



DOCUMENTACION BIBLIOGRAFICA

BIBLIOGRAFIA

1

**EL CONTROL
DE LOS COSTES
Y EL PRESUPUESTO
FUNCIONAL
DE LA ADMINISTRACION
PUBLICA**

657.47 : 336.126

Resumen del libro de RINO
ONOFRI *Il controllo dei costi e
il bilancio funzionale nella pub-
blica amministrazione.* (Ed. Za-
nichelli. Bologna, 1958.)

I. EL CONTROL DE LOS COSTES

El problema del control de los costes y de la valoración de la eficiencia de los servicios de producción ha interesado mucho a las empresas privadas porque de los costes de producción depende, generalmente, su beneficio.

Por el contrario, la Administración pública no se ha preocupado debidamente de este problema porque ha tenido hasta ahora la posibilidad de adecuar sus ingresos a sus gastos.

La técnica de contabilidad ha desarrollado en gran medida el estudio de los costes en la empresa comercial e industrial y, sin embargo, ha dedicado poca atención al estudio de la contabilidad pública en general.

La aplicación de las técnicas de la empresa privada a la Administración pública en este campo no puede hacerse totalmente y, por ello, el estudio de los costes de los servicios públicos debe desarrollarse con independencia.

La actividad administrativa es, en ocasiones, semejante a la de empresas privadas, y entonces es aplicable la misma técnica, pero en la mayoría de los casos, los órganos administrativos prestan servicios públicos de difícil medida o prestan servicios internos de carácter instrumental.

La Administración pública tiene la obligación de utilizar el procedimiento más económico para el cumplimiento de sus fines, limitando el empleo de me-

dios materiales, organizando y controlando la actuación de los órganos, etcétera; por ello es necesario pensar en la cuantía de los servicios producidos y en los costes unitarios de estos servicios.

1. *Concepto de coste de producción de un servicio*

Es conveniente distinguir entre costes y gastos, que, aunque generalmente se confunden, son conceptos distintos.

El gasto expresa una salida de dinero, el costo es el dinero gastado en un proceso productivo. Por ejemplo: en la adquisición de un despacho se hace un gasto; sin embargo, la cuota de ese gasto correspondiente a un día de trabajo debe formar parte del coste del servicio producido.

El coste, por tanto, hace referencia al consumo que de cada bien se hace para la prestación de un servicio; por ello deben incluirse en ellos los gastos de amortización de los bienes que no se consumen en un solo proceso productivo, sino que son de uso continuado.

2. *Causas de indeterminación de los costes*

Hay en la Administración una serie de factores que impiden o hacen más difícil la determinación de los costes:

- Existen órganos o servicios de naturaleza auxiliar que son necesarios para la actividad general, pero que no intervienen directamente en el proceso productivo; v. gr., la dirección general, la administración de personal, el archivo, etc. Los criterios para distribuir estos gastos generales en los costes de cada servicio de producción son subjetivos y varían de unos casos a otros.
- Existen órganos de producción conjunta, participando varios órganos en el mismo proceso productivo.
- Existen costes de amortización de bienes duraderos cuyo coste ha de distribuirse durante todo el tiempo de duración. Esto plantea el problema de determinar el criterio de valoración de estos costes: precios de adquisición, precios actuales, etc.
- Existen elementos de la producción que son acumulables y su valor puede variar desde el momento de adquisición al de utilización en el proceso productivo. Es necesario determinar los criterios contables de la valoración de *stocks*.

Estas causas de indeterminación de los costes exigen una predeterminación de los criterios de imputación para que los datos obtenidos sobre el coste de los servicios sean homogéneos y uniformes.

3. *Ventajas de la contabilidad de costes*

La determinación de los costes hace posible:

- Preparar el presupuesto de gastos sobre bases funcionales.
- Determinar la eficiencia de las unidades administrativas.
- Determinar si es más conveniente realizar una actividad en la misma organización administrativa o contratar su ejecución con empresas privadas.
- Fijar el coste de algunos elementos patrimoniales de la Administración.
- Establecer el nivel de las tarifas de algunos servicios públicos prestados a instancia de los interesados.
- Observar la evolución en el tiempo del coste de un servicio determinado. Esto supone un gran estímulo de reducción de costes.
- Efectuar cálculos comparativos entre servicios con funciones idénticas.
- Descubrir dispendios en el gasto público que no son necesarios.
- Establecer un sistema de incentivos económicos para el personal, fundado en el rendimiento de cada empleado.

II. ANÁLISIS DE LOS COSTES

1. *Fases del análisis*

El análisis de los costes comprende tres aspectos fundamentales:

- La clasificación de los diferentes tipos de costes que pueden considerarse según los distintos puntos de vista.
- La localización de los «centros de coste». Consiste en determinar la amplitud de la unidad administrativa objeto de estudio como centro de imputación de costes.
- La imputación de los costes comunes entre las diversas unidades que realizan una actividad.

Para calcular los costes en la Administración pública será necesario adoptar previamente criterios homogéneos de clasificación, localización e imputación, ya que el problema en este caso es muy arduo debido a la amplitud y a la variedad de los fines de la actividad administrativa.

2. *Clases de costes*

- *Costes industriales y costes administrativos*.—En la empresa privada es frecuente esta distinción, en la Administración pública puede referirse a la distinción entre «costes operativos» y «costes auxiliares».
- *Costes preventivos y costes consumidos*.—Los primeros hacen referencia a los presupuestos; los segundos, a las cuentas de gastos. El cálculo de los primeros hará posible la elaboración de un presupuesto funcional y

y los segundos son un instrumento eficaz de control de la actividad administrativa.

- *Costes sociales.*—Se refieren a los costes que no entran en los presupuestos ni en las cuentas de gastos, pero que se han causado por la actividad de los órganos administrativos: horas de espera en las oficinas públicas, trámites inútiles, situación de las oficinas de despacho al público. Estos costes tienen una gran importancia para la Administración pública, aunque no pueden reflejarse en los cálculos de costes producidos.
- *Costes globales y unitarios.*—Los primeros se refieren a los causados por por un período de tiempo, por una actividad determinada o por un órgano o varios. Los «costes unitarios» son los que están referidos a una determinada unidad de trabajo (en las actividades mensurables) o a una unidad de tiempo (en las actividades no mensurables).
- *Costes-tipo.*—Son los calculados en forma abstracta sobre la base de una producción ideal valorada a precios fijos. Sirven de punto de referencia para tratar de aproximar a ellos los costes reales. No se deben confundir con los presupuestos.
- *Otras clases de costes.*—Los costes efectivos y los hipotéticos; los costes reales y los figurativos, etc.

3. Elementos de los costes

Las empresas industriales distinguen:

- Gastos especiales; y
- gastos generales.

Los primeros se destinan a adquirir los elementos necesarios para la producción y pueden referirse directamente a las unidades producidas. Los gastos generales son aquellos que siendo imputables a la producción, no son directamente imputables a las unidades producidas.

Entre los gastos generales o indirectos pueden distinguirse los gastos indirectos de materiales de trabajo y los gastos administrativos.

En resumen, puede establecerse el siguiente proceso:

- La mano de obra más materias primas determinan el *coste directo*.
- El coste directo más gastos indirectos de material y mano de obra determinan el *coste de producción*.
- Coste de producción más coste de administración = *coste total*.
- Coste total más interés de capital e indemnización de riesgos = *coste económico-técnico*.

Referido a la Administración pública, podemos hacer las siguientes precisiones respecto al cuadro anterior:

- La mano de obra directa equivale a los gastos de personal.

- Las materias primas en el trabajo administrativo son poco importantes. Generalmente, no se consumen bienes materiales; excepto los suministros de material de oficina.
- La mano de obra y materiales indirectos son los gastos de la dirección general, del servicio de inspección, locales, pasillos, iluminación, etc.
- Respecto a los gastos de administración, en el caso de la Administración pública se denominan costes administrativos a los costes totales.

4. *Sistemas de determinación de costes*

Los costes administrativos pueden calcularse por:

- Organos administrativos, o por
- actividades o procesos productivos.

Es un problema que debe resolverse previamente el del sector administrativo o nivel jerárquico que ha de tomarse como unidad para el cálculo de los costes.

Una posible solución sería considerar a la Administración como un todo en el que actúan órganos operativos que producen a los ciudadanos bienes o servicios y en el que existen órganos auxiliares cuya actividad es necesaria, pero que no tienen una actuación directa en el proceso productivo.

Esta solución tiene sus inconvenientes: en primer lugar, no sería fácil en muchos casos determinar el carácter operativo o auxiliar de algunos órganos para considerarlos como causantes de gastos directos o indirectos; en segundo lugar, la aplicación de las cuotas de gastos indirectos sobre los directos de cada órgano desvirtúa la proporción entre los producidos por las distintas unidades afines, lo que anula los efectos del cálculo de costes a efectos de control de la eficiencia administrativa.

El sistema adoptado varía en los escasos ejemplos que se han dado en los diversos países. En general, parece muy conveniente que el cálculo de los costes se realice al margen de la actividad contable.

Lo que es sumamente útil es el fraccionamiento del cálculo por procesos productivos, aunque a los efectos de medida de la eficiencia este sistema no es completo.

Para el cálculo es conveniente determinar los «centros de coste», es decir, los órganos administrativos a los que cada uno de los costes producidos son imputables. Puede ser localizado el centro ideal de coste en las más pequeñas unidades administrativas que tengan una acción directiva independizada de las restantes funciones.

En consecuencia, en la Administración Central será el «centro de coste» la Dirección General, y en la Administración periférica, los órganos delegados de la Administración Central.

El problema de la distribución entre los distintos centros de imputación de costes de los gastos comunes o indirectos se ha resuelto por diversos procedimientos, repartiendo dichos gastos por:

- Número de empleados;
- unidades de trabajo realizadas;
- Tiempo de trabajo consumido;
- total de gastos directos.

Cada uno de los criterios tiene sus inconvenientes, y ninguno es aplicable con generalidad.

III. CÁLCULO DE LOS COSTES

1. Clases de cálculo

Una vez que se han determinado los elementos de los costes que deben considerarse establecidos y localizados los «centros de coste» o unidades que deben servir de base y fijados los criterios de imputación de los costes comunes o generales, procede reunir todos los datos obtenidos para formar los costes que interesan a los fines propuestos de valoración del rendimiento y de la eficiencia de los órganos administrativos.

El cálculo de los costes puede hacerse para una operación en concreto o para una fase del proceso, o puede establecerse de manera sistemática y continua.

El cálculo continuo presupone la institución de un sistema de contabilidad que suministre para toda la Administración los datos necesarios sobre el coste de los servicios. En este caso, los criterios de cálculo deben ser predeterminados para que los datos suministrados sean uniformes.

Pueden hacerse cálculos parciales con fines concretos u ocasionales, en cuyo caso los criterios de valoración pueden ser adoptados con independencia; v. gr.: cálculo del coste de una operación realizada a mano, para estudiar la conveniencia de realizarla a máquina.

2. Contabilidad de costes

La contabilidad tradicional refleja la situación económica de la Administración; la de costes expresa el coste de los bienes o servicios producidos.

La contabilidad ordinaria refleja los costes en el momento del gasto, y la de costes refleja el valor de los elementos productivos en el momento en que son consumidos en el proceso de producción.

La contabilidad de costes expresa los costes de mano de obra, de personal, generales, etc., referidos a un proceso productivo en concreto o a una fase de aquél.

En la contabilidad general de la Administración pública existe una diferencia fundamental con la contabilidad de costes, y es que los gastos de establecimiento o de adquisición de bienes patrimoniales viene reflejada en el ejercicio en que se han producido, sin que en los siguientes figure ninguna partida para amortización. Esto hace, en el caso de la Administración pública, que la contabilidad general sea distinta totalmente de la contabilidad de costes.

Puede adoptarse un criterio de contabilidad única realizando la de costes unificada a la contabilidad general, pero este sistema tiene varios inconvenientes y sería necesario modificar sustancialmente el sistema contable. Esto no parece oportuno porque la finalidad del sistema actual no es el control de la eficiencia administrativa por parte de la dirección, sino el control financiero de la Administración, función esencial de la que no se puede prescindir.

La solución más adecuada sería una contabilidad de costes independiente de la contabilidad general, lo que establece una doble contabilidad, pero facilita extraordinariamente la función.

3. *Contabilidad de los costes directos*

Puede hacerse anotando durante cada período de tiempo (día, semana, mes, etcétera) los tiempos de trabajo, las retribuciones del personal, consumo de materias, datos relativos a la actividad desarrollada. Todas estas anotaciones se hacen en hojas de costos, y cada período de tiempo se reúnen los diferentes datos anotados con las cuotas de los gastos comunes, formando así los costos del período.

Otro procedimiento más simple es contabilizar los gastos de personal repartidos según la carga de trabajo de cada persona, y contabilizando los gastos de material según el consumo realizado en el período de tiempo considerado. El coste global de los componentes directos se divide por la cantidad de producto del período considerado. En los trabajos uniformes, las unidades de producción que no están terminadas en el momento de hacer el cálculo, se imputan con arreglo a coeficientes predeterminados con arreglo a la materia empleada, al trabajo, etc.

El primer procedimiento, aunque más laborioso, es más exacto y suministra datos sobre la eficiencia y el rendimiento durante el transcurso del período de tiempo fijado como unidad.

Cada uno de los elementos del coste requiere unas normas generales para su individualización:

- *Gastos directos de personal.*—Comprende los gastos producidos por remuneración del personal que trabaja en los servicios operativos. Es necesario distribuir los gastos de personal entre los distintos servicios que se prestan en una misma oficina, para conocer el tiempo dedicado a la

prestación del servicio cuyo coste nos interesa calcular. Comprenden los gastos de personal, el sueldo base, los aumentos por años de servicio, las cargas de familia, etc.

Sobre la consideración de las cargas de familia como coste directo imputable al «centro de coste» se han dado opiniones contradictorias; parece evidente que la imputación de estas cargas como gasto directo desvirtúa el cálculo del coste como medida de la eficiencia. Análogas consideraciones pueden hacerse sobre las indemnizaciones por residencia. Las pagas extraordinarias deben ser repartidas durante todo el año. Las ausencias por enfermedad y en general todas las ausencias retribuidas deben ser consideradas como gastos indirectos.

En resumen, como gasto directo del personal, debe ser considerado el producido por las retribuciones del trabajo efectivamente realizado.

- *Gastos directos de material.*—Son los bienes consumidos en la actividad considerada. Pueden valorarse por el precio de adquisición o por el precio que tienen en el momento del consumo. No deben considerarse los gastos producidos por los remanentes o *stocks*.
- *Bienes duraderos.*—Para determinar el coste de los bienes que no son consumibles se debe procurar establecer unos *standard* de valores para cada región o ciudad, por metro cuadrado de superficie, o por equipo completo de trabajo, etc.

4. *Contabilidad de costes indirectos*

Son los que no son inmediatamente imputables a una unidad administrativa o a un proceso productivo.

Debe tenerse presente que no es necesario calcular las cuotas que corresponden a cada órgano de los gastos de los niveles superiores; esto no tendría mucha utilidad y disminuye la utilidad del cálculo como medida de la eficiencia. Por otra parte puede ocurrir que los gastos que un servicio considera indirectos hayan sido ya contabilizados como gastos directos de otros.

No es necesario tampoco hacer referencia a los costes figurativos: intereses del capital, indemnización de riesgos, etc.

IV. VALORACIÓN DEL RENDIMIENTO

El rendimiento puede considerarse referido al trabajo humano, a las materias primas, a los órganos administrativos, etc.

Dada la importancia que en el proceso productivo de la Administración tiene el trabajo humano, el rendimiento de la Administración está vinculado a la medición del trabajo.

Para realizar una programación del trabajo es necesaria la medida del trabajo, y esta programación es la base de un presupuesto funcional.

En el presupuesto italiano del ejercicio 1957-58; más del 44 por 100 está integrado por gastos de personal; esto es debido a que la Administración pública presta servicio y, en general, no produce bienes; por ello el coste de las materias primas es menor que en la industria. En consecuencia, el estudio del rendimiento del personal adquiere una gran trascendencia y el procedimiento adecuado para ello es la medición del trabajo.

El tiempo de trabajo de cada persona no se dedica íntegramente a la función administrativa, unas veces por enfermedad u otras razones particulares, otras porque se producen interrupciones debidas a las variaciones en la «carga de trabajo».

Para medir el trabajo realmente prestado se procede:

- midiendo la «carga de trabajo»,
- midiendo el tiempo de trabajo.

Cuando se trata de un trabajo uniforme, el mejor procedimiento es el primero; si no es un trabajo que pueda ser medido, puede utilizarse la medición del tiempo dedicado. Estos datos pueden servir de base para una distribución de los costes por unidades de trabajo o de tiempo.

V. LA MEDICIÓN DEL TRABAJO

Para hacer posible la medición del trabajo es necesario clasificar los distintos tipos de tareas que pueden realizarse en la Administración. Pueden seguirse diversos criterios:

- Determinación de clases de trabajos semejantes: expedición de permisos, licencias, etc.
- División del trabajo en diversos procesos, y éstos en fases independientes.
- Clasificación de funciones, actividades y operaciones.

El procedimiento para la medición del trabajo puede consistir en:

- determinar los trabajos que pueden ser medidos,
- clasificar los trabajos medibles por actividades y por operaciones.
- definir la unidad de medida de las operaciones.

La unidad de medida debe ser uniforme, simple, definida en términos usados comúnmente, debe prestarse a utilización de métodos contables y estadísticos, debe ser referida a un período de tiempo breve (v. gr., un día o una semana), debe proporcionar datos que puedan ser comparados con sectores afines de la Administración o con tiempos *standard*.

Para actividades de difícil medida pueden adoptarse unidades que relacionan el tiempo con el empleado: horas-hombre, días-hombre, etc.

La elección de la unidad de tiempo debe hacerse según la naturaleza del trabajo; en general, la unidad «hora-hombre» es de gran utilidad.

Para facilitar la tarea de medición del trabajo es conveniente que las funciones que se realizan en cada sector de la Administración estén bien clasificadas y definidas en un «Código de funciones»; este código proporciona una base esencial para la elaboración del presupuesto funcional y para el cálculo de los costes.

Tanto para la medida de la «carga de trabajo» como para la medida del tiempo trabajado, existen métodos eficaces que facilitan esta tarea.

Conocida la cantidad de trabajo y el tiempo que ha sido necesario, expresado en horas-hombre, podemos obtener el coste unitario de mano de obra directa.

Los datos sobre rendimiento pueden expresarse por:

- actividades,
- unidades orgánicas,
- objeto del trabajo.

VI. EL PRESUPUESTO FUNCIONAL

El presupuesto de gastos del Estado realiza una función esencial, que es la de control preventivo de los gastos públicos, poniendo límites cuantitativos y cualitativos a la actuación de la Administración pública.

Esta función originaria ha sido ampliada extraordinariamente porque el presupuesto del Estado es un instrumento de acción efficacísima en la economía general del país. El presupuesto tiene funciones financieras, jurídicas y contables.

Debido a la escasez de medios disponibles, la Administración ha de estudiar debidamente sus programas de actuación, dedicando a cada uno los medios financieros necesarios; de ahí que el estudio del presupuesto deba estar vinculado con la planificación de la actuación administrativa.

Para la especificación de los gastos previstos se siguen distintos sistemas presupuestarios:

- clasificación por unidades administrativas,
- clasificación contable (por periodicidad, efectos, naturaleza del objeto, etcétera.),
- clasificación económica (gastos productivos o no productivos, cuenta de capital, etc.),
- clasificación funcional.

La clasificación funcional implica agrupamiento por sectores, programas, actividades específicas.

Las grandes divisiones responden en este sistema a los grandes fines del Estado: defensa, educación, justicia, obras públicas.

El criterio de especificación de gastos por el objeto —de material, de personal, etc.— es seguido en muchos países. En Italia, en unos casos se sigue un criterio objetivo y otros un criterio funcional.

El presupuesto funcional fué formulado por primera vez en los Estados Unidos de América en 1949, de acuerdo con un informe de la Comisión Hoover.

Tiene evidentes ventajas sobre el sistema tradicional y vincula de manera efectiva la previsión de gastos a la programación de la actuación del Estado, permitiendo un eficaz control, no solamente garantizando que el Gobierno no gasta más ni en otra cosa distinta, sino también valorando el resultado obtenido. Permite así realizar un control más eficaz de los costes.

La adopción del sistema de presupuesto funcional va acompañada de las siguientes medidas:

- introducción de la programación del trabajo y de la actividad,
- adopción de sistemas de medición de la «carga de trabajo» y del tiempo de trabajo,
- establecimiento de un sistema de contabilidad de costes,
- establecimiento de un sistema de relación entre actividad y rendimiento,
- revisiones jurídicas de los procedimientos y sistemas.

VII. APLICACIONES DEL CONTROL DE COSTES Y DEL PRESUPUESTO FUNCIONAL

Después de la segunda guerra mundial se han hecho diversos intentos para establecer el presupuesto funcional en diversos países. Las realizaciones más importantes son las de Estados Unidos y Francia.

1. Estados Unidos de América

En 1949, como consecuencia del informe de la Comisión Hoover, se adoptó el sistema funcional en el Presupuesto Federal.

El presupuesto que ha de ser aprobado por el Congreso está dividido en secciones; cada sección es desarrollada de dos formas: por el «objeto» y por la «actividad». Es decir, por el sistema tradicional y por el sistema funcional.

Las secciones que se refieren a sectores de la Administración del tipo de la Dirección General se desarrollan en primer lugar detallando los gastos previstos para personal, dietas, suministros, etc.; en segundo lugar, se detalla la misma sección por funciones o programas.

Cada sección va acompañada de una exposición explicativa de cada uno de los gastos previstos y del sistema seguido para su determinación.

El cálculo de los costes en los Estados Unidos se hace en forma extracontable por cada organismo en particular. Los criterios de cálculo son uniformes y están detallados en los manuales de contabilidad que existen en todas las oficinas de la Administración.

2. Francia

Para afrontar el problema de los costes de la Administración pública se creó en Francia, por Decreto de 9 de agosto de 1946, el «Comité Central de Encuesta sobre el Coste y Rendimiento de los Servicios Públicos», dependiente de la Presidencia del Consejo de Ministros.

Consecuencia de las propuestas del Comité, el Decreto de 22 de abril de 1953 estableció las reglas generales que habian de regir el cálculo de los costes, y en 1955 la Dirección del Presupuesto envió a los diversos Ministerios una circular que trata del método a seguir y de la conveniencia de utilizarlo en la formación del presupuesto del siguiente ejercicio.

En 1956 se dictaron las normas que rigen la preparación del presupuesto, estableciendo la obligación de incluir en el proyecto de presupuesto una exposición de los costes totales de los servicios. El presupuesto de 1958 ya incluyó datos sobre los costes de algunos servicios y adoptó una estructura funcional.

3. Italia

En Italia, el problema de los costes en la Administración pública, fué abordado parcialmente por esfuerzos aislados de algunos especialistas.

Se ha realizado un estudio muy completo sobre los costes de la Administración tributaria en el Instituto de Estudios Económicos; en la Administración de Correos se ha estudiado un plan para el estudio de los costes de estos servicios; se han realizado cálculos para determinar los costes unitarios de la enseñanza, de los penados, etc.

En 1955 se reunió en Milán el II Congreso de Técnica de Organización, que tuvo como objeto el estudio de los costes en la actividad administrativa. En 1956 el Comité Nacional de Productividad organizó un curso sobre «modernas técnicas de control económico para la eficiencia de la Administración pública».

En febrero de 1958, por Decreto del Ministro del Tesoro, se creó una «Comisión para el estudio de los costes de los servicios públicos» con la misión de que estudie y proponga métodos de cálculo y análisis de los costes. Es una tarea difícil y llena de obstáculos, pero de una absoluta necesidad.—J. ALFARO.