La información en esos informes de gestión, dado que respalda la información en los informes publicados, debe estar disponible. Será necesario responder a cuestiones formuladas por los niveles más altos de la gestión, el Congreso y el público.

Informe Estandarizado Con diferentes características y más detalle.

.188 Malasia, reconociendo la importancia de la información de coste para la gerencia, puso en práctica un sistema de contabilidad de costes antes de transformar su sistema de contabilidad to the full accrual basis. Este sistema puede funcionar como un sistema independiente, pero ahora saca

sus datos del sistema presupuestario para datos de gastos y presupuesto, de un sistema de gestión de activo para depreciación y para datos sobre uso de materiales y suministros, y de un sistema de gestión de personal para los datos de coste de empleados. Este sistema suministra una serie de informes de costes de gestión estandarizados.

.189 En particular, este sistema tiene la facilidad para costes estandar y análisis de desviaciones además de poder hacer comparaciones entre coste real y presupuesto. Algunos de los informes regulares (habituales) producidos por este sistema son más detallados que aquellos propuestos por la GAO para su uso en Estados Unidos. Por ejemplo, un informe facilita el análisis detallado de desviaciones y otro suministra información sobre el coste de personal individual trabajando en un proyecto.

.190 Ocho informes básicos de costes de Malasia se enumeran en la Figura 6.8.

Figura 6.8

Report Number Usage

M 01 Resumen de coste del output

Prepara la información de coste por unidad para cada output de la Agencia del Gobierno.

M 02 Desviación respecto (referida) al output

Prepara la comparación entre coste real y coste estandar mostrando la desviación entre los dos en total.

M 03 Desviación del coste respecto al Output

Facilita al usuario hacer comparaciones entre coste real y coste estandar y detalla el análisis de la desviación.

M 04 Hoja de Costes (mensualmente)

Prepara los componentes del análisis de costes por mano de obra, materiales, otros costes directos y costes indirectos por cada output.

M 05 Comparaciones de costes entre meses

Prepara la información sobre comparación de costes de un mes respecto al mes base.

M 06 Desviación Presupuestaria respecto a gastos

Permite al usuario hacer comparaciones entre coste real y presupuesto.

M 07 Hoja de Costes (acumulativa)

Prepara el coste medio y acumulativo para cada output.

M 08 Contribución del Coste de Personal a Proyectos de Trabajos

Da información sobre la contribución individual del coste de personal a un proyecto o trabajo particular si la hoja de tiempos está preparada.

Informes de Costes Individualizados

.191 Nueva Zelanda gestiona sus operaciones bajo un sistema de contabilidad y presupuestación full accrual. Los informes financieros de los diversos departamentos del gobierno a los niveles más altos del gobierno reflejan criterios de funcionamiento agreed-upon, incluyendo costes de outputs, y compara el funcionamiento real con esos criterios. Pero cada departamento tiene libertad para operar como desee para alcanzar los criterios de funcionamiento acordados, y en consecuencia, puede adoptar su propio enfoque para la gestión financiera, su propio sistema de información financiera y sus propios informes de costes de gestión internos.

.192 Un resumen de “ingresos asignados” (presupuestos) y “gastos” (costes) para el Departamento de Bienestar Social (del Gobierno de nueva Zelanda) y el detalle de funcionamiento informado para dos de los outputs resumidos, aparece en las Figuras 6.9, 6.10 y 6.11.

Figura 6.9

Estado de Gastos y Asignaciones Departamentales *Para el año finalizado el 30 de junio de 1998*

Resumen por clase de output *(Figures are GST inclusive where applicable)*

Gasto Real (\$000s) Asignación aprobada (\$000s)

INCOME SUPPORT

Asignaciones para prestaciones, subsidios y la Tarjeta de Servicios Comunitarios **81,157 81,483**

Revisión de prestaciones **141,629 141,899**

Pagos de prestaciones, subsidios y asuntos de la Tarjeta de Servicios Comunitarios **26,523 26,796**

Reducción de fraudes y abusos **25,246 25,309**

Debt Collection **29,197 29,331**

Benefit Awareness Services **5,252 5,377**

Servicios de Pensión de Guerra **5,391 5,419**

Total Income Support 314,395 315,614

CYPFS (Servicios de niños, jóvenes y sus familias)

Servicios de Conciencia Pública **4,801 4,287**

Gestión e identificación de riesgo **52,082 52,338**

Family Resolution Services **95,920 96,102**
Servicios residenciales y caregiver **32,003 32,067**
Servicios de adopción e información **6,159 6,328**
Total Servicios de niños, jóvenes y sus familias 190,965 191,122

NZCFA

Contracting for the Provision of Social Services **11,585 11,672**
Total Agencia de Financiación Comunitaria de Nueva Zelanda 11,585 11,672

SPA

Política de asesoramiento **11,434 11,684**
Servicios a la Tercera Edad **490 492**
Total Agencia de Política Social 11,924 12,176

MSU

Servicios Ministeriales de Ayuda y Servicing **3,716 3,718**
Total Unidad Ministerial de Servicing 3,716 3,718

Total 532,585 534,302

Nota:

Clase de output “Servicios de Pensión de Guerra” es asignada bajo Vote Pensiones de Guerra; y la clase de output “ Servicios a la tercera edad” es asignada bajo Vote Tercera Edad. Todas las otras clases de outputs son asignadas bajo Vote Bienestar Social.

El Estado de Políticas Contables y Notas a los Estados financieros forman parte de y deben ser leídos conjuntamente con estos Estados financieros

Fuente: Departamento de Bienestar Social de Nueva Zelanda, Informe Anual para el año finalizado el 30 de junio de 1998.

Figura 6.10

Fuente: Departamento de Bienestar Social de Nueva Zelanda, Informe Anual para el año finalizado el 30 de junio de 1998.

Income Support

Output Performance Statements

Para el año terminado el 30 de junio de 1998

Revisión de prestaciones

Esta clase de output incluye la revisión de las prestaciones primarias y suplementarias pagaderas bajo el Acta de la Seguridad social de 1964 y el Transitional Provisions Act 1990. También incluye la transferencia de información relativa a derechos de clientes, derechos, obligaciones y responsabilidades, así como la identificación al cliente de los peligros de dependencia de bienestar y las actividades que pueden emprender para evitar la dependencia

Financial Performance

Real 30 Junio 97(\$'000)/ Real 30 Junio 98 (\$'000)/ Presupuesto 30 Junio 98 (\$'000)

INGRESOS

105,325 Corona 124,697 124,697
1,174 Otros 1,461 1,436
106,499 Total Ingresos 126,158 126,133

GASTOS

59,038 Personal 66,763 66,259
37,094 Funcionamiento 47,637 48,467
6,835 Depreciación 7,485 7,421
3,491 Cargas de Capital 3,974 3,986
106,458 Total Gastos 125,859 126,133

41 SUPERA VIT/(DÉFICIT) NETO DE FUNCIONAMIENTO 299 0

Service Performance

Real 30 Junio 97 Real 30 Junio 98 Presupuesto 30 Junio 98

CANTIDAD

2,767,496 Revisiones 2,962,087 2,714,000

CALIDAD

Precisión 86% De las revisiones principales procesadas, el porcentaje that are 100% la precisión no será menos que 88% 80%

LO OPORTUNO

Accesibilidad

7.5 horas

Servicios disponibles para un periodo mínimo en cada día laborable departamental durante 7.5 horas 7 horas 88% Las revisiones principales son procesadas como media en 5 días laborables 95% 70%

Figura 6.11

Income Support

Output Performance Statements

Para el año finalizado el 30 de junio de 1998

Reducción de fraudes y abusos

Esta clase de output cubre actividades para reducir el nivel de delito de prestación. Las actividades incluyen investigaciones, cotejar información, e iniciativas para impedir el delito de benefit

Financial Performance

Real 30 Junio 97 \$'000/ Real 30 Junio 98 \$'000/ Presupuesto 30 Junio 98 \$'000

INGRESOS

31,389 Corona 22,239 22,239

350 Otros 262 258

31,739 Total Ingresos 22,501 22,497

GASTOS

17,741 Personal 11,613 11,335

10,882 Funcionamiento 9,012 9,352

2,037 Depreciación 1,100 1,099

1,040 Cargas de capital 708 711

31,700 Total Gastos 22,433 22,497

39 SUPERA VIT/(DÉFICIT) NETO DE FUNCIONAMIENTO 68 0

Service Performance

Real 30 Junio 97/ Real 30 Junio 98/ Presupuesto 30 Junio 98

CANTIDAD

33,043 Los potenciales casos de delito de prestaciones investigados 49,060 40,000

46,625 El número de investigaciones conducidas como resultado de información cotejada con otras agencias 56,815 50,000 26,242. El número de prestaciones pagadas indebidamente identificadas como resultado de la oportuna información 32,636 n/a

CALIDAD

\$2 for \$1

Como promedio, todas las investigaciones will result in debt establishments in excess of \$2.5 para cada \$1 gastado \$4.54 \$2.50 para \$1 100%

El porcentaje de casos unitarios de investigación, donde las decisiones están abiertas a revisión, que quedarán sin cambios 100% 95% 74%

El porcentaje de investigaciones terminadas en 60 días laborables de asignación 82% 80%

Fuente: Departamento De bienestar Social de Nueva Zelanda, Informe Anual para el año terminado el 30 de junio de 1998

.193 Otros departamentos y ministerios proporcionan un resumen similar de informes de output, pero el conjunto de informes de costes puede diferir en contenido, formato y detalle. Por ejemplo, los informes del Ministerio de Medioambiente no proporcionan los datos de funcionamiento del servicio al nivel de detalle proporcionado por el Departamento de Bienestar Social, pero incluyen información de coste más detallada por centro de coste y clase de objeto.

GENERALIZACIONES SOBRE INFORMES REGULARES DE COSTE DE GESTIÓN

.194 Pueden hacerse algunas generalizaciones útiles sobre el contenido y diseño de informes regulares de coste de gestión (regular management cost reports).

Los informes de costes de gestión deben:

- proporcionar costes de outputs;
- ser comprensible al nivel superior de gestión operativa para quien es responsable de la gestión operativa comprensible y limitarse a lo que es considerado información esencial de gestión;
- en cierta forma identificar los costes controlables para cada organización implicada en la producción de outputs;
- suministrar el suficiente detalle para alertar a la gerencia de los problemas surgidos y, por tanto, debe comparar costes reales con planes o presupuestos, con estándares, o con una combinación de estos, y comparar costes reales con periodos previos;
- ser concordante con o reconciliable con las bases de contabilidad usadas para preparar los informes de contabilidad financiera; y
- ser relevante para la planificación y ejecución del presupuesto.

NECESIDADES ESPECIALES DE INFORMACIÓN

.195 Los requisitos funcionales y de información del sistema y las características técnicas del equipo informático determinarán el grado al que el sistema puede responder a indagaciones especiales. Los requisitos del sistema deben incluir capacidades no utilizadas para informes regulares. Por ejemplo, una distribución de trabajo mostrando los costes de nóminas de un departamento podría ser requerido si la dirección deseara tener datos detallados en un esfuerzo para reducir los costes de ese departamento shown to be high en los informes regulares. En ese caso, la información estaría en el sistema o almacenada fuera del sistema, pero el que sea fácilmente accesible o no dependería de la capacidad funcional del sistema. Para dar otro ejemplo, si los requisitos de información del sistema incluyen la opción de codificar los datos, entonces los informes de costes marginales para proyectos o misiones especiales podrían ser preparados incluso aunque el sistema no hiciera clasificar los costes regularmente como fijos y variables.

Además, si los requisitos de procesamiento incluyen la capacidad para acumular costes al nivel de actividad, entonces el análisis de coste basado en la actividad podría ser hecho por el sistema si un problema o situación ocurre en un programa, proyecto o proceso particular, o si una organización o suborganización particular necesitara la información mucho más detallada made possible por el cálculo de coste basado en la actividad.

CONCLUSION

.196 Debido a que los sistemas modernos pueden suministrar virtualmente toda la información de costes necesitada por la dirección, los gobiernos tienen una amplia variedad de elecciones para hacer entre alternativas de divulgación para informes internos de gestión así como para divulgación externa. Diferentes gobiernos y las diferentes unidades operativas de gobierno hacen diferentes elecciones. Sin embargo, hay ciertas generalizaciones básicas sobre el contenido y diseño apropiado de los informes regulares que deberían ser consideradas cuidadosamente.

CAPÍTULO 7: ASUNTOS (CUESTIONES?) DE ALTA DIRECCIÓN

.197 La Contabilidad de costes puede ser un colaborador muy importante para la gestión eficiente y eficaz y la comunicación de los resultados de las operaciones del gobierno, pero hay riesgos y costes significativos asociados con su puesta en práctica.

La implantación con éxito depende de si la alta dirección está suficientemente implicada en responder estas preguntas:

□ ¿Cuáles son los objetivos de la contabilidad de costes y que estrategias de puesta en práctica deberían seguirse?

□ ¿Cómo se usará la contabilidad de costes en la presupuestación? □ ¿Qué información directiva de coste se necesita y qué conceptos de costes deberían ser adoptados?

□ ¿Qué información de costes será incluida en el informe del gobierno y en los informes de gestión de las unidades operativas individuales?

□ ¿Cómo se integrarán los sistemas de costes con otros sistemas de información y cómo los sistemas de las unidades operativas se integrarán en los diferentes niveles de la Administración (government-wide?)

La alta dirección normalmente necesitará información y asesoramiento antes de poder tratar estos asuntos.

.198 Este Capítulo intenta ayudar a los gobiernos a definir los asuntos a considerar y sugiere enfoques a utilizar para reunir la información y asesoramiento necesario para la alta dirección. Quién es la alta dirección y cuáles son los parámetros específicos de los asuntos, así como que enfoques particulares deben ser usados para reunir la información y el asesoramiento necesarios, depende de un número de factores. Entre ellos está la forma en que el gobierno esté organizado, es decir, el grado de descentralización, el estado actual de sus asuntos y su sistema de información actual, y la forma en que el gobierno actúa, es decir, su enfoque de gobierno, su estructura interna de control, el grado en que utiliza el modelo económico del sector privado.

.199 Debido a que la contabilidad de costes es una herramienta de gestión, los agentes financieros (the financial officers) del gobierno y sus unidades operativas individuales podrían no estar siempre entre los responsables de tomar las decisiones. Estén o no, los agentes financieros (financial officers?) pueden tener conocimiento de la contabilidad de costes y, por tanto, deben ser jugadores claves en la motivación a la alta dirección para definir y tratar los asuntos. Ellos pueden también ayudar a la alta dirección a elegir y poner en práctica los enfoques necesarios para reunir la información y el asesoramiento necesarios y ayudar en la revisión periódica de las necesidades de información de la alta dirección. La implicación activa con la alta dirección ayudará a los directores financieros a descargar sus responsabilidades para definir objetos de coste, clasificar costes y asignarlos a los objetos de coste. También será necesario para estimar los costes financieros de la puesta en práctica de la contabilidad de costes.

FIJACIÓN DE OBJETIVOS Y PUESTA EN PRÁCTICA DE ESTRATEGIAS.

.200 Muchos gobiernos pueden no conocer cuales son sus objetivos finales para la contabilidad de costes y alguno puede no estar listo para actuar rapidamente. Como se puso de manifiesto en el Capítulo 2, hay una variedad de posibles objetivos. Además de la base de la contabilidad financiera empleada, otros factores que afectarán a los objetivos y a las estrategias para alcanzarlos incluyen la receptividad de los usuarios potenciales de la información de costes, el grado y la preparación de los otros sistemas financieros y operativos, capacidad técnica existente y la disponibilidad de los recursos.

.201 Dependiendo de la situación particular, podría ser preferible para muchos gobiernos implantar la contabilidad de costes progresivamente, en lugar de intentar establecer un objetivo final y actuar rapidamente para lograrlo. Un enfoque incremental permite al gobierno seguir adelante mientras experimenta y aprende, y revisar objetivos y estrategias según lo indicado.

.202 La puesta en práctica de las estrategias debe ser establecida en el contexto de un plan global para el desarrollo y uso de la tecnología de la información según lo sugerido por la propuesta de la IFAC Guideline on Information Technology Managing Information Technology Planning for Business Impact, (1998). Además, la financiación y otros recursos para un nuevo sistema de costes deben ser justificados por a business case que se ocupe no solo de costes y beneficios anticipados sino también de los riesgos, limitaciones y asunciones subyacentes. El establecimiento de objetivos y estrategias, y el plan global y business case pueden lograrse lo mejor posible después de examinar las otras cuestiones de gestión planteadas en este capítulo.

EL USO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA PRESUPUESTACIÓN

.203 Cuando se implanta la contabilidad de costes, la forma en que se utilizará en la presupuestación solo puede ser acordada en los más altos niveles del gobierno. Tres ejemplos ilustran este punto.

.204 La Contabilidad de costes puede ser esencial para un presupuesto basado en el devengo, como está en Nueva Zelanda; estar combinada con control de fondos en un sistema presupuestario que se centra en ambos, costes y caja, como se propone en el Reino Unido; o estar casi totalmente separada de un presupuesto basado esencialmente en principio de caja como está, y puede continuar estando, en los Estados Unidos.

.205 Como se apuntó anteriormente, en Nueva Zelanda la contabilidad de costes era una parte de una reforma total del modo de funcionamiento del Gobierno de Nueva Zelanda, y por tanto, recibía una completa atención a los más altos niveles del gobierno. Ahora está implementada y en funcionamiento.

.206 El Reino Unido está en el proceso de implantar su versión de contabilización y presupuestación de los recursos (resource accounting and budgeting?). Esto es parte de un cambio evolutivo en la forma de funcionar de ese gobierno. El ímpetu para el cambio presupuestario en el Reino Unido ha venido de los más altos niveles del Tesoro (de la Hacienda Pública), pero el cambio no tiene el mismo empuje de la crisis fiscal que motivó Nueva Zelanda. En el Reino Unido el énfasis se pone normalmente en la educación y capacitación de la dirección en las aplicaciones directivas de la contabilidad de costes. Los esfuerzos del Reino Unido han acumulado algunos éxitos al usar la contabilidad de costes in “value for money” management. Pero queda por ver si la contabilidad de costes se convertirá en esencial para el proceso presupuestario. El Parlamento tendrá que ser convencido de las ventajas presupuestarias. Por esta razón, los cambios están siendo phased in, dándose al Parlamento la oportunidad de utilizar la información de costes suministrada por la concesión anual de recursos en 2001.

.207 En los Estados Unidos, excepto por unos pocos casos específicos donde las desventajas del principio de caja llegaron a ser desagradablemente obvias y determinadas accruals fueron reconocidas en la presupuestación, no hay gran interés en hacer un cambio absoluto en el actual sistema presupuestario basado en el principio de caja. No se ha demandado ningún cambio por el Congreso de Estados Unidos ni por los más altos niveles de la Administración. Mientras haya interés en tener alguna información de costes para ayudar a formular presupuestos basados en principio de caja, un cambio sistemático en la forma de preparar los presupuestos es improbable actualmente. Un esfuerzo para suministrar tal información de costes está siendo dirigido por los agentes financieros de las unidades operativas individuales del gobierno. Ellos no sólo deben enfrentarse con las diferencias en los importes de caja y devengo, sino también con las estructuras de cuentas presupuestarias que no están construidas alrededor de programas y outputs del gobierno. El éxito que puedan tener en este esfuerzo limitado depende de la respuesta a los datos de costes suministrados por los más altos niveles de dirección y el Congreso.

DEFINIR LA INFORMACIÓN DE COSTES NECESARIA Y LOS CONCEPTOS DE COSTES A UTILIZAR

.208 Las respuestas a las dos cuestiones planteadas sobre que información de costes se necesita y que conceptos de costes deben ser reflejados en el sistema de información tendrán un gran impacto sobre la capacidad de la dirección para controlar y reducir los costes, medir el rendimiento, establecer precios y realizar otras funciones directivas.

.209 Los capítulos anteriores ilustran que estas dos cuestiones tienen numerosas respuestas posibles. En el capítulo 3 se discutió como los conceptos particulares de costes deben reflejar diferentes clases de objetivos de información de gestión, en el capítulo 4 se mencionaron conceptos alternativos del coste completo, y en el capítulo 5 se discutieron diversas cuestiones sobre información.

.210 Los enfoques adoptados para definir los parámetros de estas cuestiones para la alta dirección y suministrar la información y el asesoramiento necesario deben incluir la consideración de la información directiva necesaria así como la información de coste necesaria. La dirección operativa debe estar implicada. Por ejemplo, la medida del rendimiento debe integrar el coste y otras medidas de eficiencia con una variedad de medidas de eficacia que están en gran parte fuera del campo de la contabilidad de costes.

.211 La importancia de la participación de la alta dirección fue recientemente subrayada en los Estados Unidos por la decisión de diferir la requerida implantación de las normas de contabilidad de costes para un año hasta el año fiscal 1998. Una de las razones dadas para la necesidad de posponer la implantación era que los agentes financieros de las diversas agencias y departamentos no habían tenido éxito en implicar a la alta dirección en definir la información de costes a utilizar en la medida del rendimiento.

DIVULGACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTES

.212 El Capítulo 6 ilustra algunas de las muchas alternativas de divulgación disponibles para los gobiernos.

.213 La alta dirección del gobierno debe tomar la decisión final sobre que información relativa al coste (cost-related) debe ser incluida en los estados financieros, las propuestas presupuestarias y los informes de la más alta dirección (top management) del gobierno. Diversos factores afectarán a la

información a incluir, incluyendo el grado de descentralización de la dirección, cuanto control de costes quiere llevar a cabo la más alta dirección, el grado de participación de la asamblea legislativa en la revisión de las operaciones del gobierno, y el interés del público en el coste de los programas y outputs del gobierno.

.214 Será necesario considerar una amplia variedad de cuestiones, incluyendo si las medidas del rendimiento estarán incluidas en los estados financieros publicados, como estará integrada la información de costes con el presupuesto si el presupuesto se basa total o parcialmente en el principio de caja, el nivel de detalle que debe ser incluido en los informes de gestión y la información comparativa que debe suministrarse.

.215 Idealmente, las decisiones sobre divulgación en los distintos niveles del gobierno (government-wide) deben preceder, o ser contemporáneas con, las decisiones de divulgación al nivel de unidad operativa individual. Lo lógico es que cualquiera de los requisitos de información impuestos por la alta dirección del gobierno pueda luego extenderse para tener en cuenta los tipos particulares de operaciones que están siendo realizadas.

INTEGRACIÓN DE SISTEMAS

.216 Si el rendimiento de los directivos va a ser evaluado por la información de costes, los datos de costes deben ser consistentes con otra información de gestión derivada de otros sistemas de gestión, es decir, niveles de personal, outputs producidos o entregados, logros del programa. Se necesita generalmente alguna clase de integración de sistemas al nivel de unidad operativa individual debido a que los sistemas de costes independientes son costosos al funcionar y problemáticos. Cuanta integración buscar y como debe ser lograda esa integración requiere la consideración de la adecuación de los otros sistemas y las conexiones necesarias entre los sistemas. Esto lleva a cuestiones sobre si utilizar los sistemas disponibles (off-the-shelf) y cual de las diversas configuraciones usar. Ello lleva también a cuestionarse sobre la competencia del personal del gobierno para implantar cambios de sistemas y, por tanto, sobre el grado de confianza a depositar en los asesores.

.217 Los requisitos de divulgación para costes en los distintos niveles del gobierno establecen algunos requisitos de sistemas de costes uniformes para todas las unidades operativas del gobierno y alguna integración de sistemas a lo largo del gobierno. Los requisitos de los sistemas de costes uniformes, debido a que probablemente conduzcan a cambios en muchos otros sistemas, suscitan incluso cuestiones de integración más generales.

Por ejemplo, si hay un gran número de unidades operativas individuales, hay un gran potencial de ahorro de coste si se reduce el alcance de los esfuerzos de diseño y desarrollo de sistemas separados de esas unidades operativas.

.218 Las cuestiones de integración de sistemas en los distintos niveles del gobierno deben ser resueltas antes, o al mismo tiempo, que las cuestiones de integración de sistemas al nivel de unidad operativa individual.

ENFOQUES PARA RESOLVER ESTOS ASUNTOS

.219 Todas las cuestiones discutidas en este capítulo están relacionadas y las respuestas, necesariamente, están asimismo relacionadas. Designar grupos de estudio y planificación para dirigir estas cuestiones de una manera coordinada a ambos, the government-wide y al nivel de unidad operativa individual, es el enfoque más lógico. Idealmente, estos grupos deben incluir diversos directores de programas y personal de operaciones y quizás otros usuarios de la información de costes, the chief financial officer and chief information systems officer or their deputies, cost accountants, y diseñadores de sistemas. Estos grupos deben ser coordinados por alguien con acceso a la alta dirección. Es deseable cierta participación directa de la alta dirección.

.220 Hay otros enfoques, discutidos abajo, que pueden ayudar a asegurarse de que la dirección tiene la información y el asesoramiento necesario. Los enfoques pueden incrementar el trabajo de los grupos de estudio y planificación designados para resolver los asuntos de una forma coordinada.

Esfuerzos educativos

.221 La alta dirección necesita tener una comprensión básica del valor potencial de la contabilidad de costes antes de estar dispuesta a aprobar los grupos de estudio y planificación apropiados. La alta dirección necesita ver como la contabilidad de costes puede ayudar a mejorar la gestión del gobierno. El personal del programa y de otra gestión operativa puede también tener poco conocimiento de los usos y ventajas de la contabilidad de costes y de cómo la contabilidad de costes puede ayudar a sus tomas de decisiones. Los legisladores y otros relacionados con los presupuestos del gobierno pueden también no entender lo que puede suministrar la contabilidad de costes.

.222 La falta de conocimiento de una parte importante del grupo de gestión del gobierno debe ser superada antes de que la contabilidad de costes pueda ser puesta en práctica con éxito. Los usuarios de la contabilidad de costes en la dirección pagarán los costes de la puesta en práctica en dinero y esfuerzo, notarán cambios en la información que están acostumbrados a usar y necesitarán hacer cambios en su forma de funcionar. Por tanto, los agentes financieros (directores?), que tienen la perspectiva y el conocimiento necesario, deben conducir los esfuerzos educativos que pudieran implicar debates, seminarios y proyectos de demostración. La dirección debe ser conducida para que vea las ventajas que podrá conseguir al implantar la contabilidad de costes. Esta publicación podría ser parte de un amplio esfuerzo educativo para crear una preparación para la contabilidad de costes en las mentes de la dirección.

Business Process Reengineering First

.223 Se puede argumentar que un nuevo sistema de costes no debe ser implantado hasta que la dirección haya hecho un cuidadoso estudio y evaluación de sus procesos (procedimientos?) de negocios existentes usando business process reengineering techniques y haya hecho los cambios indicados a esos procesos. Si un nuevo sistema de costes es instalado antes de que los procesos del gobierno hayan sido racionalizados y hechos más eficientes, el nuevo sistema de costes necesitará ser cambiado para adecuar los cambios en flujos de trabajo, flujos de datos, objetos de coste, etc., ocasionados por los nuevos procesos de negocios. Sin embargo, si el sistema de costes es instalado antes de que otras mejoras de sistemas y tecnología sean determinadas en respuesta al esfuerzo de reengineering, pueden ser requeridos cambios adicionales. Estos cambios en el sistema de costes pueden ser costosos.

.224 Uno de las consecuencias de reengineering first será la exposición de la dirección (management exposure) al valor de la contabilidad de costes. Esto es así porque el análisis de coste de valor añadido y los estudios de coste basado en las actividades son normalmente parte de un esfuerzo de reengineering. Debido a que la dirección debe conducir cualquier esfuerzo de reengineering, pueden emerger “campeones” de dirección para la contabilidad de costes.

Estudios por usuarios o expertos

.225 La información y el asesoramiento necesario para ayudar a la alta dirección a resolver cuestiones particulares pueden proceder de estudios enfocados estrechamente (narrowly focused studies) por los usuarios de la

información de costes o por técnicos expertos. Tales estudios pueden suministrar ayuda a grupos chartered al considerar todas los asuntos de una forma coordinada. O, estos estudios pueden ser usados en líneas generales sin tales chartered groups. Tales estudios pueden también ser de ayuda para lograr el consenso, que puede ser necesario en gobiernos descentralizados. Cuando estudios de cuestiones particulares por usuarios o expertos tienen éxito, pueden surgir metas y objetivos sólidos o normas propuestas que luego pueden ser aprobados o adoptados por la alta dirección.

.226 Por ejemplo, en los Estados Unidos, donde se hizo un estudio con éxito sobre necesidades de los usuarios, la puesta en práctica de las normas y conceptos recomendados por el Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) ha sido bien aceptada. Uno de los conceptos clave que resultó de este Estudio era que “los informes financieros deben ayudar a los usuarios en la evaluación de los esfuerzos del servicio, costes y logros de la entidad de divulgación” Este concepto llevó a la alta dirección a decidir incluir los costes de los diversos programas y funciones del gobierno en los estados operativos publicados del gobierno y en cada una de sus unidades operativas. También condujo al FASAB a considerar the cost accounting consequences de muchas de sus normas de contabilidad financiera recomendadas y la aceptación de estas recomendaciones por la alta dirección.

.227 Otro estudio en los Estados Unidos realizado por el Joint Financial Management Improvement Program llevó a adoptar un concepto de integración de sistemas que era algo ambiguo. Este fallo al aprobar la integración completa de sistemas condujo a la adopción de requisitos de sistemas flexibles por la alta dirección. Esto pudo resultar ser problemático dado que los sistemas de costes son desarrollados por cada una de casi 100 agencias, departamentos y otras unidades de divulgación del gobierno de los Estados Unidos.

.228 Cuando se utilizan los estudios de las necesidades de los usuarios o expertos, las metas y objetivos o normas resultantes deben estar establecidas claramente. Debido a la importancia de estos estudios, deben ser revisados cuidadosamente por la alta dirección antes de que sean aprobados o adoptados.

Planificación a nivel de Unidad Operativa

.229 There is much at stake for the senior management of each government unit responsible for implementing government-wide standards and expanding upon those as necessary. La alta dirección de cada unidad

operativa debe tener suficiente información y asesoramiento para decidir las cuestiones básicas para esa unidad. Una forma de hacer esto es One way to do this is for each unit to appoint a steering committee to guide the work of study groups appointed al tratar con aspectos particulares de la contabilidad de costes. Debido a la importancia operativa de la contabilidad de costes, podría ser aconsejable designar un director de programa o una persona del mas alto nivel de operaciones como presidente del comité directivo, en lugar del principal financial officer de la unidad.

.230 Los grupos de estudio necesitarán reunir información sobre, por ejemplo, como los sistemas existentes funcionan e intercambian información, antes de recomendar como integrar un nuevo sistema de costes con los sistemas existentes.

.231 Con la información apropiada, los grupos de estudio pueden hacer recomendaciones sobre otros temas tales como:

- adición de datos, capacidades de sistemas y estructuras de divulgación no requeridas por el gobierno central;
- mejorar versus reemplazar los sistemas existentes;
- alternativas de hardware y software, particularmente software disponible de varias clases y alcance; y
- confianza en los asesores para partes del trabajo de puesta en práctica.

.232 Después de que esto esté realizado y las cuestiones sobre coste/beneficio hayan tenido una consideración inicial, el comité directivo puede charter alguna forma de programa piloto o modelo dentro de un pequeño segmento de la unidad operativa. Esto puede ser apropiado antes de que la planificación esté completada y la implantación esté autorizada por la alta dirección de la unidad. Un piloto puede ser necesario para resolver incertidumbres, demostrar los beneficios de la contabilidad de costes y asegurar la financiación para la implantación a gran escala (full-scale). La importancia del estudio y planificación antes de que las decisiones de la alta dirección sean tomadas, y la puesta en práctica de la contabilidad de costes comenzara, no puede exagerarse.

Capacitación del personal

.233 De importancia fundamental en la implantación con éxito de cualquier nuevo sistema es la capacitación del personal. El personal de contabilidad puede necesitar capacitación para aplicar los nuevos sistemas. Los directores pueden necesitar capacitación para interpretar la nueva información y llevar a cabo las acciones apropiadas. Para asegurar que los

beneficios de los nuevos sistemas se maximicen es importante que el personal reciba la adecuada capacitación.

Participación continua

.234 La alta dirección necesitará tener alguna participación continua en la puesta en práctica de la contabilidad de costes. Hay muchos asuntos en particular que requieren atención, como se analiza debajo.

La puesta en práctica puede ser un proceso largo

.235 Llevará tiempo reunir la información y el asesoramiento necesario, para establecer metas y estrategias de implantación, y para llevar acabo esas estrategias, especialmente si se elige la puesta en práctica progresiva. La alta dirección necesitará permanecer implicada para ayudar a resolver los problemas que surjan, los retrasos imprevistos y los cambios necesarios que forman parte de la puesta en práctica de cualquier nuevo sistema y proceso operativo. El apoyo continuo de la alta dirección es esencial para el éxito final.

Actividades de apoyo

.236 La puesta en práctica puede ser un ejercicio caro y deben estar disponibles los suficientes fondos para las diversas actividades necesarias para lograr la puesta en práctica con éxito. Una de las actividades más importantes es la capacitación del personal. El personal de contabilidad necesitará probablemente capacitación para manejar los nuevos sistemas y preparar los nuevos informes. La dirección puede necesitar capacitación para interpretar los informes y llevar a cabo las acciones apropiadas.

Seguimiento

.237 The accelerating pace de cambio en el sector público puede necesitar información nueva para tratar con condiciones diferentes, la nueva tecnología de sistemas puede suministrar nueva capacidad de información y nuevos conceptos de coste may call for diferentes tipos de información de costes. Por ejemplo, la eficacia potencial del comercio electrónico está llevando a algunos gobiernos a hacer grandes cambios en sus sistemas. La contabilidad de costes y los procesos relacionados deben ser cambiados periódicamente en respuesta a las nuevas condiciones, capacidades y conceptos. Es de suma importancia que la alta dirección controle la calidad y la utilización de la información de costes y desafie a los directivos del gobierno para mejorarla en respuesta al cambio.

CONCLUSIÓN

.238 La puesta en práctica satisfactoria de la contabilidad de costes requiere participación de la alta dirección. Sólo la alta dirección puede establecer metas y estrategias de puesta en práctica, o resolver preguntas sobre como se utilizará la contabilidad de costes, que información se suministrará e incluirá en los informes, y que cambios de sistemas son los más apropiados. Financial officers y las diversas clases y niveles de la dirección operativa necesitarán estar implicados para asegurar que la alta dirección tiene la información y asesoramiento para tomar las decisiones apropiadas. Hay una variedad de enfoques que pueden ser utilizados para obtener el nivel necesario de participación de la alta dirección. Una vez implicada, la alta dirección tiene un papel continuo en la puesta en práctica.

APÉNDICE: GLOSARIO DE TÉRMINOS

Coste Basado en la Actividad (ABC): Un método de contabilidad de costes que mide el coste y rendimiento of process-related activities and cost objects. Asigna coste a los objetos de costes basado en su uso de las actividades, y reconoce la relación de los generadores de coste y las actividades. (and recognizes the causal relationship of cost drivers to activities.)

Costes administrativos: Costes indirectos en los que se han incurrido en apoyo de programas, outputs u otras actividades operativas. Incluyen costes de funciones tales como alta dirección, sistemas de información, finanzas y contabilidad, que normalmente no pueden ser asignados sobre una base causa-efecto. Otros costes de apoyo que pueden ser asignados sobre esa base tales como compra (adquisición), personal (recursos humanos), seguro y property logistics, son a veces también incluidos en este término.

Asignación de Costes: Un proceso que identifica costes específicos con programas, outputs, actividades u otros objetos de coste. Hay tres métodos apropiados de asignación de costes, enumerados aquí en orden de preferencia:

- (a) ubicar directamente los costes donde quiera que sea viable económicamente;
- (b) causa y efecto cuando sea determinable; y
- (c) distribuir los costes sobre una base razonable y constante.

Coste evitable: Un coste asociado con una actividad en el que no se incurriría si la actividad no se realizara.

Business Process Reengineering: El rediseño radical de procesos (y los medios humanos y técnicos) para lograr mejores resultados de las operaciones.

Clasificación de costes: Un proceso de identificación de costes por tipo, comportamiento, cuenta, fuente, periodo contable, etc..., de forma que esos costes puedan ser asignados apropiadamente a los objetos de costes.

Costes comunes: El coste de los recursos empleados conjuntamente en la producción de dos o más outputs que no pueden ser directamente imputado (traced) a cualquiera de esos outputs.

Costes de contratación: Los costes de los productos y servicios usados in complying with the provisions de un acuerdo entre un comprador y un vendedor.

Coste controlable: Un coste que puede ser influenciado por la actuación del encargado responsable. El término siempre se refiere a un directivo específico puesto que todos los costes son controlables por alguien.

Coste: El valor monetario de los recursos utilizados o sacrificados u obligaciones incurridas para lograr un objetivo, tales como adquirir o producir un bien o realizar una actividad o servicio.

Análisis de coste: El desarrollo de la información de costes desde expedientes de coste y otras fuentes de datos históricos, distintas de un sistema de contabilidad de costes.

Análisis coste/beneficio: Una herramienta analítica para comparar y evaluar sistemáticamente los costes y beneficios totales (cuantificados en la medida de lo posible) de las alternativas.

Cost Driver: Cualquier factor que origina un cambio en el coste de una actividad u output, llevando a que la actividad consuma menores o mayores importes de recursos.

Objeto de coste (Objetivo de coste): Una actividad, output o artículo cuyo coste va a ser medido. En un sentido amplio, un objeto de coste puede ser una cuenta de activo, organización, una función, una tarea, un producto, un servicio o un cliente.

Estudio de coste: El desarrollo de la información de coste independientemente de (o conjuntamente con) los sistemas de costes y contabilidad usando estimaciones de coste o proyecciones de costes.

Coste diferencial: La diferencia de coste esperada si es adoptado el curso de una acción en lugar de otras.

Coste directo: Un coste que se identifica específicamente con un objeto de coste individual, o el coste de los recursos directamente consumidos por una actividad. Los costes directos son asignados a las actividades por direct tracing de unidades de recursos consumidas por actividades individuales.

Exceso de Capacidad: Capacidad productiva en exceso, sobre una base relativamente a largo plazo, necesaria para atender la demanda. Debe distinguirse de la capacidad “ociosa”, que se refiere solo a los desequilibrios a corto plazo in operational schedules.

Gasto(Expense): Outflow u otro uso de recursos o que incurre en responsabilidades (obligaciones?) (o una combinación de ambos), cuyos beneficios se aplican a las operaciones de una entidad para el periodo contable actual pero que no se extiende a periodos futuros.

Valor Razonable: El importe por el que un activo puede ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas en una transacción libre.

Coste Fijo: Un coste que no varía a corto plazo con el volumen de actividad. También se denomina Coste No Variable.

Presupuesto Flexible: Uno basado en diferentes niveles de actividad. Distingue entre costes fijos y variables, permitiendo ajustar la presupuestación al nivel particular de las actividades realmente attained.

Coste Completo: La suma de todos los costes requeridos por un objeto de coste, incluyendo los costes de las actividades realizadas por otras entidades, sin importar las fuentes de financiación.

Coste Imputado: Un coste adecuadamente atribuido a un objeto de coste aunque no se haya identificado la transacción, la cual normalmente sería reconocida en los registros de contabilidad financiera.

Coste Incremental: El aumento o disminución en los costes totales que resultaría de una decisión de incrementar o disminuir el nivel de output, añadir un servicio o tarea, o cambiar cualquier parte de las operaciones.

Coste Indirecto: Un coste que no puede ser identificado específicamente con, o imputado a, un objeto de coste dado de una forma económicamente factible.

Inter-entidad: Un término meaning entre diferentes entidades de divulgación dentro de un gobierno. Normalmente se refiere a actividades o costes entre dos o más agencias, departamentos, ministerios, u oficinas del gobierno.

Cálculo de costes por orden de trabajo: Un método de contabilidad de costes que acumula costes por trabajos o lotes individuales. Un trabajo puede ser un servicio o un elemento manufacturado, tales como la reparación de un equipo o el tratamiento de un paciente en un hospital.

Coste Marginal: El incremento en los costes totales que resulta de una unidad adicional de actividad en cualquier nivel de actividad específico.

Coste de oportunidad: El valor de las alternativas a las que se ha renunciado por adoptar una particular estrategia o empleo de recursos de una manera específica.

Outcome: El impacto sobre la comunidad, o las consecuencias para ella, de las actividades del gobierno. Los outcomes (resultados?) deseados proporcionan las razones para la acción del gobierno y son la base para las decisiones concernientes a los outputs generados como parte de la gama de posibles intervenciones (según lo explicado en Purchase Agreement Guidelines, The New Zealand Treasury, 1995).

Output: Cualquier producto o servicio específico generado a partir del consumo de recursos.

Medida del Rendimiento: Un medio de evaluación de la eficiencia, eficacia y resultados. Un scorecard equilibrado de la medida del rendimiento incluye medidas financieras y no financieras centradas sobre calidad, la duración del ciclo y coste.

Proceso: Método organizado de convertir inputs (gente, equipo, métodos, materiales y medios?) en outputs (productos o servicios).

Cálculo de costes por proceso: Un método de contabilidad de costes que primero recoge los costes por procesos y luego asigna los costes totales de cada proceso equitativamente a cada unidad de output flowing through it durante un periodo contable.

Producto: Cualquier bien o servicio diferenciado, medible o localizable, suministrado a un cliente.

Coste de Producción: Todos los costes relacionados razonablemente con traer bienes, servicios o prestaciones a los consumidores.

Programa: Generalmente, un conjunto de actividades organizadas dirigidas hacia un propósito o una meta común, que una entidad gubernamental emprende (undertakes) o propone para llevar a cabo sus responsabilidades.

Proyecto: Un objeto de coste específico, no recurrente, para el que se va a determinar el coste total, tal como un elemento físico particular de las propiedades, planta y equipo.

Costes relevantes: Aquellos costes futuros esperados que diferenciarán entre las alternativas consideradas en la toma de decisiones.

Centro de Responsabilidad: Una unidad de organización encabezada por un directivo o grupo de directivos que son responsables de sus actividades.

Segmento de Responsabilidad: Un componente importante de organización, operational, functional o de proceso que tiene las siguientes características:

- (a) Su director informa a la más alta dirección de la entidad.
- (b) Es responsable de llevar a cabo una misión, de realizar una línea de actividades o servicios, o producir uno o un grupo de productos; y
- (c) Para propósitos de gestión financiera y gestión de costes, sus recursos y resultados de las operaciones pueden ser claramente distinguidos, física y funcionalmente, de los de otros segmentos de la entidad.

Cálculo de costes estándar: Un método de cálculo de costes que asigna costes a objetos de coste basándose en estimaciones razonables o estudios de coste y por medio de ratios presupuestarios en lugar de hacerlo según los costes reales incurridos. Además el coste anticipado de producir una unidad de output, o un coste predeterminado asignable a los productos fabricados.

Sunk Cost: Un coste pasado que es inevitable porque no puede cambiarse, sin importar la acción que se tome.

Integración de sistemas: Un conjunto unificado de sistemas que proporciona interrelaciones efectivas y eficientes entre software, hardware, personal, procedimientos, controles y datos. Los detalles que definen el grado de integración pueden incluir la entrada individual para todos los datos, definiciones de datos comunes y base de datos, facilidad de cambios de sistemas, conexiones perfectas entre sistemas, acceso en tiempo real para todos los usuarios, transferencias electrónicas, interoperability and distributed processing.

Requisitos o necesidades de los sistemas: (Requisitos de Sistemas de Contabilidad de Costes). Todas las definiciones de datos e información All the definitions of data and information, processing functionality e integración con otros sistemas necesarios para diseñar e implementar o comprar un sistema de contabilidad de costes basado en EDP.

Gastos en impuestos: Estimaciones de ingresos foregone a causa de provisions preferenciales de la estructura impositiva.

Traceability: La habilidad para asignar un coste directamente a una actividad u objeto de coste específico mediante la identificación u observación de los recursos específicos consumidos por la actividad o el objeto de coste.

Coste unitario: El coste de una unidad seleccionada de bien o servicio. Como ejemplos se incluye el coste monetario por ton, hora de maquina, hora de trabajo u hora de departamento.

Actividad con valor añadido: Una actividad que se considera que contribuye al valor del cliente o a satisfacer una necesidad de la organización. El atributo “valor añadido” refleja la creencia de que la actividad no puede ser eliminada sin reducir la cantidad, receptividad o cualidad del output requerido por un cliente u organización.

Coste Variable: Un coste que varía con los cambios en el nivel de una actividad, cuando otros factores se mantienen constantes. El coste del material usado para una actividad, por ejemplo, varía según el número de unidades de material entregado a y recogido de esa actividad.

Desviación: El importe, ratio, medida o grado de cambio, o de divergencia respecto de una característica o estado deseado. A menudo se usa para medir y evaluar las diferencias entre coste real y coste estándar.

BIBLIOGRAFÍA

Australia

Steering Committee on National Performance Monitoring of Government Trading Enterprises, *Guidelines on Accounting Policy for Valuation of Assets of Government Trading Enterprises Using Current Valuation Methods*, October 1994.

Canada

Office of the Comptroller General, *Guide to the Costing of Outputs in the Government of Canada*, 1989.

Treasury Board Secretariat, *Benefit-Cost Analysis Guide, Planning Branch*, 1976

– *Cost Recovery and User Fees*, 1994

– *Stretching the Tax Dollar: A Guide to Costing Service Delivery for Service Standards*, 1995

– *Stretching the Tax Dollar: Make or Buy?* 1995

– *Stretching the Tax Dollar: Making the Organization More Efficient*, 1993.

International

International Accounting Standards Committee, IAS 14, *Reporting Financial Information by Segment*.

International Federation of Accountants (IFAC), Financial and Management Accounting Committee *Articles of Merit – Competition*, 1997.

International Federation of Accountants, Information Technology Committee Guideline on Information Technology *Managing Information Technology Planning for Business Impact*, 1998.

International Federation of Accountants, Public Sector Committee Occasional Paper 1, *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, 1996.

Premchard, A., *Effective Government Accounting*, International Monetary Fund, 1995.

World Bank, *Monitoring Environmental Progress (MEP): A Report on Work in Progress*, 1995.

Malaysia

Accountant General Malaysia, *Computerized Micro Accounting System and Implementation of Micro Accounting System*, 1996.

New Zealand

The Audit Office, *Guidelines on Costing and Charging for Public Sector Goods and Services*, 1989.

The Department of Social Welfare, *Annual Report for the Year Ending 30 June 1998*.

The Treasury, *Cost Accounting Policy Parameters for Departmental External Reporting*, 1994

- *Improving Output Costing: Guidelines and Examples*, 1994
- *Purchase Agreement Guidelines*, 1995
- *Putting It Together: An Explanatory Guide to the New Zealand Public Sector Financial Management System*,

Chapter 5 – “Managing Efficiently” and Chapter 7– “Reporting on Results”, 1996.

60 *Bibliography Perspectives on Cost Accounting for Governments*

United Kingdom

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Resource Accounting and Budgeting in Government: The Policy Framework*, 1995.

HM Treasury, *Costing Guide*, Accountancy Policy Division, 1992.

- *Market Testing Costing Guidance*, Accountancy Policy Division, 1994.

Parliament by the Chancellor of the Exchequer, *Better Accounting for the Taxpayer’s Money: The Government’s Proposals – Resource Accounting and Budgeting in Government*, 1995.

United States

Chief Financial Officers Council, *Implementation Guide for Managerial Cost Accounting*, 1998.

Federal Accounting Standards Advisory Board, *Invitation for Views: Accounting for the Cost of Capital by Federal*

Entities, 1996.

(The above document contains an extensive bibliography of cost accounting literature) Joint Financial Management Improvement Program, *System Requirements for Managerial Cost Accounting*, 1998.

Office of Management and Budget, Circular A-25, *User Charges*, 1993.

Federal Accounting Standards Advisory Board, SFFAC No. 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*, 1993.

– SFFAC No. 2, *Entity and Display*, 1995

– SFFAS No. 1, *Accounting for Selected Assets and Liabilities*, 1993

– SFFAS No. 2, *Accounting for Direct Loans and Loan Guarantees*, 1993

– SFFAS No. 3, *Accounting for Inventory and Related Property*, 1993

– SFFAS No. 4, *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards*, 1995

– SFFAS No. 5, *Accounting for Liabilities of the Federal Government*, 1995

– SFFAS No. 6, *Accounting for Property, Plant and Equipment*, 1995

– SFFAS No. 7, *Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgeting and Financial Accounting*, 1996

– SFFAS No. 8, *Supplementary Stewardship Reporting*, 1996.

(All of the above U.S. documents are available in electronic format on Financenet, <http://www.financenet.gov> federal page accounting standards)

U.S. General Accounting Office, *Managing the Cost of Government, Building an Effective Financial Management Structure*, GAO/AFMD-85-35, 1985

– *Original Statements: Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards (SFFAS)*, Volume 1, GAO/AIMD-21.1.1, 1997.

U.S. Treasury, *Financial Report of the United States Government*, 1999.

OTHER REFERENCES

Canada

McCrandell, James Q., *Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability*, CICA, 1999. 60 *Bibliography Perspectives on Cost Accounting for Governments*

United Kingdom

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Resource Accounting and Budgeting in Government: The Policy Framework*, 1995.

HM Treasury, *Costing Guide*, Accountancy Policy Division, 1992.
– *Market Testing Costing Guidance*, Accountancy Policy Division, 1994.

Parliament by the Chancellor of the Exchequer, *Better Accounting for the Taxpayer's Money: The Government's Proposals – Resource Accounting and Budgeting in Government*, 1995.

United States

Chief Financial Officers Council, *Implementation Guide for Managerial Cost Accounting*, 1998.

Federal Accounting Standards Advisory Board, *Invitation for Views: Accounting for the Cost of Capital by Federal Entities*, 1996.

(The above document contains an extensive bibliography of cost accounting literature)

Joint Financial Management Improvement Program, *System Requirements for Managerial Cost Accounting*, 1998.

Office of Management and Budget, Circular A-25, *User Charges*, 1993.

Federal Accounting Standards Advisory Board, SFFAC No. 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*, 1993.

– SFFAC No. 2, *Entity and Display*, 1995

– SFFAS No. 1, *Accounting for Selected Assets and Liabilities*, 1993

– SFFAS No. 2, *Accounting for Direct Loans and Loan Guarantees*, 1993

– SFFAS No. 3, *Accounting for Inventory and Related Property*, 1993

– SFFAS No. 4, *Managerial Cost Accounting Concepts and Standards*, 1995

– SFFAS No. 5, *Accounting for Liabilities of the Federal Government*, 1995

– SFFAS No. 6, *Accounting for Property, Plant and Equipment*, 1995

– SFFAS No. 7, *Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgeting and Financial Accounting*, 1996

– SFFAS No. 8, *Supplementary Stewardship Reporting*, 1996.

(All of the above U.S. documents are available in electronic format on Financenet, <http://www.financenet.gov> federal page accounting standards)

U.S. General Accounting Office, *Managing the Cost of Government, Building an Effective Financial Management Structure*, GAO/AFMD-85-35, 1985

– *Original Statements: Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards (SFFAS)*, Volume 1, GAO/AIMD-21.1.1, 1997.

U.S. Treasury, *Financial Report of the United States Government*, 1999.

OTHER REFERENCES

Canada

McCrandell, James Q., *Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability*, CICA, 1999.

International

International Federation of Accountants, Financial and Management Accounting Committee *Management Accounting Concepts*, 1998
– *Management Control of Projects*, 1991
– *The Capital Expenditure Decision*, 1989.

Spain

Intervención General de la Administración del Estado, Contabilidad Analítica (IGAE), *Contabilidad Analítica de las Administraciones Publicas. El Proyecto C.A.N.O.A*, Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995.
Universidad de Oviedo, *Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo. Proyecto ESCUDO*, Documento de trabajo en elaboración, Oviedo, 1999.