

# **El Método ABC (Activity Based Costing) como Modelo de Apuramiento de los Costes en los Municipios Portugueses.**

**Maria José Fernandes**

**Susana Jorge**

## **Resumo:**

*En los últimos años, las cuestiones relacionadas con la contabilidad pública en la administración local han sido objeto de gran reflexión y análisis en diversos países de la Unión Europea. En Portugal, esta cuestión ha sido tratada e debatida en diversas vertientes. Se inició con la Reforma de la Administración Financiera del Estado (RAFE) iniciada en 1990, que enfrenta, indiscutiblemente, un largo precurso hasta que ve alcanzados los objetivos formulados: la creación de condiciones para la integración consistente de la contabilidad de presupuesto, patrimonial y de costes, en una contabilidad pública moderna, que constituya un instrumento de apoyo para la gestión de autarquías locales. El POCAL - Plan Oficial de Cuentas de las Autarquías Locales, es ya una realidad que revolucionó la contabilidad local. De los tres sistemas previstos, Presupuestario, Patrimonial e de Coste, daremos más relevo a la Contabilidad de Costes, ya que somos de la opinión que este es el sistema que menos atención ha recibido hasta la fecha e que está menos implantado en los municipios debido a sus dificultades. Como refiere el POCAL '(...) la Contabilidad de Costes constituye también un importante instrumento de gestión financiera, por lo que se fija un conjunto de procedimientos contabilísticos obligatorios para el apuramiento de costes por funciones y para la determinación de costes subyacentes a la fijación de las tarifas y precios'. Sin embargo, no podemos dejar de considerar la contabilidad de costes en la administración local como un sistema nuevo, y como tal, de difícil y lenta implementación, principalmente si atendemos a la especificidad de los servicios y productos prestados por este tipo de organizaciones. Así, nos proponemos presentar un modelo de organización de la contabilidad de costes, con base en el sistema ABC, así como la sugestión de un Plan de cuentas.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Gestão de Custos no Setor Governamental*

## **El Método ABC (*Activity Based Costing*) como Modelo de Apuramiento de los Costes en los Municipios Portugueses**

**Maria José Fernandes** (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave Escola Superior de Gestão – Portugal) [mjfernandes@ipca.pt](mailto:mjfernandes@ipca.pt)

**Susana Jorge** (Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra – Coimbra) [susjor@fe.uc.pt](mailto:susjor@fe.uc.pt)

### **Resumen**

*En los últimos años, las cuestiones relacionadas con la contabilidad pública en la administración local han sido objeto de gran reflexión y análisis en diversos países de la Unión Europea. En Portugal, esta cuestión ha sido tratada e debatida en diversas vertientes. Se inició con la Reforma de la Administración Financiera del Estado (RAFE) iniciada en 1990, que enfrenta, indiscutiblemente, un largo precurso hasta que ve alcanzados los objetivos formulados: la creación de condiciones para la integración consistente de la contabilidad de presupuesto, patrimonial y de costes, en una contabilidad pública moderna, que constituya un instrumento de apoyo para la gestión de autarquías locales. El POCAL - Plan Oficial de Cuentas de las Autarquías Locales, es ya una realidad que revolucionó la contabilidad local. De los tres sistemas previstos, Presupuestario, Patrimonial e de Coste, daremos más relevo a la Contabilidad de Costes, ya que somos de la opinión que este es el sistema que menos atención ha recibido hasta la fecha e que está menos implantado en los municipios debido a sus dificultades. Como refiere el POCAL "(...) la Contabilidad de Costes constituye también un importante instrumento de gestión financiera, por lo que se fija un conjunto de procedimientos contabilísticos obligatorios para el apuramiento de costes por funciones y para la determinación de costes subyacentes a la fijación de las tarifas y precios". Sin embargo, no podemos dejar de considerar la contabilidad de costes en la administración local como un sistema nuevo, y como tal, de difícil y lenta implementación, principalmente si atendemos a la especificidad de los servicios y productos prestados por este tipo de organizaciones. Así, nos proponemos presentar un modelo de organización de la contabilidad de costes, con base en el sistema ABC, así como la sugestión de un Plan de cuentas.*

*Area Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental*

### **1.- Situación de la Contabilidad en la Administración Local**

La Administración Local dispone de legislación propia relativamente a la contabilidad. La Ley de las Finanzas Locales (Ley 1/87) determina en su artículo 23º nº 1 que "(...) la contabilidad de las Autarquías Locales tienen como finalidad la uniformidad, normalidad y simplicidad de modo a constituir un instrumento de gestión económico-financiero y permitir apreciar y juzgar la ejecución presupuestaria y patrimonial".

Las autarquías, siendo organismos con independencia presupuestaria, se caracterizan por el hecho de que su actividad presupuestaria se efectúa al margen del Presupuesto General del Estado, además de poseer procesos propios para su elaboración y aprobación, que son aprobados por Ley.

Actualmente, la contabilidad de la Administración Local se caracteriza por ser una contabilidad de caja, cuyo método de registro es el método de registro unigráfico o de partida simple, en donde cada hecho patrimonial da origen apenas a un registro. La contabilidad presupuestaria registra toda la información en lo que respecta a los recibimientos y pagos, por lo que informa sobre las variaciones anuales monetarias, relevando para otro Plan la información relativa a la situación económica y financiera de la autarquía. Así, cuando hablamos de la gestión en la Administración Local, nos referimos únicamente a la gestión presupuestaria de caja.

El Decreto Ley n°232/97 del 3 de Septiembre, que aprueba el primer Plan Oficial de Contabilidad Pública (POCP), representa indudablemente un marco de cambio en la Contabilidad Pública.

Como señala el preámbulo del referido diploma, el POCP asume un significado histórico, ya que al encuadrarse en la reforma en curso de la administración financiera del Estado, constituye un instrumento indispensable para dotar al estado de un sistema de cuentas adecuado para las necesidades de una Administración Pública moderna.

A pesar de que el Plan de Cuentas aprobado se aplica a todos los organismos de la Administración Central, Regional y Local, el artículo 5° n°2 refiere que " en lo que respecta a las Autarquías Locales, las normas y las adaptaciones del Plan Oficial serán establecidas mediante Decreto-Ley".

Se aguarda en todo momento la publicación de POCAL - Plan Oficial de Cuentas de las Autarquías Locales, el cual se encuentra ya, en la fecha, aprobado por el Consejo de Ministros. El POCAL prevé la existencia de tres sistemas de contabilidad: la Contabilidad Presupuestaria, la Contabilidad Patrimonial y la Contabilidad de Costes. En lo que respecta a la Contabilidad Presupuestaria (único sistema obligatoria hasta el momento) se verifican algunas alteraciones al modelo existente, reservándose para tal efecto la clase 0 del plan de cuentas propuesto. La Contabilidad Patrimonial representará un sistema nuevo en las autarquías, siendo este sistema las cuentas de la clase 1 al 8 del plan de cuentas. La Contabilidad de Costes también está prevista en el diploma, mas, al contrario de lo que normalmente acontece, no está definida una clase para este sistema, apenas son representados algunos mapas contabilísticos que permiten apurar los costes de los servicios y productos, el apuramiento de los costes indirectos, el apuramiento de los costes directos de la función, etc. Al contrario de otros planes de cuentas, no está prevista clase para la contabilidad de costes, donde normalmente está reservada a la clase 9 de este sistema.

Los tres sistemas contabilísticos son fundamentales para la gestión de los organismos de las Autarquías Locales, como ya refiere Montesinos Julve y Germán Moratal (1991) que advierten que el modelo de contabilidad local debe contener instrumentos de análisis tan completa cuanto posible de su patrimonio y de su evolución, debiendo los principios, reglas y procedimientos contabilísticos ser organizados de modo a que la contabilidad de las autarquías locales ejecute los siguientes fines:

- 1.- Proporcionar la elaboración del Balance de las entidades revelando la composición y valor del patrimonio, así como su evolución;
- 2.- Determinar la ejecución analíticos señalando el coste y los beneficios de los servicios;
- 3.- Registrar la ejecución del Presupuesto y determinar los resultados presupuestarios;
- 4.- Proporcionar la información necesaria para la elaboración de las cuentas finales del ejercicio y de los documentos que deban remitirse al Tribunal de Cuentas;

- 5.- Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financiera por parte del Ministerio de Hacienda.
- 6.- Fornecer la información necesaria para la preparación y elaboración de las cuentas económicas del sector público;
- 7.- Prestar la información económica-financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, sea de naturaleza política o de gestión;
- 8.- Posibilitar el ejercicio de los controles de la legalidad, financiera y de eficacia;
- 9.- Posibilitar el inventario y el control de lo inmovilizado corpóreo, incorpóreo y financiero, el control de la deuda y el acompañamiento individualizado de la situación

En este trabajo nos proponemos presentar un modelo de Contabilidad de Costes con base en el método ABC - Activity Based Costing- , que permita, entre otros aspectos, cumplir los objetivos definidos para la Contabilidad de Costes en los municipios.

## **2.- La Contabilidad de Costes en Entidades Locales**

### **2.1.- Modelos e Objetivos de Contabilidad de Costes**

La Contabilidad de coste se desarrolló en el período post-industrial, ya que la evolución de los sistemas de producción, procesos de fabricación y competencia obligó a las empresas industriales a conocer con más exactitud los costes de sus productos y servicios, a fin de obtener información pertinente para el control y tomada de decisión. Así, en varios países, paralelamente a la Contabilidad Patrimonial nació la Contabilidad de Costes o Contabilidad interna. Para Mallo (1991), la Contabilidad de Costes es una parte de la contabilidad y tiene por objeto la captación, medición, registro, valorización y control de la circulación interna de los valores de la empresa, visando la transmisión de la información sobre la producción, formación interna de los precios de coste y sobre la política de precios y ventas, análisis de los resultados a través del confronto con la información transmitida por el mercado de factores y productos. Para este autor, la Contabilidad de Costes fue fuente de desarrollo para nuevas formas de información y control, nombradamente:

- Control presupuestario
- Control de gestión
- Control de objetivos

Actualmente, son diversas las designaciones por las cuales este sistema de información se conoce. Así, la denominación de Contabilidad de Costes, Contabilidad Analítica e Contabilidad de Gestión, son muchas veces utilizados como sinónimos, aunque en nuestra opinión tengan significados bien diferentes. Los países con planes oficiales de contabilidad obligatorios generalmente definen los objetivos de la Contabilidad de Costes y destacan en el plano de cuentas una clase para la Contabilidad Analítica (clase 9). Sin embargo, estas definiciones difieren de país a país. Es innegable la importancia de la existencia de contabilidad interna en las empresas/instituciones. Los objetivos de la misma son innúmeros, pudiendo ser resumidos en (Norberto; 1998):

- Elaboración de información sobre el proceso de formación de costes, tanto los correspondientes a las actividades internas como a los de los servicios prestados al exterior y a los de la inversiones realizadas;
- Elaboración de información para el análisis y control de gestión, con indicadores de eficacia relativos al alcance de los objetivos planeados y eficacia en la utilización de recursos.

Para Dopico (1994) la finalidad de la Contabilidad de Costes es proporcionar a la administración información relativa a los costes de producción o venta de productos y servicios, así como informar de las funciones específicas de un proceso de forma a que se obtenga la máxima eficacia de este último. El objetivo fundamental se centra en el análisis interno de la empresa, buscando la minimización de costes. Su actuación se asienta en tres objetivos básicos:

- 1.- Un objetivo de evolución: Conocimiento de los diferentes costes de unidad económica y evaluación de sus elementos económicos;
- 2.- Un objetivo de análisis: Suministrando un marco de referencia;
- 3.- Un objetivo de soporte de decisiones: Estableciendo previsiones, constatando relaciones y forneciendo una base numérica para la explicación de los desvíos.

A modo de conclusión podemos referir que la Contabilidad de Costes se centra en el conocimiento de la producción e interpretación de la información contabilística y estadística con el objetivo de ayudar a los órganos directivos en sus decisiones. Relativamente a la contabilidad analítica en los organismos públicos que dirigen proyectos <sup>1</sup>, concordamos con Carvalho (1994) cuando define a la Contabilidad de Coste como el sistema contabilístico que tiene como objetivo el control presupuestario de los proyectos con una o varias fuentes de financiamiento de los departamentos y , análisis en pormenor de los gastos e ingresos y posterior cálculo y análisis de coste de cada proyecto.

Relativamente a la Administración Local, nuevas necesidades y mayores exigencias internas y externas motivaron la necesidad de análisis y determinación de los costes y rendimientos de los servicios públicos locales con el objetivo de facultar a sus respectivos responsables información fiable e inmediata, para una eficaz y rápida tomada de decisión.

Así, Norberto (1990) define algunos puntos en los que este análisis es necesario:

- Realizar la atribución de los recursos de la entidad a las diversas actividades, aumentando la perspectiva presupuestaria;
- Servir de base en la determinación del precio de venta de las tarifas;
- Efectuar el análisis económico de las condiciones internas sobre los siguientes aspectos:
  - Analizar los costes por naturaleza y evolución;
  - Comparar estos costes con los preestablecidos, analizando las causas de los desvíos;
  - Calcular la actividad realizada y su evolución
  - Comparar la actividad desarrollada con las normas preestablecidas;

---

<sup>1</sup> Considerándose proyectos, la prestación de servicios, un producto o un bien

- Obtener la prestación de servicios internos por los Centros de apoyo del propio organismo, al coste de producción;
- Determinar el coste de cada tipo de actividad (tasas de imputación) preestablecidos y comparar con valores reales;
- Determinar los costes de los productos o servicios standard (otro tipo)
- Servir de base de comparación entre los productos y servicios realizados internamente, con los precios practicados por el mercado, en el caso de existir;
- Facilitar una base de valorización de los activos producidos por la propia entidad.

Sin embargo, la determinación del coste de un servicio o producto en el sector público no es tan objetiva como en las empresas privadas. La valorización de los servicios públicos es, sin duda alguna, difícil de determinar, pues los servicios prestados a los ciudadanos son indivisibles, y su busca no es individualizada, lo que contribuye para que la determinación exacta del coste sea difícil, sino imposible.

## **2.2- La Contabilidad de Costes en los diferentes tipos de organizaciones : Entidades con fines lucrativos y Entidades sin fines lucrativos**

Una de las diferencias entre las Entidades con fines lucrativos y las Entidades públicas sin fines lucrativos es la de que las primeras tienen como principal objetivo la obtención del lucro, y las segundas tienen como principal objetivo la prestación de servicios a la comunidad. Efectivamente, como defiende Sánchez (1990), es difícil calcular el lucro generado por entidades sin fines lucrativos y éste no podrá ser un elemento objetivo para determinar si el organismo alcanza sus objetivos.

Relativamente a las diferencias entre las empresas privada y las instituciones pública, Cannan (1995) establece esas diferencias, contemplando aspectos relacionados con el sistema organizativo utilizado, las características del producto ofrecido y el mercado donde actúan. Estas diferencias se basan en el análisis de cuatro criterios: criterio de responsabilidad, criterio de lucro, criterio de mercado, criterio de medida y valorización de los costes.

### a) Criterio de responsabilidad:

- No determinación de Responsabilidad en línea directa;
- Dos o más jerarquías de gestores;
- Responsabilidad conjunta.

### b) Criterio de Lucro:

- Intangibilidad del beneficio;
- Ausencia de incentivos;
- Carácter voluntario.

### c) Criterio de mercado:

- Busca más generalizada y abarcadora.

### d) Criterio de medida y naturaleza de los costes:

- Diferencias fundamentales en lo que respecta al control.

Henke (1998) delimita las organizaciones con base en algunas características diferenciadas, nombradamente : la propiedad, ámbito de actuación, objetivo de lucro. Hace distinción entre entidades lucrativas puras, casi lucrativas, casi no lucrativas y no lucrativas puras.

### **Lucrativas Puras:**

**Propiedad:** El capital de las sociedades mercantiles está constituido por la participación de los socios en la empresa (sociedades anónimas, sociedades en comandita...) . En estos casos, los derechos de propiedad pueden ser transferidos.

**Objetivos de lucro:** Uno de los objetivos de las empresas es la obtención de lucro para, por un lado repartir a los socios a través de dividendos y por otro para enriquecer a la sociedad.

**Ámbito de actuación:** El ámbito de actuación es el mercado en general.

### **Casi lucrativas:**

Como ejemplo de este tipo de entidad tenemos las cooperativas, los clubes privados. Sus principales características son:

**Propiedad:** Existen derechos de propiedad y los miembros satisfacen las cuotas de participación, que pueden también ser transferidas.

**Objetivo de lucro:** No tienen por objetivo el beneficio financiero de los socios, sino que su objetivo es satisfacer y beneficiarlos a través de los servicios gratuitos o al menor coste.

**Ámbito de actuación:** El ámbito de actuación es la prestación de servicios a los socios.

### **Casi no lucrativas :**

Sus actividades son semejantes a las que se desarrollan en las entidades lucrativas, diferenciándose de su forma organizativa. Son por ejemplo: escuelas, universidades, hospitales, etc.

**Propiedad:** Su patrimonio está constituido por subsidios, donaciones, etc. y no recuperables por parte de los donantes.

**Objetivo de lucro:** No existe objetivo de obtención de lucro, ni por parte de los donantes, que no reciben cualquier remuneración, ni por parte de la entidad prestadora del servicio.

**Ámbito de actuación:** Es lo que resulta de sus objetivos, que podrá ser o bien el mercado o bien los propios beneficiarios.

### **No lucrativas puras :**

En esta categoría están incluidos los organismos públicos y entidades privadas sin fines lucrativos.

**Propiedad:** El patrimonio proviene de donaciones

**Objetivo de lucro:** Estas entidades no tienen por objetivo el lucro

**Ámbito de actuación:** El ámbito de actuación está definido a partir de las necesidades de los utilizadores de los servicios y consiste en la prestación de servicios a los mismos.

Encuadramos los municipios en análisis en este trabajo, en las organizaciones **casi no lucrativas**, pues a pesar de que no tienen como principal objetivo la obtención de lucro deben generar ingresos suficientes para la cobertura de los costes con las actividades a desarrollar, esto es, deben autofinanciarse en gran parte con base a los servicios prestados.

Sin embargo la dificultad en la medición de los resultados de este tipo de entidades, éstos deben ser, cuando posible, cuantificados, siendo para tal efecto necesario la utilización de instrumentos adecuados que puedan analizar la verdadera actuación de la organización.

### **2.-3.- Medidas de eficiencia, eficacia y economía en las Entidades de la Administración Local**

Uno de los problemas inherentes al proceso de evaluación y control en las entidades públicas casi no lucrativas es la medida de eficacia, eficiencia y economía, motivada por las características específicas de sus objetivos. Sin embargo, esta dificultad no debe ser un obstáculo en la definición de un conjunto de procedimientos que apoyen a la gestión de forma racional en este tipo de instituciones.

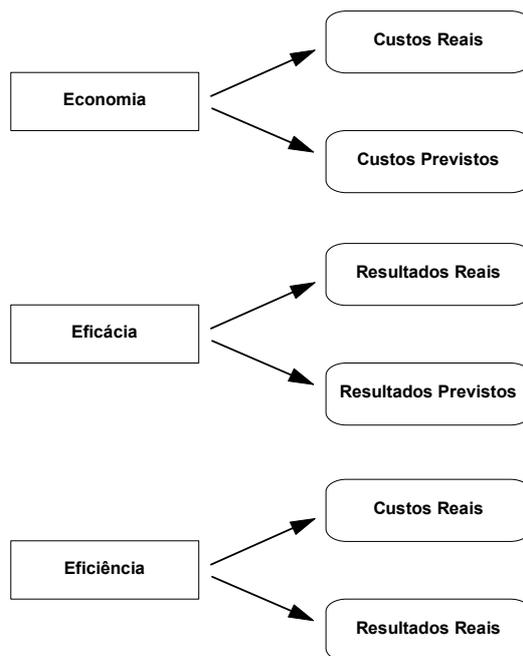
Para la evaluación de los resultados y consecuente análisis de gestión desarrollada en este tipo de entidades, tres conceptos son fundamentales: **eficiencia, eficacia y economía**.

Eficiencia, define la relación entre las salidas (outputs) de un servicio o actividad y el volumen o valor de los inputs consumidos para la producción de esos outputs. Los indicadores de eficiencia demuestran si es adecuada la relación entre los servicios prestados y los recursos utilizados.

Eficacia, se refiere a la relación entre los outputs y los objetivos de la organización. Los indicadores de eficacia miden el grado con que fueron alcanzados los objetivos previstos.

Economía, se refiere únicamente a los inputs y manifiesta si fueron minimizados los costes de los inputs en el desarrollo de una actividad.

Sansegundo (1991), define los tres conceptos con base en las actividades realizadas por la entidad y entiende por economía aquella operación que consume los recursos necesarios en calidad y cantidad al menor coste posible; eficiencia, los recursos aplicados en las actividades o servicios, obteniéndose el nivel máximo de bienes o servicios; eficacia, los resultados obtenidos correspondientes a los esperados.



Elaboración propia, extraído de Sansegundo (1991)

La necesidad de contar con información complementaria más allá de la fornecida por la contabilidad, surgió en los Estados Unidos a través del *Government Accounting Standards (GASB)* <sup>2</sup>, alertando para la necesidad de las diversas entidades que componen la Administración del Estado incluir en sus memorias financieras periódicos, información bajo la forma de indicadores.

GASB aconseja a que las memorias financieras periódicos se completen con medidas de economía, eficiencia y eficacia, desagregando la información tanto cuanto posible y comparando los resultados normales con los menos normales. Para GASB, la utilización de indicadores ayudará a la toma de decisión sobre programas y políticas públicas, facilitando la discusión de los resultados de los diversos programas.

Sobre este punto, Duquete & Stone (1998) defienden que los indicadores del sector público pueden clasificarse con base en los diferentes componentes del resultado, distinguiendo entre indicadores de inputs, outputs, resultados, impacto y significancia.

- 1.- Los indicadores de inputs informan acerca de los recursos utilizados por un Centro o producto. Pueden expresarse a través de unidades de volumen o cantidad, tales como : horas\*hombre utilizadas, horas de utilización de equipamiento, etc.
- 2.- Los indicadores de output hacen referencia a la cantidad de bienes y/o servicios generados por la entidad y son generalmente medidos en volumen o en unidades económicas.
- 3.- Los indicadores de resultado informan acerca de los resultados alcanzados y se expresan cuantitativamente en términos de calidad y grado de satisfacción de los beneficiarios del servicio.

<sup>2</sup> Government Accountig Stardard Board; Service Efforts and Accomplishment Reposting: It's time has com an overview". Norwalk, Connecticut.

4.- Los indicadores de impacto permiten conocer la repercusión de los resultados de un programa o actividad tanto a nivel interno como a nivel externo.

5.- Los indicadores de significancia evidencian datos sobre el comportamiento de los resultados en el tiempo .

Buttery y Simpson (1989) son de la opinión que debido a la dificultad de medir la calidad de algunos servicios prestados, se evalúen más procedimientos y procesos que resultados. Algunas de las variables y métodos a utilizar en la obtención de información sobre la eficacia, eficiencia y economía son recogidas a través de :

Medida de costes: parece obvio que el primer paso para controlar la eficiencia y la economía de los recursos es disponer de un adecuado sistema de contabilidad de costes.

Medida de los factores que afectan a la eficiencia, eficacia y economía: A pesar de que los sistemas contabilísticos permiten detectar los factores de naturaleza interna, es necesario conocer qué otros factores, generalmente, factores externos, afectan a las medidas anteriormente presentadas.

Medida de ejecución: Serán las relacionadas con la ejecución de las actividades en la organización.

Medida de actividad: Informan sobre determinados acontecimientos relacionados con la programación de medios efectuada.

Medida de resultado: Una vez realizadas las actividades para la obtención de los objetivos previstos, el contraste de los resultados, a través de los indicadores permitirá la evaluación y control de los puntos fuertes y débiles de la entidad.

Control de fraude: Como medida adicional a las medidas de eficacia, eficiencia y economía.

Medida de satisfacción de los utilizadores del servicio: Parámetros relacionados con la calidad del mismo. Las técnicas utilizadas son generalmente los cuestionarios.

Medida comparativas: Estas medidas tratan de determinar las diferencias entre entidades similares relativamente a los métodos operativos utilizados, objetivos, etc. Incluyen también la comparación entre los valores previstos de una área en particular o de una entidad en general.

Así, a modo de conclusión, presentamos algunos aspectos que dificultan el cumplimiento del control de eficacia, eficiencia y economía en las organizaciones sin fines lucrativos, concretamente en la Autarquías Locales:

- 1.- Prosecución de objetivos de carácter social y ausencia de beneficio económico;
- 2.- Falta de consenso en la definición y establecimiento de objetivos;
- 3.- Falta de identificación de los objetivos individuales con los objetivos generales de la organización;
- 4.- Decisiones políticas que bloquean la prosecución de los resultados de forma eficiente y económica;
- 5.- Sistemas contabilísticos inadecuados;
- 6.- Excesiva rigidez normativa y burocrática.

### 3.- El modelo de Contabilidad de Costes propuesto

#### 3.1.- El modelo orgánico como modelo de apuramiento de costes

La creación de un modelo de Contabilidad de Costes implica necesariamente en primer lugar la definición de los objetivos pretendidos, qué información queremos obtener, cuál es la metodología a seguir para el correcto apuramiento de los costes. Así, en una primera fase, se define el sistema de costes a utilizar (en este trabajo suponemos la utilización del modelo de costes completo) y seguidamente el modelo para el apuramiento de los costes de los productos/servicios. Sobre esta materia abordaremos dos modelos fundamentales: el modelo orgánico y el modelo inorgánico.

Los modelos inorgánicos<sup>3</sup> relacionan directamente los inputs con los outputs, a través de las reglas y mediciones precisas o aproximadas, de tal forma que el total de los inputs de un período es totalmente imputado a los outputs generados. Un sistema de apuramiento de costes es inorgánico cuando no tiene en cuenta la estructura orgánica de la empresa.

Los modelos de costes orgánicos tienen en cuenta la estructura orgánica de la institución, los procesos que ésta realiza con el objetivo de medir de forma exacta el coste de los productos producidos y vendidos, así como el desempeño de los responsables de la empresa.

El proceso de cálculo de los costes de los productos/servicios en un modelo de costes completos orgánico se realiza en tres fases secuenciales y totalmente diferenciadas:

- 1.- Clasificación de los costes
- 2.- Localización de los costes
- 3.- Coste de los productos.

En la fase de clasificación de los costes, se procede a la clasificación de todos los costes que intervienen en el proceso productivo atendiendo a la naturaleza de los factores que los determinan. En la fase de localización de costes, se intenta encontrar una relación de causalidad para la imputación de los costes indirectos industriales que por su naturaleza no tienen relación directa con los productos, la localización de los costes tiene en cuenta la estructura orgánica de la empresa y pueden ser lugares, secciones o Centro de Responsabilidad. La tercera fase se refiere a la imputación de los costes a los productos.



Figura 1 - Adaptado de Mallo, 1994

En la figura 1 las etapas presentadas por «I» se refieren al modelo orgánico ya que tienen en cuenta la estructura organizativa de la empresa. Las etapas representadas por «II» se refieren al modelo inorgánico, ya que no tienen en cuenta la estructura orgánica de la institución.

Debido a las características de las Autarquías Locales, ya anteriormente referidas, y a la necesidad de control en las diversas etapas de formación de los costes, defendemos la utilización del modelo orgánico por la Contabilidad de Costes a implementar.

<sup>3</sup> más utilizados por los americanos

### 3.2.- El Sistema de Costes ABC

El ABC surge como respuesta a las necesidades de información correcta y atempadamente, sentidas en las empresas, así como cuestiona los sistemas de costeo hasta la época utilizados. En una primera fase, el ABC tiene como escenario las empresas industriales, donde como sabemos, nació la Contabilidad de Costes. Sin embargo, temprano se extendió a las empresas prestadoras de servicios, y en nuestra opinión representa el método más válido de costeo a utilizar en las organizaciones casi no lucrativas.

El modelo ABC es un sistema de costes directos que puede ser utilizado con variables reales o patrones, que calcula y determina los costes de producción y comercialización de los productos y servicios tanto en una perspectiva de corto como de largo plazo.. Además, permite información relevante sobre la gestión de costes con el objetivo de encontrar una mejor adecuación de la empresa y de su mercado. Como metodología , analiza la formación de la cadena de valor a través de la especificación y agrupamiento de las actividades, cuyos costes asociados son transportados para los productos y servicios en función de la relación causal de transformación económica por los inductores de costes adecuados.

El sistema de costes ABC se fundamenta en tres premisas básicas:

- 1.- Los productos requieren actividades
- 2.- Las actividades consumen recursos
- 3.- Los recursos cuestan dinero

Para Cooper e Kaplan (1991), el ABC revela la relación entre el performance de las actividades y el pedido/busca que esas actividades hacen de los recursos de la empresa, hecho que da al gestor la idea clara de como los productos o lotes generan lucro y consumen recursos



**Fig.3** Elaboración propia

El ABC parte de la premisa de que las diversas actividades desarrolladas en la institución generan costes (consumen recursos), y que los diversos productos/servicios consumen esas actividades. En la operación del ABC se busca establecer la relación entre las actividades y productos utilizando el concepto de "Cost drivers"<sup>4</sup> o inductores de costes. Se apura el coste de las diversas actividades que serán distribuidos por los productos a través de los inductores de costes.

El análisis de costes basado en las actividades se puede sistematizar en tres fases distintas:

En una primera fase, el análisis determina la estructura de las actividades existentes en la organización, dibujando de cierto modo las unidades de Responsabilidad, la contribución individual en la realización de las actividades y los procesos a través de los cuales se obtienen

<sup>4</sup>También designados con direccionadores de costes, generadores de coste

los productos y servicios, incluyendo un análisis detallado de las actividades con el objetivo de determinar sus características. En primer lugar serán identificados los inputs y outputs de la actividad, y posteriormente la vinculación de cada actividad con un proceso, explicitándose los recursos que se consumen y las tareas que la componen.

Una segunda fase implicará la definición de las líneas maestras del modelo: esta fase requiere la atribución de los costes a las actividades y procesos que los consumieron. Tal hecho permite identificar las actividades sin valor acrecentado, distinguiendo claramente de las que contribuyen significativamente para la realización de los objetivos.

En la tercera fase se modela y se sistematizan los costes del proceso de forma detallada, efectuándose un análisis de varios escenarios alternativos de producción que se pueden encontrar en la Institución. Esta fase puede servir de apoyo a previsiones de costes e incluso de apoyo en la toma de decisiones a un nivel operativo.

Concluyendo, los costes son consecuencia de la realización de determinadas actividades, que a su vez son las causas de la producción de los productos o servicios que presta a la Institución. Pasamos, así, de gestión de costes a gestión de actividades.

### **3.3.- Metodología de base en el cumplimiento del ABC**

En virtud de utilizar el modelo de coste por el apuramiento de coste de los productos y servicios, su apuramiento final deberá integrar varias fases de acumulación de costes. Así, a continuación describiremos las etapas que consideramos necesarias para el apuramiento de coste de los productos y servicios, utilizando el sistema ABC.

#### **1ª Etapa - Definición de los Centro de Responsabilidad y de las Actividades**

Las Instituciones de la Administración local poseen varios departamentos: unos productivos (carpintería, obras, saneamiento etc,...) departamentos de apoyo y comunes (topografía, dibujo, oficinas, etc...) y el departamento Administrativo y financiero (incluye la parte comercial, el personal existente, contabilidad, etc.) .

Los departamentos productivos tienen como objetivo principal la producción de bienes y la prestación de servicios. Por su parte, los departamentos de apoyo y comunes tienen como objetivo la prestación de servicios a los restantes departamentos. El departamento Administrativo y Financiero tiene por función servir tanto a los departamentos productivos como a los departamentos de apoyo y comunes.

Consideraremos Centro de Responsabilidad<sup>5</sup> , los diversos departamentos existentes en los servicios y cuya característica principal será tener un responsable (que responde ante el consejo de administración) y un presupuesto <sup>6</sup>, correspondiendo a una parte del presupuesto global.

---

<sup>5</sup> dentro de cada centro de responsabilidad se pueden definir varios centros de costes, dependerá de los objetivos pretendidos con la implementación del ABC. Cuanto más analíticas sean las necesidades mayor número de centros de coste serán creados.

<sup>6</sup> El presupuesto de las organizaciones de la Administración local es normalmente un presupuesto global, sin embargo entendemos que los centros de responsabilidad deberían tener un presupuesto propio, donde están previstos los costes directos de las actividades. Así, a pesar del teléfono ser un coste de varios centros de responsabilidad del Centro Administrativo. Así, será un coste previsto en el presupuesto del departamento Administrativo y Financiero.

En la primera etapa, cada Centro de Responsabilidad deberá definir las actividades que desarrolla internamente. Para el modelo propuesto adoptamos el concepto de actividad defendido por Taliaani (1992) en donde:

*Una actividad es un conjunto de tareas elementares realizadas por un individuo, que supone o dan lugar a un saber específico, tienen un carácter homogéneo desde el punto de vista del comportamiento firme y de ejecución, permiten obtener un output, son dirigidas para la satisfacción del cliente ya sea interno ya externo y usan una determinada cantidad de inputs.*

Este proceso contará con la elaboración de los responsables de los Centros, entrevistas al personal, etc. Al final, se obtendrá el, por un lado el mapa de todas las actividades por factor de coste; materias primas<sup>7</sup>, personal<sup>8</sup>, funcionamiento, amortizaciones, y por otro, el mapa de todas las actividades por Centro de Responsabilidad.

- Las actividades serán de dos tipos
- Actividades primarias
- Actividades secundarias

Las actividades primarias son actividades directamente identificadas con los productos/servicios. Las actividades secundarias serán actividades no directamente identificadas con los productos/servicios, o sea, las actividades que apoyan las actividades primarias en la concretización de sus objetivos.

## **2ª Etapa - Costes por Centro de responsabilidad y por actividad**

Consideramos que las actividades desarrolladas por los Centros de apoyo y comunes y Centro Administrativo y financiero son actividades secundarias, mientras que las desarrolladas por los Centro productivos son actividades primarias. Así, existirán dos reparticiones:

**La repartición primaria**, en donde los costes por factores de cada departamento son repartidos por las diversas actividades definidas previamente. Al final de esta repartición, se conocerán los costes directos de cada una de las actividades de los Centros de Responsabilidad por factor de coste, pudiendo efectuarse diversos análisis sobre las mismas: comparación de los costes de las actividades de un departamento con las de otro, analizar las causas de los desvíos, y proceder a los ajustes necesarios.

**La repartición secundaria** (repartición de un Centro para otro Centro) designada por Gonçalves da Silva (1991) como liquidaciones internas o facturaciones internas.

En la repartición secundaria existirán dos fases:

**1ª fase** - Los Costes de las actividades del departamento Administrativo y financiero son repartidas por los Centros de apoyo y comunes (actividades secundarias) y por los Centros productivos. Es de referir que existirán actividades del Centro Administrativo y financiero que no serán imputadas a los departamentos de apoyo, como por ejemplo las actividades relativas a la facturación<sup>9</sup>.

Al final de esta fase, los costes de los Centros productivos y de apoyo son constituidos por los costes directos más los costes de las actividades del Centro de Responsabilidad

---

<sup>7</sup> Las actividades desarrolladas en los Centros Administrativos y eventualmente en algunos centros de apoyo no tendrán el factor materias primas.

<sup>8</sup> El personal será referido a la mano de obra directa para las actividades ligadas a los centros productivos (primarias) y mano de obra indirecta para las actividades secundarias.

<sup>9</sup> Se presupone que este centro no factura productos/servicios.

Administrativo y Financiero (actividades indirectas), que le fueron repartidos, no estando estas actividades desarrolladas por factores de coste, sino de forma global. Por ejemplo, el Centro de Responsabilidad A conoce los costes de las actividades primarias por factor de coste, no entanto apenas conoce el coste total de las actividades secundarias que le fueron repartidas.

**2ª fase-** Los costes de las actividades de los Centro de apoyo y comunes son repartidos por los Centro productivos. Al final de esta fase los costes de los Centros productivos serán igual a la suma de sus costes directos más una parte de los costes de las actividades secundarias (administrativas y comunes) , siendo el procedimiento igual al anterior. Cada Centro productivo conoce los costes de las actividades primarias por factor más el coste de las actividades secundarias de forma global.

Es de referir que en esta fase además de repartir los costes de sus actividades deberá también repartir los costes de las actividades secundarias que le fueron repartidas en la primera fase por el Centro Administrativo y Financiero. Así, deberá ser determinada una nueva base de repartición.

Para efecto de repartición de los costes de las actividades de los Centros de Responsabilidad Administrativa, de apoyo y comunes a los Centros productivos, deberán ser determinados diversos criterios de repartición, o sea, para cada actividad se selecciona como inductor de costes aquel que mejor represente la relación entre la actividad y su coste, pudiéndose designar como unidad de obra y que se tomará como referencia para medir adecuadamente el montante de costes de cada unidad de actividad.

### **3ª Etapa - Cálculo de coste de los productos o servicios**

El coste total de las actividades de los Centros productivos son imputados a los productos en dos momentos:

- 1.- El coste de las actividades primarias será imputado por factor de coste. Por ejemplo, el coste de la materia prima de la actividad "producción de inmovilizado" será identificado directamente con la obra que la consumió, e igualmente ocurrirá con la imputación de los costes con el personal. Para otros factores, serán determinados los criterios de repartición que mejor se ajusten.
- 2.- El coste de las actividades secundarias será imputado a los productos/servicios con base en los criterios de repartición de costes defendidos. Podrán existir costes de actividades no imputados a los productos o servicios.

## **3.4.- EL Plan de Cuentas propuesto**

### **3.4.1.- Características**

Como ya dijimos, el POCAL no prevé clase alguna para la Contabilidad de Costes, apenas estipula algunos mapas presentados en sede de prestación de cuentas. Somos de la opinión que deberá ser creado un plan de cuentas con la utilización de clase 9 para ese efecto. Así, y teniendo en cuenta la metodología defendida anteriormente, su desarrollo atiende tanto a las necesidades de información de los utilizadores internos (responsables por los Centros de Responsabilidad, gestores, etc.) como a los utilizadores externos ( Tribunal de Cuentas, Asamblea Municipal, etc.) bien como el apoyo en la elaboración de los documentos previstos obligatorios y de prestación de cuentas.

El sistema contabilístico utilizado es el dualista (sistema autónomo de la contabilidad general) y el sistema de registro digráfico. Para el cumplimiento de este requisito se utilizará la cuenta "91- Cuentas de ligación " que permite la determinación de los desvíos existentes entre los costes y los beneficios. Estos desvíos son transferidos al final del ejercicio para estas cuentas, quedando saldadas.

El plan de cuentas creado deberá caracterizarse por :

- Utilizar cuentas que permitan obtener informaciones de costes por centro de responsabilidad, por actividad y por productos y servicios;
- Utilizar cuentas distintas para la producción de inmovilizado, servicios no facturados (a los contribuyentes) y servicios con facturación ;
- Utilizar cuentas para registro de los costes previstos por centro de responsabilidad y de los beneficios previstos por productos o servicios:
- Utilizar cuentas para el apuramiento de Resultados reales por tipo de producto y centro de responsabilidad;
- Permitir la determinación de desvíos, referentes a la comparación de los costes previstos con los costes reales, y de los beneficios previstos con beneficios reales.

Así, en el plan de cuentas serán creados 8 grupos de cuentas principales:

- 91 - Cuentas de ligación
- 92 - Cuentas por centro de responsabilidad
- 93 - Costes por actividad
- 94 - Producción de inmovilizado
- 95 - Productos y servicios no facturados
- 96 - Productos y servicios facturados
- 97 - Beneficios
- 98 - Costes y beneficios no imputados
- 99 - Resultados reales

La cuenta "91 - cuentas de ligación", será utilizada al inicio de año con el registro de los beneficios y de los costes previstos y al final del año para cierre de cuentas.

La cuenta "92 - Costes por Centro de Responsabilidad" será desagregada por cada centro de responsabilidad y dentro de éstos por factor de coste. Esta cuenta será debitada por los costes previstos, en contrapartida de la cuenta "91- Cuentas de ligación" que es creditada por los costes reales (por centro de responsabilidad). En el caso de existir costes no imputados a los centros de responsabilidad será creditada en contrapartida de una cuenta residual "9299- costes no imputados". Los saldos deudores antes del apuramiento de resultados significan desvíos positivos (costes reales inferiores a los previstos) y saldos acreedores significan desvíos negativos (costes reales superiores a los previstos) .

"La cuenta 93 - Costes por actividad" será desagregada por centro de responsabilidad y dentro de esta por actividad y por factor de coste. Esta cuenta será debitada por los costes reales en contrapartida de la cuenta "92- Costes por centro de responsabilidad" y creditada por las

importancias transferidas para los productos o servicios de los diversos departamentos o para "costes no imputados" en contrapartida de las cuentas "94- Producción de inmovilizado" ; "95- Servicio no facturado " y "96- Servicios facturados" y "98 - Costes y beneficios no imputados".

"94 - Producción de Inmovilizado"- Esta cuenta será desagregada por centro de responsabilidad y dentro de éste por tipo de obra y dentro de la obra por costes y por beneficios. Esta cuenta será debitada por los costes de las actividades que le son imputadas (primarias y secundarias) en contrapartida de la "93 - Costes por actividades". Será creditada anualmente por el valor de producción en contrapartida de la cuenta "97- Beneficios".

"95/96- Servicios no facturados y servicios facturados" - son desagregados por centro de responsabilidad, tipo de servicio y dentro de éste por factor de coste y beneficio. Estas cuentas son debitadas por los costes de las actividades que son imputadas a los productos y servicios de los diversos centros productivos en contrapartida de la cuenta "93 - costes de las actividades". Será creditada por los beneficios directamente identificados con esos servicios en contrapartida de la cuenta "97 - Beneficios. Los saldos deudores significan que los costes son inferiores a los beneficios. Al final de los ejercicios los saldos son transferidos para la cuenta "99 - Resultados Reales ".

"97 -Beneficios- Será desagregada por centro de responsabilidad, por categoría de beneficio (producción de inmovilizado, servicios facturados, servicios no facturados y no imputados ) y dentro de éstos por tipo de beneficio. Será debitada por los beneficios reales y creditada por los beneficios previstos.

"98 - Costes y Beneficios no imputados" , esta cuenta será desagregada por beneficios y costes, dentro de éste por tipo de beneficios y tipo de coste y en cada uno por factor de coste y beneficio. Esta cuenta será debitada por los costes reales no imputados a los centros de responsabilidad (crédito de la cuenta 92) y por las actividades no imputadas a los productos o servicios. Al final del ejercicio, los saldos deudores y acreedores serán transferidos para la cuenta "99 - Resultado Reales".

"99 - Resultados Reales" - será desagregada por resultados y por categoría (producción de inmovilizado, servicios facturados, servicios no facturados y no imputados), dentro de éstos por centro de responsabilidad y dentro de éste por tipo de servicio. Será debitada por los resultados negativos e creditada por los resultados positivos de los diversos tipos de servicios. Esta cuenta será saldada al final de año en contrapartida de la cuenta "91 - Cuentas de ligación".

### **3.4.2.- El ABC en el plan de cuentas propuesto**

Es en la cuenta 93 en donde se procesa el método ABC defendido en este trabajo. Esta cuenta 93 se movimenta internamente diversas veces. Así:

1º - El primer movimiento de esta cuenta será al tiempo de la distribución de los costes por factores de los departamentos por las actividades desarrolladas (Movimiento a débito en contrapartida de la cuenta "92 - Costes por Centro de Responsabilidad") . Al final de esta fase todas las cuentas de la cuenta "93 - Costes por actividades" tendrán un saldo deudor.

2º - El segundo movimiento se refiere a la repartición de los costes de las actividades del Centro Administrativo y Financiero a los otros Centros de Responsabilidad (Productivos y de Apoyo) . Para esta repartición serán seleccionados inductores de coste que identifiquen de manera exacta la causa del coste. El movimiento realizado se verifica entre las cuentas del

Centro Administrativo (movimiento a débito con señal negativo y movimiento a débito en las cuentas de los restantes Centros). Todas la subcuentas relativas a los factores de las actividades serán debitadas (con señal negativo) en contrapartida de una única cuenta del Centro de destino relativa a las actividades secundarias (segunda columna del mapa 4.7).

3.- El tercer movimiento se refiere a la repartición de los costes de las actividades del Centro de Apoyo y Común para los Centros Productivos. Este movimiento se realiza entre las cuentas relativas a los Centros de Apoyo y Común y a los Centros Productivos. Así, las cuentas relativas a los costes de las actividades secundarias (incluye sus actividades más las que le fueron repartidas del Centro Administrativo y financiero) de los Centros de Apoyo son debitadas (con señal negativo) en contrapartida de las cuentas referentes a las actividades secundarias de los Centros Productivos.

4º - Al final del tercer movimiento todas las cuentas relativas a actividades secundarias estarán saldadas. Los Centros productivos incluyen costes de actividades primarias (por factor de coste ) más los costes de las actividades secundarias (global) .

Este movimiento se refiere a la imputación de los costes de las actividades a los productos y servicios. Así, para la imputación primaria de las actividades primarias serán definidos criterios de repartición. Las subcuentas serán todas creditadas en contrapartida de un único movimiento a débito en el seno de las cuentas 94, 95, 96 y 98 , relativas a la actividad en el Centro de Responsabilidad respectivo, y dentro de éste a los productos.

Las actividades secundarias serán repartidas a los productos/servicios en función de los criterios de repartición definidos.

Eventualmente podrán existir actividades cuyos costes no sean imputados a los productos o servicios (movimiento a débito de la cuenta 98) .

La cuenta "93 - Costes de las actividades nunca tendrá saldos acreedores.

### **3.4.3.- Relaciones establecidas entre las cuentas**

La figura 4 describe las relaciones establecidas entre las cuentas principales de la clase 9 sugerida, y la figura 5 describe el movimiento de cierre de cuentas, siendo:

- 1a) Costes previstos por Centro de Responsabilidad: crédito de la cuenta 91, débito de la cuenta 92.
- 1b) Beneficios previstos: débito de la cuenta 91, crédito de la cuenta 92.
- 2) Imputación de los costes reales a las actividades : crédito de la cuenta 92, débito de la cuenta 93 y cuenta 98 (costes y beneficios no imputados a los productos/servicios).
- 3) Imputación de las actividades a los varios tipos de productos y servicios : crédito de la cuenta 93 en contrapartida de las cuentas 94, 95, 96 y 98
- 4) Beneficios reales de la producción de inmovilizado : crédito de la cuenta 94, débito de la 97
- 5) Beneficios reales de los servicios no facturados : crédito de la 95, débito de la 97.
- 6) Beneficios reales de los servicios facturados: crédito de la 96 , débito de la 97
- 7) Beneficios no imputados a los productos o servicios: crédito de la 98, débito de la 97
- 8a) Resultados negativos de los productos o servicios : crédito de la 94, 95, 96, 98 y débito de la 99

8b) Resultados positivos de los productos y servicios prestados : débito de la 94, 95, 96, 98 y crédito de la 99

9) Desvíos en los costes (diferencia entre los previstos y reales)

a) Desvíos negativos : débito de la 92, crédito de la 91

b) Desvíos positivos: crédito de la 92, débito de la 91

10) Desvíos en los beneficios (diferencia entre los previstos y reales)

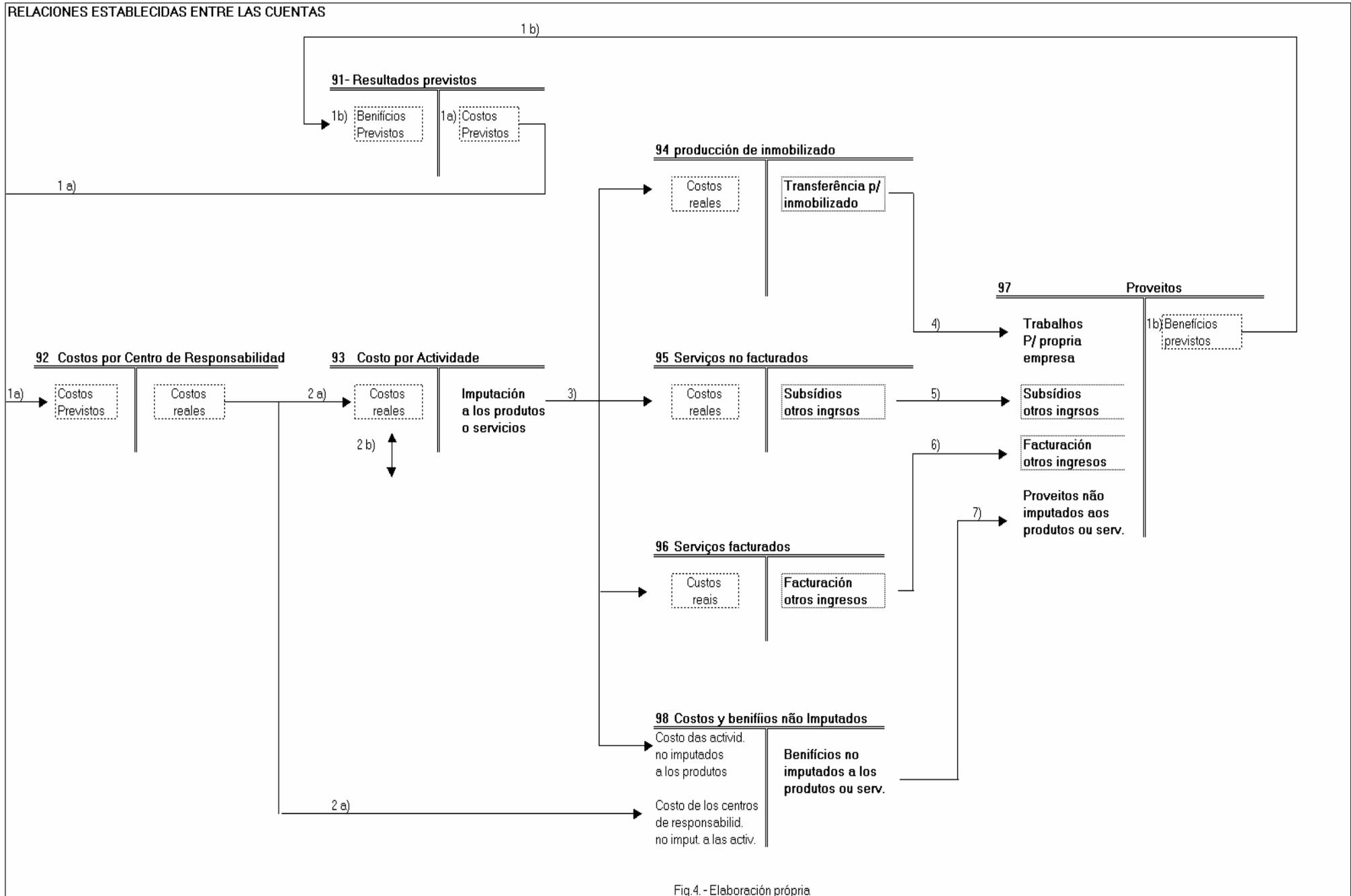
a) Desvíos negativos : débito de la 97, crédito de la 91

b) Desvíos positivos: crédito de la 97, débito de la 91

11) Resultados

a) Resultados negativos : crédito de la 99, débito de la 91

b) Resultados positivos: débito de la 99, crédito de la 91



**MOVIMIENTO - CIERRE DE CUENTAS**

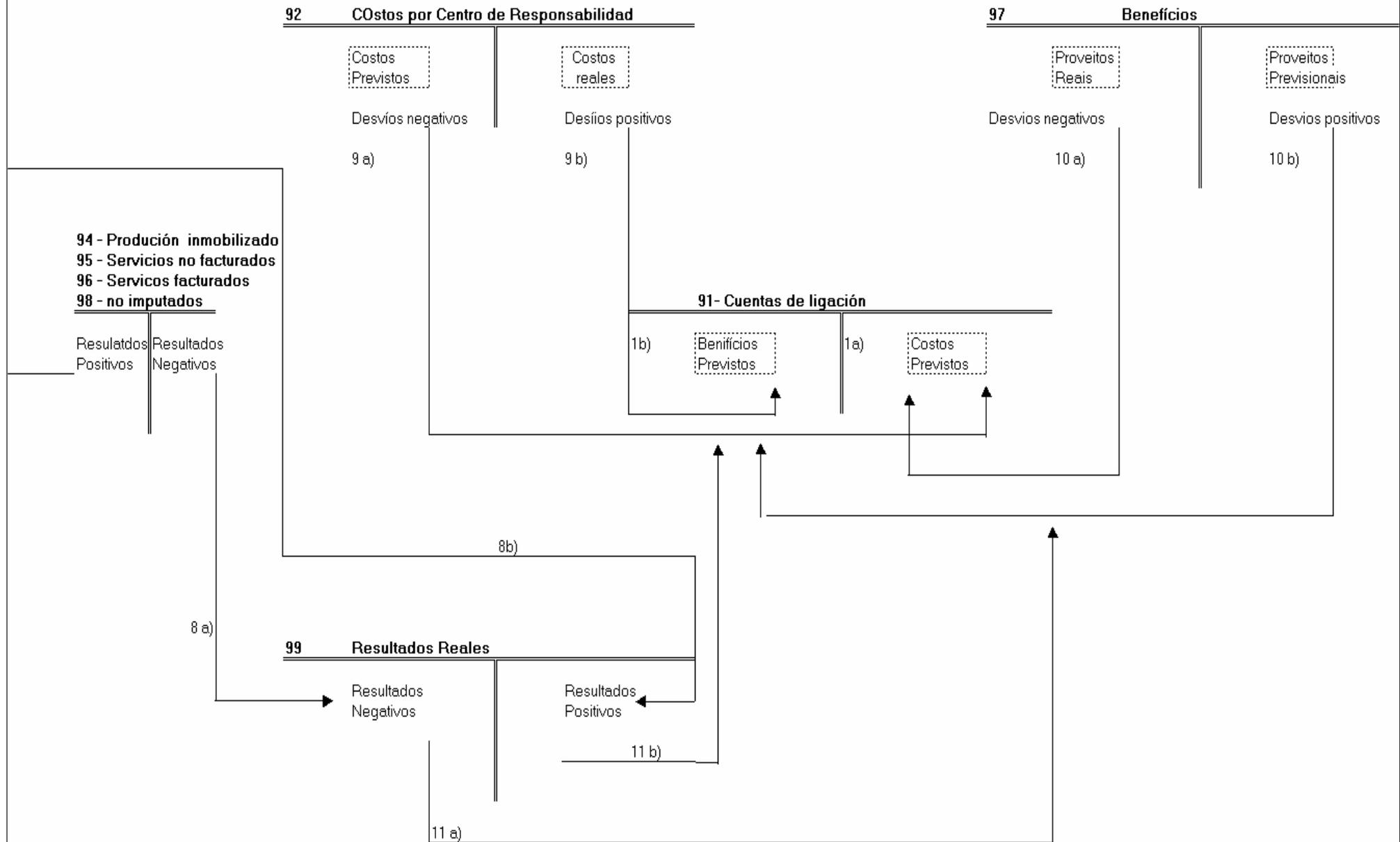


Fig.5 - Elaboração própria

#### 4.- Conclusión

La investigación en la área de la contabilidad pública local representa en Portugal un vasto campo que, bajo nuestra perspectiva, se encuentra todavía inexplorado, sobretodo si hablamos de Contabilidad Patrimonial y Contabilidad de Costes, siendo ya el sistema de la Contabilidad Presupuestaria bien conocido y del dominio de todos los gestores públicos. La contabilidad en los organismos públicos debe permitir no únicamente el control del cumplimiento de las normas vigentes, sino también proporcionar elementos que permitan verificar si la entidad cumple sus objetivos de forma eficaz y eficiente. Para tal empeño se torna imprescindible la existencia de un sistema global capaz de integrar todas las dimensiones que intervienen en la formación de los costes.

Somos todavía de la opinión que, además de la adopción de este modelo de organización contabilística, se debería caminar hacia un sentido de uniformidad de manera a permitir su evaluación y comparación.

#### Bibliografía

- MALLO, Carlos Rodrigues (1994); "Contabilidad Analítica, Costes, Rendimientos Precios y Resultados"; Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; 4ª edición; Madrid
- NORBERTO, Maria del Carmen, Munoz Clara I.e outros;(1988) ""Control de eficiencia en el sector publico propuesta de um modelo de contabilidade analítica para organismos autonomos de investigacion y asesoramiento in Actualidad financeira nº 32;
- DOPICO, María Isabel Blanco (1994); Contabilidade de Costes, Análisis y control; Ediciones Pirámide, S.A.- Madrid; 1994;
- CARVALHO, João Baptista Costa (1994), "A contabilidade analítica nos organismos públicos em Portugal"; Comunicação apresentada no XVII congresso Argentino de Professores universitários de custos; Argentina.
- NORBERTO, Maria del Carmen, MUNOZ, Clara I. e outros (1990); "Pautas para um modelo contable de gestion que integre los aspectos presupuestários y analítico en um organismo público"; in Actualidad Financeira nº46.
- SANCHEZ ARROYO, G.(1990); "La contabilidade de las entidades sin finalidad lucrativa"; Edição do Instituto de contabilidade e auditoria de contas, Madrid.
- CANNAN, C.; "Better Performance from Nonprofits"; Harvard Business Review; vol 56;nº5.
- HENKE, E.O (1988): Intoduction to Nonprofit Organazations Accounting.; 3ª edição Published Company, Boston
- SANSEGUNDO, A; Grupo de trabalho:"La auditoria Operativa y las 3E: Economía, Eficiência y Eficácia"; IV jornadas técnicas de Auditoria; R.E.A./Colégio de Economistas Vasco
- DUQUETTE, D.J & Stowe, A.M.: "Enter the era of performance Measurement Reporting". Government Accountants Journal, Summer.
- BUTTERY, R. e SIMPSON,R.(1989) : "Audit in tehe Public Sector. Woodhead Faulkner. Publish in association with CIPFA;
- COOPER, Robin and .KAPLAN, Robert (1991); " Profit priorities from activities based costing"; Harvard Business Review.