

# **REFLEXIONES SOBRE LA UTILIZACIÓN DE COSTOS INCREMENTALES, Y CONSIDERACIÓN DE COSTOS Y BENEFICIOS SOCIALES EN DETERMINADAS DECISIONES**

Liliana FERNÁNDEZ GÜEREÑA<sup>1</sup>

## **Resumen**

En toda gestión, cualquiera sea la organización -con o sin fines de lucro- siempre se presentan distintas alternativas o cursos de acción a implementar y, para ello, es necesario la toma de decisiones sobre la base, aunque no la única, de un adecuado análisis de los costos en que se incurrirá en cada una de las opciones. Toda decisión afecta recursos y resultados, tanto actuales como futuros.

En especial, en aquellos entes que persiguen un fin público los costos financieros no son los únicos factores a ser considerados, ya que intervienen variables sumamente importantes como son las externalidades, tanto positivas como negativas, y surgen como consecuencia directa de la aplicación de las políticas públicas.

En este trabajo hemos ubicado el escenario en un establecimiento penitenciario, que analiza la alternativa de seguir comprando a terceros la provisión de pan, para el consumo interno del personal y residentes, ante la alternativa de proceder a fabricarlo en el interior del penal. Para ello haremos uso de los conceptos de costos incrementales y costos/beneficios sociales, que nos proporcionará el marco adecuado para llevar a cabo el análisis de adoptar una decisión que compromete recursos del Estado.

---

1- Contador Público Nacional, Doctora en Administración, Magister en Gestión Empresarial, Esp. en Administración Financiera del Sector Público. Prodesor en Grado y Posgrado en la Universidad Nacional del Comahue, entre otras. Publicaciones y constitución de Jurados en Tesis doctorales y de magister. Dirección de Tesis.

Correo: lilifergu@gmail.com

El objetivo del trabajo fue determinar en primer lugar los costos a considerar en los cálculos para la alternativa de proceder a la elaboración del pan dentro del penal, teniendo en cuenta que puede llegar a aprovecharse cierta “capacidad ociosa”. En segundo término, comparar el costo así obtenido con el costo de la adquisición del producto a terceros. Para finalmente, evaluar los costos e ingresos sociales, no financieros, a tener en cuenta en la toma de esa decisión, como así también la evaluación del bienestar para la sociedad en su conjunto y, luego, las conclusiones pertinentes, con el objetivo de reducir costos sociales a través del trabajo penitenciario.

## **1. Introducción**

En la gestión de cualquier organización en marcha siempre se presentan distintas alternativas o cursos de acción a implementar de inmediato o en el futuro y, para ello, es necesario la toma de decisiones sobre la base de una adecuada apreciación de los costos en que se incurrirá en cada una de las opciones. La elaboración de la información significa reunir, procesar y analizar ciertos datos para evaluar la conveniencia de adoptar una decisión que afecta tanto recursos y resultados actuales como futuros.

Para las empresas meramente lucrativas que deben tomar una decisión entre dos o más alternativas, el análisis de las mismas se concentra en posiciones básicamente cuantitativas, aunque no las únicas. Pero en organizaciones cuyo principal fin es el bien público, dicha evaluación no se limita a sólo guarismos, sino que intervienen otras variables que son difíciles de ponderar y se consideran aspectos netamente sociales que repercutirán colectivamente si se opta por cualquiera de las alternativas posibles.

Nuestro trabajo de carácter empírico se focalizó en una organización sin fines de lucro, una Unidad Penal Penitenciaria, que analiza la alternativa de fabricar un producto -pan- para el consumo interno de su población, o seguir comprándolo en el mercado. Para ello examinamos la conveniencia de un proceso productivo que brindará un producto de fácil compra en el mercado, pero que básicamente cumplirá con una función social. Haremos uso de los conceptos de costos incrementales y costos/beneficios sociales, que nos proporcionará el marco adecuado para llevar a cabo el análisis de adoptar una decisión que compromete recursos del Estado.

Se efectuó una investigación sobre el costo-beneficio, identificando el costo incremental para el Estado Nacional, que

pretende generar en el futuro externalidades positivas -beneficios sociales- tendientes a superar a las externalidades negativas, es decir los costos sociales.

El objetivo del trabajo fue determinar en primer lugar los costos a considerar en los cálculos para la alternativa de proceder a la elaboración del pan dentro del penal, teniendo en cuenta que puede llegar a aprovecharse cierta “capacidad ociosa”. En segundo lugar, comparar el costo así obtenido con el costo de la adquisición del producto a terceros. Para finalmente, evaluar los costos e ingresos sociales (no financieros) a tener en cuenta en la toma de esa decisión, el bienestar para la sociedad en su conjunto y las conclusiones pertinentes.

## **2. Costos y precios diferenciales**

Es necesario para el análisis mencionado en el párrafo anterior que entre en escena la figura de los precios y costos diferenciales. Diferenciales porque se comparan con una situación tomada como plataforma o base, y que normalmente es la actual.

En cuanto a los primeros -precios- debemos decir que es viable una disminución del mismo en entes que persiguen fines de lucro, siempre y cuando sea superior al costo que se conjuga en la alternativa objeto de análisis. Se denomina precio diferencial porque su origen es una producción adicional, por encima de la normal. De ocurrir una disminución en el nivel de actividad vale la misma consigna, para no operar en zona de pérdidas, excepto en determinadas situaciones –generalmente coyunturales- que no analizaremos en este trabajo. Asimismo, en organizaciones sin fines lucrativos cualquier emprendimiento cuyo beneficio, también, supere sus costos podrá ser considerado viable.

Respecto de los costos diferenciales, éstos podrán ser incrementos o decrementos del costo total, o de algún elemento integrante del mismo, como consecuencia de una variación en el nivel de actividad del ente. Esta evaluación mostrará los cambios u oscilaciones que tendrán repercusión directa en los resultados y, por ende, el análisis de la decisión a tomar.

Deteniéndonos en los costos que aumentarán, los denominados costos incrementales, se producen por un acrecentamiento en las operaciones, la producción o nivel de actividad previsto o real, ante la existencia de una capacidad ociosa, para luego realizar la comparación con los ingresos incrementales. La utilidad resultante –de existir- puede ser llamada ingresos

diferenciales o marginales. De ocurrir lo contrario, que los costos disminuyan, se los denomina decrementales e igual denominación de los resultados.

En la generalidad de los casos, el incremento de los costos variables acompaña al nivel de actividad en crecimiento, aunque también se puede dar un aumento en los costos de estructura, por distintas razones, tal la producción que se extiende más allá del rango considerado relevante, lo que conlleva a una inversión adicional.

Por lo expuesto, el costo variable incremental lo constituirá la adquisición de las distintas materias primas, y los costos de estructura incrementales las amortizaciones de las inversiones adicionales necesarias en bienes de uso, el costo del personal y otros propios de la actividad a incorporar (alquileres por ejemplo) en caso de decidirse por esa alternativa.

### **3. Costos y beneficios sociales**

En el ámbito del sector público la inversión en capital debe ser tal que beneficie a la sociedad en su conjunto, y por ello existe la obligación moral de invertirlo productivamente. Estas decisiones de inversión pública usualmente implican costos, y sus beneficios se esperan que ocurran a lo largo de un período extenso. Lo antedicho involucra el uso eficiente de los recursos del sector público como principio económico de diseño de una política deseable y factible. A través de las inversiones lo que provee el Estado son los bienes y servicios públicos.

Un bien público es aquel que puede ser consumido simultáneamente por todos los miembros de la comunidad<sup>2</sup>, y cuyos beneficios se reparten de modo indivisible entre todos los individuos pertenecientes a la misma. Pueden comprender tanto [bienes de uso público](#), como así también bienes gratuitos o colectivos de uso no público. Son bienes sin valorización de mercado.

Desde un punto de vista teórico puede decirse que todos los gobiernos proveen bienes y servicios públicos, y los regulan -mediante leyes y decretos-; y en toda sociedad moderna existe algún tipo de intervención en la economía. Los bienes públicos son los que no pueden ser disfrutados por un individuo sin que otros también tengan acceso a ellos. Así, nos pertenecen a todos

---

<sup>2</sup> Ejemplos de bienes públicos son la defensa nacional, un faro, y los parques y plazas públicas, hasta el límite de la congestión.

y no a alguien en particular. A través de los mismos los beneficios se encuentran a disposición de todos, sin interferencias, y se caracterizan por tener consumo no rival y sin exclusión<sup>3</sup>. Un bien es considerado no rival cuando puede ser consumido por un individuo sin afectar el consumo de otras personas.

Por lo expuesto, la característica que se da en organizaciones públicas que brindan los bienes o servicios es que el beneficiario no paga los beneficios por el consumo de esos bienes públicos. Por ello, son denominados costos y beneficios sociales porque son los costos y beneficios totales para toda la sociedad.

En este orden, los bienes públicos, y las decisiones que se tomen sobre ellos respecto a su disposición, son los pilares fundamentales de la política presupuestaria del sector público, ya que sus consecuencias repercuten de manera generalizada en toda la población.

Desde el punto de vista económico el costo social está compuesto por los recursos utilizados en la producción de un bien y la pérdida de bienestar general. Los especialistas en esta ciencia piensan que la sociedad es sólo una, y no que actúa en forma independiente para soportar los costos y obtener beneficios, sino que los costos sociales son los costos de todos los individuos de la sociedad con independencia de su pago. Por lo tanto, los costos no son internalizados<sup>4</sup> por las personas o por las empresas, son externos. Asimismo, los costos sociales son la suma de los costos privados y los costos externos, que se manifiestan a través del impacto generalizado.

Existen costos privados o internos cuando el inversor es compensado, es decir obtiene una retribución por el desembolso efectuado. Son los costos generados por la actividad económica privada, y que se exteriorizan en los resultados como estado final. Ocurre tanto con las empresas como con los individuos. Mientras que el costo externo es el costo que la producción de una entidad ocasiona a aquellos que no son productores. Es el costo total que debe pagar una sociedad por la utilización de un recurso. Suelen relacionárselos con problemas –fundamentalmente- ambientales, ya que los creadores de dicho costo no son los únicos que lo pagan. Por lo tanto, los costos sociales se refieren a los perjuicios que sufre toda la ciudadanía cuando se ejecuta alguna decisión.

De la aplicación de las políticas públicas surgen las

---

3 Exclusión: es la posibilidad de eliminar al que no paga.

4 Proceso mediante el cual un individuo incorpora en su personalidad los patrones de decisiones prevalecientes en la sociedad.

externalidades<sup>5</sup>, que pueden ser positivas –beneficios<sup>6</sup>- o negativas –costos<sup>7</sup>-. Se pueden definir como los costos o los beneficios de la producción y/o consumo, de algún bien o servicio, que no se reflejan en el precio de mercado de los mismos. Son aquellas actividades que afectan a otros, ya sea de manera positiva o negativa, son efectos indirectos o secundarios. Existen externalidades cuando los costos o los beneficios privados no son iguales a los costos o los beneficios sociales.

En contraposición a los bienes públicos se encuentran los bienes privados, aquellos que poseen un valor económico, son susceptibles de ser valorizados en términos monetarios, y se adquieren en el mercado. Por lo tanto, los intereses del sector privado radican en la búsqueda de la maximización del beneficio de la empresa, y por ende, satisfacer las necesidades del consumidor al menor costo posible. En el ámbito privado o de mercado, los bienes son cosas y mercancías que se intercambian, y tienen demanda por parte de personas u organizaciones que consideran que reciben un beneficio al obtenerlos, pagando un precio por ellos. Estos bienes poseen la característica de rivalidad en el consumo<sup>8</sup>, por cuanto los beneficios del mercado fluyen hacia el consumidor particular que paga por un bien o servicio.

Desde este enfoque, los costos sociales se caracterizan por ser pérdidas o consecuencias negativas, que directa o indirectamente, se trasladan a toda la comunidad, o sea que son soportados por terceras personas como resultado de la actividad económica, a través de la acción productiva de determinadas industrias o prestaciones de servicios. Son aquellos que no se contabilizan o excepcionalmente son poco significativos, y por lo tanto no figuran –generalmente- en los estados contables de las empresas, aunque sus dimensiones van más allá de la mera técnica contable. Pero son costos susceptibles de cuantificación. Esto ha dado razones

---

5 El nombre se debe a que Paul A. Samuelson las llamó de esta manera en su libro *Economics* de 1961 y traducido al español como *Curso de Economía Moderna* en 1964.

6 Una externalidad positiva es el beneficio que tiene un apicultor por la producción de alfalfa en un terreno lindero al suyo.

7 Un ejemplo de una externalidad negativa es en la producción de energía nuclear, que acarrea beneficios para la generación de electricidad, pero al mismo tiempo traslada impactos negativos sobre el medio ambiente con la creación de desechos radioactivos que son perniciosos para la sociedad.

8 Principio de rivalidad: el consumo por un individuo impide o reduce la disponibilidad de consumo para otros. Si una persona consume una empanada, por la cual abonó un precio, invalida el consumo de la misma por otra persona.

suficientes para una intervención del Estado y de la necesidad de la toma de conciencia de la responsabilidad social empresaria en las actividades económicas.

La identificación de los mismos se da porque:

- a) debe ser posible evitarlos o minimizarlos a través de medidas adecuadas;
- b) surgen de una actividad productiva o prestación de servicios;
- y
- c) son susceptibles de trasladarse a terceras personas o a la comunidad entera.

Estos costos representan las ineficiencias sociales producto de derroches que pueden ser evitados y engloba a ciertos costos sociales de oportunidad. Un costo de oportunidad está dado por la reasignación de los beneficios en el supuesto de haber tomado una decisión distinta a la que se adoptó<sup>8</sup>.

Estos costos se revelan en algunos casos de manera inmediata, pero en otros se caracterizan por mantener una figura oculta por largo tiempo, **costos ocultos**, y las personas no son conscientes de la pérdida manifiesta, o no se podrá definir claramente el responsable de las pérdidas. Por ende, los costos sociales traen consecuencias negativas generalizadas como resultado de la actividad económica privada e ineficiencia social.

Ahora bien, ante la necesidad de satisfacer necesidades individuales y colectivas el Estado adopta decisiones de prestar determinados bienes y servicios, porque la demanda social de los mismos es superior a la demanda privada. A esta categoría de bienes se los denomina bienes preferentes. Aunque son bienes privados, la sociedad considera que los individuos deben recibirlos o consumirlos en forma generalizada, como la salud, la educación, vivienda, etc. Sin embargo, la razón fundamental es que las consecuencias de producir importantes externalidades positivas en la sociedad superan ampliamente los costos sociales<sup>9</sup>.

Asimismo, el beneficio social es el bienestar de la población que se puede percibir por adoptar una medida determinada y no otra alternativa. Comprende a la sumatoria de todos los beneficios de los individuos de la sociedad, independientemente de su cuantía, o sea quién se beneficia y quién paga los costos, son los resultados de la toma de decisiones a nivel gubernamental.

---

<sup>9</sup> Las vacunas que brinda el Estado en forma gratuita generan un mejor bienestar en toda la población.

La decisión a adoptar, por lo tanto, radica en administrar los recursos disponibles del Estado con el objetivo de maximizar el bienestar general de la población o de los ciudadanos, minimizando los costos sociales, ya sea económico, ambiental, de seguridad, cultural, etc. Y se deben proyectar las consecuencias de la alternativa en cuestión para saber si se ha de obtener un beneficio social realmente verdadero.

#### **4. Servicio Penitenciario Federal**

De acuerdo con la Ley Orgánica el Servicio Penitenciario Federal depende del Poder Ejecutivo Nacional, y es una fuerza de seguridad de la Nación cuya misión consiste en la custodia y guarda de los procesados, y a la ejecución de las sanciones penales privativas de libertad, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias en vigor<sup>10</sup>. Esta ley está en concordancia con los postulados de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos. La máxima autoridad es la Dirección Nacional, organismo técnico responsable de la conducción del Servicio penitenciario.

Respecto del tema que nos ocupa podemos decir que entre sus funciones se encuentra la de promover la readaptación social de los condenados a sanciones privativas de libertad. Y dentro de sus atribuciones figura la de fijar la retribución de los internos en sus distintas categorías, conforme a los porcentajes que se reglamenten<sup>11</sup>.

##### **4.1. Ente de Cooperación Técnica y Financiera del Servicio Penitenciario Federal**

En el ámbito del Servicio Penitenciario Federal funciona el Ente de Cooperación Técnica y Financiera, que tiene por finalidad la programación, coordinación y administración del trabajo, y la ejecución de la producción en las Unidades de jurisdicción federal en todo el país, como asimismo la comercialización de los productos que se obtengan de los talleres de trabajo que se desarrollen en el sistema penitenciario. Según la normativa<sup>12</sup> es función del mismo propender al mejor funcionamiento y a la modernización de los métodos operativos de los talleres laborales para los internos alojados en jurisdicción del Servicio Penitenciario Federal.

10 *Ley 20.416. Ley del Servicio Penitenciario Federal.* Art.1°.

11 *Ibidem*, Art. 5° b) y Art. 6° n).

12 *Ley 24.372. Ley de Creación del Ente de Cooperación Técnica y Financiera del S.P.F.*



Su funcionamiento es del carácter, derechos y obligaciones de las personas jurídicas de derecho público. Es un organismo descentralizado del Poder Ejecutivo Nacional. La cooperación técnica y financiera la realiza sin cargo para el Estado Nacional mediante prestaciones que se especifican en la ley.

A través de este organismo, se logra la programación de la producción y comercialización de los bienes y servicios, y se optimiza la comercialización de los mismos, en el marco de la ley<sup>13</sup>.

La gestión de los talleres puede consistir en tres modalidades, a saber:

- a) Como gestión propia: los productos que se elaboran se venden en el mercado.
- b) Realizar contratos con empresas externas. Las empresas son las que elaboran los productos, y los internos trabajan para ellas.
- c) También como gestión por el propio ente de los servicios de cocina, economato y talleres auxiliares como trabajos productivos, por los cuales cobra un canon o prestación por unidad procesada.

En cuanto a las utilidades que se originen por la producción, de corresponder, la ley dice que debe emplearse exclusivamente en obras y servicios relacionados con el tratamiento de los internos en beneficio de ellos.

En la actualidad, este organismo cuenta con más de 400 talleres productivos de los cuales 140 son talleres de producción convencionales, y los restantes son talleres de gestión de servicios, abarcando los primeros una amplia gama de especialidades como agropecuaria, industrial, carpintería, y artes gráficas, y los segundos, cocinas, panaderías y servicios auxiliares, facilitando la ocupación de más del 20% de la población penitenciaria.

#### **4.2. La administración y gestión**

La organización objeto de análisis podría elaborar “pan francés”, y funcionar en el interior de una Prisión Regional, establecimiento carcelario perteneciente al Servicio Penitenciario Federal. El trabajo puede ser realizado por los internos, bajo la supervisión del personal penitenciario, y coordinado por el Ente Cooperador Penitenciario.

<sup>13</sup> Ley N° 24.660. Ley de Ejecución de la Pena Privativa de la Libertad. Decreto 303/96 para internos procesados.

La actividad que abordaremos en este trabajo consiste en desarrollar un proceso productivo cuya modalidad es la de “taller”, denominándose “Laborterapia”, y está destinado al trabajo de algunos internos alojados; aquellos que reúnen determinados requisitos como: buena conducta, voluntad de aprendizaje y sentido de la responsabilidad en el comportamiento personal, aptitudes y condiciones psicofísicas, entre otros. Son trabajos independientes de las prestaciones personales obligatorias, por labores generales del establecimiento que no son remuneradas.

Con la producción que se desarrolla en los talleres de laborterapia con diferentes productos -en esta oportunidad comestibles- el proceso de elaboración debe satisfacer todas las exigencias y normas alimenticias, como así también de higiene para un local de esta naturaleza, ya que debe contar con la respectiva Licencia Comercial Municipal. La producción de pan se destinaría al consumo del propio personal y, a la vez, a los internos del penal. En consecuencia, la modalidad de gestión adoptada es como propia y para beneficio de la comunidad penitenciaria. Asimismo, la actividad de dichos talleres se encuentra exenta de todo gravamen o tasa Nacional, Provincial y/o Municipal.

El objetivo fundamental que tienen los talleres es la de brindar a la población que en él se desempeña la posibilidad de incorporar hábitos y aptitudes laborales para su futuro desenvolvimiento fuera del establecimiento. Por el trabajo desarrollado en el taller los internos perciben una remuneración de carácter obligatoria<sup>14</sup>, que genera aportes personales para el trabajador y contribuciones sociales (cargas sociales directas y derivadas) para la Institución, respetando la legislación laboral y seguridad social vigente.

Este beneficio de obtener un salario mensual, denominado “fondo propio”<sup>15</sup>, es para la adquisición de bienes de consumo personal, y a la vez generar un “ahorro” para el momento de su libertad que les permita desenvolverse adecuadamente, ya que se le entregará el importe a la salida de la prisión.

Cuando los bienes y servicios producidos tienen por destino el Estado o entidades de bien público, el salario del interno no puede ser inferior a las tres cuartas partes del salario mínimo vital y móvil, como en este caso. En los restantes, cuando la organización del trabajo esté bajo la modalidad de una empresa mixta o privada la remuneración será igual al salario de la vida libre correspondiente a

14 *Ibidem*, Art. 120.

15 *Ibidem*, corresponde a este ítem el 30%, según Art. 121, inciso d).

la categoría profesional de que se trate. Asimismo, deben abonarse en los términos que establece la legislación laboral vigente.

La asignación del trabajo a los internos es de acuerdo con su aptitud física y mental, y tiene por finalidad primordial la generación de hábitos laborales, la capacitación y la creatividad. No se organiza exclusivamente en función del rendimiento económico individual o del conjunto de la actividad. Propenderá a la formación y al mejoramiento de dichos hábitos con la capacitación necesaria al interno para que en el futuro pueda desempeñarse adecuadamente en la vida libre<sup>16</sup>.

Si bien, el Servicio Penitenciario Federal tiene la atribución de fijar la remuneración horaria a los internos que intervienen en el proceso productivo, el Ente Cooperador Penitenciario es quien abona efectivamente dichos haberes.

Dado que existe en la actualidad una capacidad instalada ociosa, y que se posee la infraestructura necesaria para desarrollar un proceso productivo como es el de elaborar un producto, en este caso pan, es dable el análisis de la conveniencia de su proyección. Para ello analizaremos el costo de producción de dicho proceso.

### **4.3. Análisis del costo de producción (Ver Anexo)**

Para el análisis tomaremos la unidad de costeo u objeto del costo, o sea aquello sobre lo cual se desea conocer su costo<sup>17</sup>, al kilogramo de pan en condiciones finales para el consumo humano. El período tomado como referencia fue de un mes. Los costos relevantes serán los tres elementos del costo de producción: materia prima, mano de obra directa y carga fabril, y se considerarán los circuitos administrativos mínimos para el aprovisionamiento de las materias primas en función de la política adoptada por la Institución. Se estimó una ración diaria de 450 gramos de pan por persona. Y se consideró la existencia de capacidad ociosa total de no desarrollarse el proceso productivo que proponemos.

#### **4.3.1. Materia Prima**

Los costos necesarios respecto de la materia prima están compuestos por:

---

<sup>16</sup> *Constitución Nacional*. Art. 14°. *Ibidem*, Arts. 5° y 106° a 132°.  
<sup>17</sup> *Ibidem*, P. 6.

- a) harina de trigo “000”;
- b) mejorador de panificación;
- c) levadura de cerveza;
- d) sal entrefina; y
- e) aceite comestible mezcla.

El suministro de los insumos para la Unidad se realiza mediante el sistema de contratación por licitación pública, en base a estimaciones y proyecciones efectuadas por el Organismo de Contrataciones del Servicio Penitenciario Federal. El período considerado para el abastecimiento es de seis meses anteriores a la entrada en vigencia de cada orden de compra, previa solicitud de la información sobre las necesidades de cada Unidad. La contratación es por un período de tres (03) meses.

La adquisición de estas materias primas se debe ejecutar a través de una Orden de Provisión trimestral que confecciona el Organismo de Contrataciones de la Institución; una vez emitida la misma, el responsable de la Sección Suministros y Depósito es el encargado de emitir un Plan de Entrega al proveedor, a los efectos de que proceda a la entrega de las mismas en la fecha y condiciones requeridas.

Cuando las materias primas son perecederas el abastecimiento debe realizarse en función de las necesidades, dado su vencimiento. En las no perecederas la provisión se debe efectuar una vez en el trimestre para evitar incumplimientos por parte de los proveedores, política aplicada por todos los organismos públicos de esta naturaleza en virtud de posibles alteraciones en el abastecimiento.

Esas materias primas se reciben y almacenan por el personal del Depósito General de Víveres. Se debe ejecutar un pormenorizado control de la calidad y cantidad de los bienes recibidos, de acuerdo con las especificaciones de las respectivas órdenes de compra. Luego deviene la registración contable de los insumos en los llamados “Libros de Existencias” (fichas de stock). El almacén de las materias primas es compartido con la estructura a tal fin para el resto de los bienes que necesariamente necesita la Unidad para su funcionamiento, por consiguiente no se derivan costos.

Diariamente la salida de Almacenes de las materias primas para el ingreso al proceso productivo se realiza por el método Primero Entrado-Primero Salido, mediante un comprobante denominado “Conduce Interno”, en el cual se especifica la cantidad y los precios

de los insumos entregados de acuerdo con las necesidades de kilogramos de pan a procesar, para el día posterior, debiendo prestar conformidad quien los recibe y quien los entrega.

No se requiere de envases y no existiría costo de transporte de las materias primas salidas del Depósito General de Víveres hacia el proceso productivo, por su cercanía física.

#### **4.3.2. Mano de obra directa**

El plantel de personal que se desempeñarían en el proceso de elaboración estaría conformado por:

- a) dos agentes maestros panaderos (de taller), cuya remuneración es mensual, no considerada en el cálculo del costo del pan, ya que igualmente se les debe abonar el sueldo de no existir dicho proceso (personal de la Unidad);
- b) ocho internos, con una característica particular: si bien el método de remuneración sería por horas trabajadas, a un costo de \$ 6,90 la hora, el taller operaría, por política de la Unidad, como un incentivo para los internos de mejor conducta, dándole la posibilidad de serle asignadas 200 horas mensuales, máximo permitido por ley, más allá de que las mismas no se cumplan en su totalidad. Dicho incentivo se refleja en el tiempo de descanso como un beneficio, en carácter de incentivo.

En cuanto a la selección de los internos trabajadores, la misma se hace a partir de un seguimiento de la conducta de los mismos y de su propia voluntad, partiendo de la noción del trabajo como mecanismo de reinserción social y comportamiento adecuado. Estos pueden ser afectados al taller previa comunicación al Ente Cooperador Penitenciario, teniendo éste a su cargo los trámites de alta en ANSES y registro en la Aseguradora de Riesgos del Trabajo respectiva. Como lo mencionáramos anteriormente, es el encargado de abonar sus salarios.

#### **4.3.3. Carga fabril**

La carga fabril que se consideró está compuesta por:

- a) la asignación proporcional de los servicios de iluminación, en función de los metros cuadrados. Mayor consumo por uso de espacios no utilizados habitualmente;

- b) el gas utilizado en el proceso por metro cúbico. Igual consideración que en a), y mayor consumo por los bienes de uso a utilizar en el proceso productivo;
- c) costos de mantenimiento de las maquinarias del centro de elaboración; y
- d) los costos de control preventivo de plagas.

En cuanto a los bienes de uso, sus amortizaciones no intervienen en la decisión porque representan **costos hundidos**, sí en cambio el mantenimiento de los existentes. Tampoco se requiere de compra alguna de equipamiento para el emprendimiento.

Cabe aclarar, que el costo de la mano de obra, si bien es un costo directo de la elaboración del pan, tiene la característica de ser fija, en consecuencia se la debe incorporar como carga fabril.

Por otra parte, el Servicio Penitenciario Federal mediante el Sistema de Contratación Directa debe abonar al Ente Cooperador Penitenciario (éste en calidad de prestatario de un servicio), por la elaboración de pan –en este caso- en las distintas unidades del país, a modo de canon, la suma de \$ 0.85 por kg de pan elaborado, costo variable en función de la producción procesada. Para el caso en estudio, se determinó un nivel de actividad previsto de 3.500 kilogramos mensuales, volumen normal de producción dada su capacidad instalada, insumos provistos y población a la que es destinada la producción.

#### **4.3.4. Costos de comercialización**

La Unidad no incurre en costos de comercialización, puesto que el producto se entrega directamente a la Cocina Central, sin incurrir en costos de transporte. Además, de acuerdo con la normativa vigente, la actividad de los talleres de laborterapia del Ente Cooperador Penitenciario se hayan exentos de todo impuesto derivado de la comercialización.

#### **4.3.5. Otras consideraciones**

Si bien el costo total estimado habrá de variar entre las distintas Unidades, el costo de materia prima es más o menos uniforme para todas ellas, mientras que la mano de obra y la carga fabril variarán de acuerdo con las características específicas de cada Unidad, especialmente la mano de obra, sujeta a decisiones tales como la cantidad de internos afectados y su forma de remuneración

(sea por horas reales trabajadas o con incentivos, en este caso es de 200 horas) y el tipo de gestión adoptado para los talleres.

Desde el punto de vista de la asignación de los recursos a la producción podemos decir que puede existir una excesiva mano de obra aplicada al proceso en cuestión y, como consecuencia de ello, horas improductivas por una asignación sin cumplimiento estricto de carga horaria, aunque responde a la política a adoptar por la Unidad. Pero desde la óptica social se justifica la actividad en pos del fin perseguido.

No se contemplaron los costos financieros derivados del mantenimiento de stock por ser irrelevantes en el contexto del análisis, y su escaso volumen.

#### 4.3.6. Resultados obtenidos

Ante la decisión de seguir comprando el producto en el mercado o producirlo en la Unidad Penitenciaria, el primer indicio de que la decisión de elaborarlo es atinada está representada porque se respeta la condición de que **el costo unitario de adquirir es mayor al costo variable unitario de producir**, requisito indispensable como punto de partida para proseguir con el análisis.

Como las características de la organización objeto de análisis son de carácter muy peculiar, y de acuerdo con la información a la que pudimos tener acceso de los tres elementos del costo de producción, se arribó a un costo unitario por kilogramo de pan francés inferior al de mercado promedio. Promedio, porque el precio del pan variará en función de la gestión de compra que se realice. Ante el análisis de los costos que volcamos en el anexo arribamos a un resultado que se plasma en un **ahorro para el Estado**. Estas cifras pudieron resultar a la inversa, en cuyo caso la decisión se tendrá que basar, además de los costos y comparación con el valor de mercado, en los beneficios sociales que se pueden producir en el futuro.

### 5. Conclusiones

La finalidad del trabajo penitenciario es un medio para la resocialización, reeducación, readaptación o reorientación del penado. Como un medio de perfeccionamiento que contribuye a mantener la disciplina interna, que aporta un beneficio al establecimiento y al Estado, además del beneficio propio al interno en la formación y capacitación para un oficio, arte o profesión

que pudiere serle útil al egreso de la cárcel, permitiendo de esta manera reducir costos sociales incorporando valores agregados a la economía nacional.

Como lo mencionáramos el objetivo fundamental es social, ya que se habilita una actividad que procura obtener los siguientes beneficios personales para los internos:

- 1) Rehabilitación.
- 2) Reinserción en la sociedad.
- 3) Formación y mejoramiento de hábitos laborales.
- 4) Oficios adquiridos y aptitudes laborales.
- 5) Capacitación del interno para desempeñarse en la vida libre.
- 6) Generación de creatividad.
- 7) Reconversión laboral.
- 8) En definitiva, bienestar social y económico.

La toma de decisión sobre la viabilidad del proceso productivo se justifica y fundamenta en lo siguiente:

- a) Existe capacidad ociosa, y la infraestructura permite desarrollar la actividad sin inconvenientes.
- b) El costo variable unitario de producir el producto “pan” es menor al costo unitario de adquirirlo en el mercado.
- c) El costo incremental redundaría en la materia prima y mano de obra directa, y en menor magnitud en la carga fabril.

Desde el análisis estricto de los guarismos sobre los costos de producir obtenidos en el anexo se observa un ahorro desde el punto de vista económico. **Justamente ese ahorro se transforma, así, en un beneficio social de oportunidad para el Estado por la generación de externalidades positivas para la comunidad en su conjunto.** Sin embargo, de no haber sobrepasado el costo de adquisición, igualmente se cumplen determinados fines que permiten obtener beneficios sociales a lo largo del tiempo.

Para la sociedad es un beneficio, ya que la rehabilitación de un interno al quedar en libertad e insertarse con una profesión/oficio en la actividad económica, deja de delinquir y redundo en seguridad para la comunidad. Por lo tanto, el costo social de reconversión del interno se transforma en un beneficio social en un futuro mediato.

Ante la imposibilidad de cuantificar adecuadamente en términos monetarios el beneficio de oportunidad que ocasiona



que los internos desarrollen una actividad productiva, y a su vez les genere la confianza necesaria con expectativas favorables de inserción social, sin sentir aislamientos en el momento de libertad, provoca en la persona capacidad de adaptación a la sociedad, de tal modo que su inclusión no resultará conflictiva, y habrá una armonía con el medio menos agresiva, con cierta tranquilidad económica, otorgándole también un beneficio a su familia y a la comunidad en general.

Así, la administración de los bienes sociales por parte del Estado se transforma en una gestión exitosa, toda vez que genera externalidades positivas y beneficiará en el futuro a la comunidad tanto interna como externa a la Institución, reduciendo costos sociales.

Por último, este tipo de análisis se puede efectuar en otro tipo de organizaciones, también de carácter social, como instituciones correccionales de menores (adolescentes-adultos), hospitales con enfermos mentales en condiciones de recuperación, personas con capacidades diferentes con amplia experiencia en nuestro país, entre otras. En la actividad privada, también, la utilización de esta herramienta ha mostrado que brinda gran utilidad a la hora de la toma de decisiones.

Asimismo, se podría recomendar, teniendo en cuenta la capacidad instalada y las horas hombre de trabajo ociosas, la elaboración de otros productos alternativos tales como facturas y galletitas, pastas, etc., y de esta manera obtener un mejor aprovechamiento de las instalaciones.

**En definitiva se trata de que se reflexione y se tome conciencia en la adopción de medidas o políticas preventivas, para que la incidencia de los costos sociales sea cada vez menor en la sociedad, como parte de la actividad permanente estatal, y como estrategia de prevención y remediación de las pérdidas sociales. Esto implica un creciente y explícito reconocimiento de los costos sociales que el Estado “puede y debe” adoptar en sus decisiones, que no requieren gran esfuerzo ya que su estructura actual permite menguarlos.**

**6. Anexo** (valores promedios al 31/07/11)

Unidad de Costeo: Kilogramo de pan

**1) Materia Prima**

Descripción	Q Necesaria	Precio	Costo Unitario
Cantidad Necesaria para 1 Kg de pan	1		
Harina de Trigo 000	0,8500	2,5360	2,1556
Levadura de Cerveza	0,0100	31,8400	0,3184
Sal Entrefina	0,0120	1,6000	0,0192
Mejorador Natural	0,0150	12,8200	0,1923
Aceite Comestible	0,0100	6,2000	0,0620
<b>Total</b>			<b>2,7475</b>

Condición para fabricar el producto:  $c < v_u > c_a$ : 

2,7475	8,00	(52,525)
--------	------	----------

 Ahorro

**2) Mano de Obra**

Internos	Horas Trabajadas	Sueldos Brutos	Otros Costos	Total
			44,08%	
Trabajador 1	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 2	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 3	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 4	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 5	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 6	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 7	200	1,380,00	608,29	1,988,29
Trabajador 8	200	1,380,00	608,29	1,988,29
<b>Total</b>	<b>1.600</b>	<b>11.040,00</b>	<b>4.866,31</b>	<b>15.906,31</b>

Concepto Otros Costos	S.A.C.	Total
Básico	8,33%	
Contribuciones	2,75%	33,00%
Provisión S.A.C.		11,08%
<b>Total</b>		<b>44,08%</b>

**3) Carga Fabril**

Nivel de Actividad Normal = 3.500 Kilogramos

Concepto Otros Costos	Total	Cuota Aplic.	Panadería
		m <sup>3</sup>	900
Gas	7.338,26	0,7338	660,44
		m <sup>2</sup>	900
Electricidad	27.742,03	2,7742	2.496,78
Mano de Obra Panadería	15.906,31	A/D	15.906,31
Costos de Mantenimiento Bienes de Uso	300,00	A/D	300,00
Contról Preventivo de Plagas	234,00	A/D	234,00
Ente Cooperador Penintecario: 0,85 \$/Kg	(2.975,00)		(2.975,00)
<b>Total</b>	<b>48.545,60</b>		<b>16.622,54</b>

Cuota de aplicación = 16.622,54 / 3.500 = 4,7493

Bienes de Uso	Valor de Origen	Fecha de Origen	Vida Útil en años
Sobadora	6.000,00	1995	10
Horno de Alta Tecnología	25.000,00	2006	10
<b>Total</b>			

(\*) Se cuenta además con un horno a gas tipo cámara construido en 1960, se considera totalmente amortizado.

**4) Costo de Producción**

Descripción	Costo Unitario	Costo Total
Materia Prima	2,7475	9.616,25
Carga Fabril	4,7493	16.622,54
<b>Total</b>	<b>7,4968</b>	<b>26.238,79</b>

<b>Costo de adquirir 1 Kg de pan francés (promedio)</b>	<b>8,00</b>	<b>28.000,00</b>
<b>Ahorro</b>	<b>(0,5032)</b>	<b>(1.761,21)</b>

## 7. Bibliografía consultada y referida en texto

**Bottaro, Rodríguez Jáuregui y Yardín.** (2004). “El Comportamiento de los costos y la gestión de la empresa”. La Ley. **Constitución Nacional.**

**Giménez, Carlos y colaboradores.** (1997). “Costos para empresarios”. Ediciones Macchi.

**Horngren, Charles y otros.** “Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial”. Prentice Hall, Octava Edición.

**Kapp, K. William.** (1966). Los costes sociales de la empresa privada. Versión castellana de Santiago Udina Abello y Tomás Lamarca. Ediciones oiskos-tan. España 1ª edición español.

**Ley 20.416.** Ley del Servicio Penitenciario Federal.

**Ley 24.660.** Ley de Ejecución de la Pena Privativa de la Libertad.

**Ley 24.372.** Ley de Creación del Ente de Cooperación Técnica y Financiera del S:P:F.

**Littlechild, S.C.** (1990). El problema del costo social. Revista Libertas 12. Instituto Universitario ESEADE.

**Mallo, Carlos y otros.** (2000). “Contabilidad de costos y estratégica de gestión”. Prentice Hall.

**Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy.** Hacienda Pública. Teórica y Aplicada. McGraw-Hill, 5ta edición.

**Sabino, Carlos.** Modernización y costos sociales: mitos y realidades.

**Vázquez, Juan Carlos.** (1992). Costos. Aguilar.

**www.spf.gov.ar**