

# TEXTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

4

REPÚBLICA DE COLOMBIA



**CONTADURÍA**  
GENERAL DE LA NACIÓN

**MARCO DE REFERENCIA PARA LA IMPLANTACIÓN  
DEL SISTEMA DE COSTOS EN LAS ENTIDADES  
DEL SECTOR PÚBLICO**





REPÚBLICA DE COLOMBIA



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Oscar Iván Zuluaga Escobar

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Jairo Alberto Cano Pabón

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Luis Alonso Colmenares Rodríguez

SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Yolanda Guerrero Fernández

SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Carlos Arturo Rodríguez Vera

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

## **INVESTIGADORES**

ABC FLEX LTDA:

C.P. Fernando Gómez Montoya

C.P. María Isabel Duque Roldán

C.P. Jaír Albeiro Osorio Agudelo

CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN:

C.P. Luis Alonso Colmenares Rodríguez

C.P. Hernán Pulgarín Giraldo

# Contenido

	Págs.
1. PRESENTACIÓN .....	9
2. ANTECEDENTES .....	13
3. ALCANCE.....	15
4. NECESIDAD.....	17
5. OBJETIVOS .....	19
6. ANTECEDENTES NORMATIVOS .....	21
6.1. Organismos analizados .....	21
6.2. Normatividad relacionada con costos .....	22
6.2.1. Normatividad en el sector de Servicios Públicos Domiciliarios.....	24
6.2.2. Normatividad en el sector Salud .....	26
7. MARCO TEÓRICO.....	31
7.1. Definiciones Básicas .....	31
7.1.1. Contabilidad Pública .....	31
7.1.2. Contabilidad administrativa .....	31
7.1.3. Contabilidad de costos .....	32
7.1.4. Costo .....	32
7.1.5. Gasto .....	32
7.1.6. Objeto de costo.....	33
7.1.7. Acumulación de costos.....	33
7.1.8. Asignación de costos.....	33
7.1.9. Centro o área de responsabilidad .....	33
7.2. Clasificaciones de Costos.....	34
7.2.1. De acuerdo al área donde se consumen .....	34
7.2.2. De acuerdo a su relación con el producto u objeto de costo .....	34



	Págs.
7.2.3. De acuerdo a la información utilizada para el cálculo .....	35
7.2.4. De acuerdo al momento en el que se afectan los resultados .....	35
7.2.5. De acuerdo al control que se tenga sobre su consumo.....	35
7.2.6. De acuerdo al tipo de desembolso en el que se ha incurrido .....	35
7.2.7. De acuerdo a su comportamiento frente a los niveles de operación .....	36
7.3. Elementos del Costo.....	37
7.3.1. Materiales o insumos directos .....	37
7.3.2. Mano de obra directa.....	37
7.3.3. Costos indirectos o generales.....	37
7.3.4. Contratación con terceros.....	38
7.4. Sistema de Costos .....	38
7.4.1. Costos por Órdenes de Fabricación .....	38
7.4.2. Costos por Procesos .....	38
7.4.3. Costos Históricos .....	38
7.4.4. Costos Estimados .....	38
7.4.5. Costos Estándar.....	39
7.4.6. Costeo Total .....	39
7.4.7. Costeo Directo o Marginal.....	39
7.4.8. Costeo Basado en Actividades (Activity Based Costing -ABC-) .....	39
8. COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES.....	41
8.1. Antecedentes .....	41
8.2. Enfoque de Procesos .....	44
8.2.1. Estrategia.....	45
8.2.2. Proceso .....	45
8.2.3. Actividad .....	46
8.2.4. Tarea .....	46
8.2.5. Procedimiento .....	46
8.3. Las actividades como base de los procesos y del ABC.....	46
8.4. Niveles de información básicos del ABC .....	47
8.4.1. Recursos .....	47
8.4.2. Actividades.....	48
8.4.3. Proceso .....	48
8.4.4. Objeto de costo.....	48
8.4.5. Direccionador de costos.....	48

9. GENERALIDADES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTOS EN LOS ENTES PÚBLICOS.....	51
9.1. Relación de los Costos y la Contabilidad Pública.....	51
9.1.1. Sistema de Contabilidad Pública.....	52
9.1.2. Centros de responsabilidad .....	55
9.1.3. Análisis de los subsistemas de información .....	56
9.2. Sistema de Contabilidad de Costos .....	57
9.2.1. Agrupación de las diferentes cuentas de costos y gastos en recursos .....	59
9.2.2. Asignación de los recursos no distribuidos desde la contabilidad a los centros de responsabilidad consumidores .....	59
9.2.3. Asignación de los recursos de cada centro de responsabilidad a las actividades desarrolladas en cada uno de ellos .....	60
9.2.4. Asociación de las actividades con los procesos .....	61
9.2.5. Asignación de procesos o actividades a los objetos de costo.....	61
9.2.6. Validación de los resultados finales y realización de conciliaciones .....	62
9.2.7. Preparación de informes de costos.....	62
9.2.8. Registro de los traslados de costos.....	62
9.3. Consideraciones finales.....	62
10. LOS COSTOS Y LA TOMA DE DECISIONES .....	65
10.1. Administración y control de las actividades .....	65
10.2. Mejoramiento de la cadena de valor .....	66
10.3. Mejorar el proceso de presupuestación.....	66
10.4. Centralización de actividades repetitivas.....	66
10.5. Contratación con terceros .....	66
10.6. Comparación (Benchmarking).....	67
10.7. Análisis Costo – Volumen – Utilidad (CVU).....	67
10.8. Identificar la capacidad ociosa .....	68
10.9. Soportar la estrategia de determinación de precios y/o tarifas.....	68
11. BIBLIOGRAFÍA.....	69





# 1. Presentación

---

**A**ctualmente la economía colombiana vive un momento en el cual se ejecutan transacciones entre agentes de diferentes sectores, las cuales se soportan en información financiera confiable y comparable. Las nuevas condiciones del mercado, las presiones regulatorias, el énfasis actual en la eficiencia y transparencia en el manejo de los recursos públicos, entre otros aspectos, traen consigo inevitables cambios en la estructura de los negocios. El sector público en Colombia no ha sido ajeno a esta problemática, los impactos han sido tan recios que muchas empresas del sector enfrentan profundas crisis o han desaparecido, y muchas otras están en vía de extinción. Estos cambios que se han originado a nivel mundial, determinan condiciones diferentes para que las empresas puedan ser competitivas, obtener éxito, redistribuir riqueza y considerarse líderes en el mercado.

En Colombia, el sector público viene sufriendo una transformación, está pasando de un modelo proteccionista, en el cual la calidad en la prestación de los servicios y la eficiencia en la utilización de los recursos no era la prioridad, a un modelo de libre competencia en el cual se requiere autofinanciación y autosostenibilidad; se pasa de un mercado de pocos competidores y clientes cautivos, a un mercado de

operadores privados y clientes abiertos; pasa de ser un mercado incompetente, ineficiente, de baja calidad y poco rentable a un mercado competitivo y con la necesidad de ser rentable para que sea viable. El panorama al cual se enfrentan las empresas del sector público hoy es radicalmente diferente: las entidades que no logren un buen nivel de eficiencia no podrán subsistir; la competencia en tarifas y calidad se hace insostenible, principalmente para aquellos que no estaban preparados para este cambio de esquema.

Por las razones antes mencionadas, se hace necesario contar con adecuados sistemas de información financiera y de costos preparados bajo unos estándares de contabilidad que partan de criterios homogéneos y que sean comprensibles en el entorno económico mundial, que garanticen a las entidades públicas permanecer en el mercado y suministrar un servicio de excelente calidad, permitiéndoles calcular de manera acertada el costo de desarrollar sus actividades, fabricar bienes o prestar servicios y medir e identificar la rentabilidad alcanzada cuando corresponda.

“En el pasado, la contabilidad de costos era vista como un método utilizado para la valoración de los inventarios y la generación del costo de ventas de un período específico, los costos se circunscribían



a un proceso mecánico y relativamente simple. Sin embargo, la contabilidad de costos ha superado este encargo de la contabilidad financiera y se ha convertido en un sistema de información muy importante dentro de las organizaciones tanto públicas como privadas, la contabilidad de costos por sí misma, es vista más allá de la fórmula matemática y se ha convertido en un ejercicio gerencial donde los contadores juegan un papel importante”<sup>1</sup>.

Hoy en día se está viviendo un proceso dialéctico dentro del contexto de la Contabilidad de Gestión, estamos inmersos en un proceso de replanteamiento de la disciplina contable muy importante, y del papel que debe asumir el contador dentro de la organización, el cual pasa de ser un mero registrador de información y elaborador de estados financieros e información fiscal, a ocupar una posición más proactiva, participando en el equipo de dirección y suministrando información relevante para la toma de decisiones.

Los costos se están configurando como uno de los pilares básicos de las empresas, ya que pretenden en este contexto de continuo cambio dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, así como optimizar la eficiencia en la utilización de los recursos y conseguir que sean competitivas y generadoras de valor.

En la actualidad, cuando la productividad se convierte en una de las variables más importantes para la competitividad,

se deben olvidar las creencias tradicionales que plantean que sólo las empresas manufactureras o industriales tienen un compromiso con esta. En general, todas las empresas o entidades independientemente de su naturaleza bien sea pública o privada, manufacturera o de servicios, con o sin ánimo de lucro, primarias o secundarias; deben adquirir compromisos claros que les permitan ser más eficientes, eficaces, efectivas y lógicamente administrar bien los recursos con los que cuentan, que cada vez son más escasos.

Las metas de un gobierno son determinadas en los planes de desarrollo e inversión de los entes públicos, y un buen modelo de costos se convierte en una herramienta que ayuda a cumplir dichos objetivos de forma más eficiente. Aunque el sistema contable es una herramienta importante no puede convertirse en el único sistema que soporte la toma de decisiones de un gobierno, como sucede en muchas empresas de carácter privado, pero puede proporcionar información valiosa que ayude a mejorar el desarrollo de las actividades e incrementar la eficiencia de las entidades.

El carácter de lo público hace que en ocasiones se piense que no es necesario un sistema para la determinación del costo y su gestión, pues muchos de los servicios que se prestan a la comunidad o las actividades que se realizan internamente, no tienen ninguna contraprestación económica debido a la función social, pero es importante disponer de información que permita la identificación del costo, bien sea para determinar cuál es el impacto que se está generando con cada uno de los productos o servicios que se ofrecen, para facilitar el establecimiento de tarifas según el caso, o finalmente para garanti-

<sup>1</sup> Federación Internacional de Contadores, Comité del Sector Público. Estudio 12: Perspectivas de la contabilidad de costos en el sector público, 2000.

zar el buen uso y adecuada destinación de los recursos del Estado.

Por todo lo anterior, se hace necesario establecer los lineamientos generales que permitan a las entidades contables públicas establecer el costo de los servicios o productos, con el fin de facilitar la toma de decisiones y optimizar el uso de los recursos públicos.

Algunas de las ventajas que ofrece la contabilidad de costos en el sector público son:

- Facilita la obtención del costo de programas especiales, proyectos, productos o servicios distribuidos a la comunidad, con o sin retribución económica.
- Fomenta el mejoramiento de la eficacia y la eficiencia en el manejo de los recursos públicos asignados a las diferentes entidades estatales.
- Permite a los usuarios de las entidades públicas y a la comunidad en general, detectar si con los recursos invertidos se obtuvieron los resultados espera-

dos, o si por el contrario se utilizaron de forma inadecuada.

- Para los encargados de tomar decisiones, el costo es una herramienta financiera muy útil en el momento de elegir entre diferentes opciones de producción de bienes o servicios o frente a la decisión de si es mejor contratar con terceros o producir directamente.
- Sirve como herramienta para la fijación de precios o tarifas y los excedentes a obtener mediante la producción de bienes o la prestación de servicios, así como facilitar los procesos de negociación.
- Permite hacer más eficiente los procesos de planeación y presupuestación.
- Constituye una herramienta para la evaluación del desempeño de los directores y administradores de entidades públicas.

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN,  
Contador General de la Nación.



## 2. Antecedentes

---

Tanto en el ámbito nacional como internacional vienen adoptándose políticas públicas en torno al mejoramiento de la calidad de la información contable y la inclusión de los costos en dicha información.

Desde hace más de una década sectores como el de servicios públicos domiciliarios y salud han venido utilizando sistemas de costos en las empresas que componen estos sectores. En el caso de las empresas de servicios públicos domiciliarios, desde el año 1997 se definió toda una estructura encaminada a la implementación de sistemas de costos en las empresas encargadas de prestar este tipo de servicios. La normatividad emitida para este sector fue revisada y actualizada en diciembre de 2005. Para las entidades prestadoras de servicios de salud también se ha definido la obligatoriedad de contar con sistemas de costos en las empresas tanto públicas como privadas, tal como lo estipula la Ley 100 de 1993; sin embargo aún no se ha definido claramente la metodología de costeo que deben emplear dichas empresas para responder a las necesidades de información de costos.

En el campo internacional, países como Estados Unidos, Canadá, España, entre otros, han avanzado en la definición de la estructura de costos que debe operar en el sector público. En el caso de los

Estados Unidos, en julio de 1995 se publica el texto denominado “Contabilidad de costos, conceptos y estándares para el Gobierno Federal” (SFFAS #4), el cual tiene como objetivo obtener información confiable y oportuna a través del cálculo de los costos totales de los programas federales, sus actividades y productos; información que posteriormente es utilizada por el Congreso y los ejecutivos federales en la asignación adecuada de recursos y evaluación de programas, mejorando las decisiones que se toman y con ello la economía del país.

El gobierno de Canadá es uno de los que más ha avanzado en la definición de estándares de costos para el sector público. En 1989 publicó la Guía Canadiense para el costeo de productos en el sector público y en 1995 la guía de seguimiento para el costeo de servicios prestados por el gobierno. Esta última contiene una descripción detallada de la metodología que debe seguirse en la implementación de los costos.

España es otro de los países que ha venido trabajando los conceptos de costos para el sector público y en 1992 lanza el proyecto Contabilidad Analítica Normalizada para Órganos de la Administración -C.A.N.O.A.-, con el cual la Intervención General de la Administración del Estado -IGAE- buscaba “implantar en



el ámbito de la Administración del Estado y otros Entes Públicos un sistema de Contabilidad Analítica, que en unión de otros sistemas de información, pusiera a disposición de los gestores y demás responsables informaciones sobre en qué unidades (“centros de coste”) se originan los costes y en qué productos o servicios (“actividades de coste”) se materializan los consumos”<sup>2</sup>. Este proyecto ha sido revisado durante varios años y en el 2002 se presenta ya como un sistema que debe ser implementado.

Otro avance fundamental en materia de contabilidad gerencial y de costos es el estudio publicado en septiembre de 2000 por el Comité del Sector Público (PSC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) denominado: *Estudio 12 “Perspectivas de la Contabilidad de costos en el sector público”*, estudio del

sector público Internacional, el cual tiene como propósito básico “dotar a los administradores financieros y contadores de una herramienta que puedan utilizar para fomentar la contabilidad de costos en sus países”<sup>3</sup>.

Además, países como Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido, también han publicado documentos relacionados con el manejo de la contabilidad de costos en el sector público, lo que demuestra la necesidad de que en Colombia el sector público también emprenda un camino hacia la definición de herramientas que le permitan enfrentar el cambio, máxime en ambientes donde existen fuertes presiones en torno al mejoramiento de la calidad de los servicios prestados por las entidades del sector público y una mayor eficiencia en la asignación de recursos y en la preparación de presupuestos.

<sup>2</sup> Intervención General de la Administración del Estado –IGAE– Contabilidad Analítica Normalizada para Órganos de la Administración – C.A.N.O.A.–, España.

<sup>3</sup> Federación Internacional de Contadores, Comité del Sector Público. Estudio 12: Perspectivas de la contabilidad de costos en el sector público, 2000.

### 3. Alcance

---

**E**l marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades públicas pretende establecer los lineamientos principales necesarios para el establecimiento de un modelo contable para el cálculo de los costos en estas, pero no lo desarrolla de manera específica, debido a la pluralidad de entidades y, por ende, de sus procesos, productos o servicios, situación que implicaría el desarrollo de un modelo para cada sector, como ha sucedido para las empresas de servicios públicos domiciliarios, el cual cuenta con diez años de expedido y ha sido actualizado recientemente.

En este documento se plantean conceptos que independientemente de su incorporación a la contabilidad de costos, facilitarán el análisis y la posterior toma de decisiones en la respectiva entidad, de tal forma que además del cumplimiento de la exigencia de implantar un sistema de costos, propicie la creación de una verda-

dera cultura de costos en todos los niveles de la organización, con el ánimo de motivar cambios positivos en los funcionarios, orientados a mejorar la eficiencia en el consumo de recursos necesarios para producir o comercializar los productos o prestar los servicios ofrecidos por cada entidad y, de paso, dejando claro que las entidades contables públicas deben ser competitivas en sus múltiples actividades.

Se incorporan a este trabajo, además de los conceptos generales de costos y del sistema de costeo sugerido, aspectos relacionados con la contabilidad por áreas de responsabilidad como mecanismo para organizar e identificar la asignación de recursos, orientados a una mejor gestión y seguimiento; asimismo, se incluyen algunos procedimientos y tratamientos especiales que hacen parte de las especificidades de las entidades contables públicas.





## 4. Necesidad

---

La reestructuración del Plan General de Contabilidad Pública, que concluyó con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 354 del 5 de septiembre de 2007, concibe como prioritaria una armonía entre los conceptos o criterios que orientan el reconocimiento de las operaciones (Marco Conceptual) con los procedimientos y cuentas mediante los cuales se canalizan o registran las operaciones (Manual de Procedimientos); igualmente, uno de los objetivos de la Contaduría General de la Nación es promover una verdadera cultura contable entre los principales usuarios de la información.

Con la evolución del Sistema Nacional de Contabilidad Pública –SNCP– y la necesidad cada vez más grande de ser eficientes y utilizar adecuadamente los recursos públicos, planteada desde la misma Constitución Política de Colombia como una responsabilidad para las entidades públicas, se hace necesario abordar los

conceptos relacionados con la contabilidad de costos, dado que este no es un tema ajeno al sector público, pues en este se evidencia la necesidad de trabajar por la disminución y racionalización de los costos, la optimización y transparencia en el uso de los recursos, la toma de decisiones racionales y bien fundamentadas; de tal forma que se facilite el reconocimiento adecuado de costos y gastos en que incurrirán todas las entidades caracterizadas según su función económica, como son las de gobierno general y empresas públicas.

Para cumplir con estos objetivos, es de suma importancia la definición de un marco de referencia para la implantación del sistema de costos, que permita identificar el costo de los diferentes productos y/o servicios de cada entidad; es decir, para aquellos que se ofrecen de manera gratuita, a precios económicamente no significativos (en términos de la recuperación de los costos o del valor del mercado) o cualquier otro producto o servicio.



## 5. Objetivos

---

El propósito fundamental del desarrollo del marco de referencia para la implantación de sistemas de costos en el sector público en Colombia, es fortalecer el Sistema Nacional de Contabilidad Pública –SNCP–, pues la implantación de una metodología orientada al reconocimiento y cálculo de los costos se convertirá en una herramienta importantísima de gestión, complementaria a la contabilidad, que permita mejorar la eficiencia en el manejo de los recursos, facilite la toma de decisiones administrativas, el mejoramiento continuo de la entidad y, suministre información más adecuada para el establecimiento de precios y/o tarifas. Este marco tiene, entre otros, los siguientes objetivos:

- Justificar la importancia de los costos en ambientes de escasez de recursos y alta competencia.
- Analizar los avances que en materia de costos se han desarrollado para entidades públicas tanto a nivel nacional como internacional.
- Desarrollar un marco teórico detallado que ilustre a los usuarios sobre la terminología empleada en la contabilidad de costos y sus usos frente a las diferentes decisiones que debe enfrentar la administración.
- Describir los ajustes que deben realizarse al sistema contable público para responder a las necesidades de información de costos.
- Establecer directrices sobre cómo desarrollar un sistema de costos.
- Describir las principales decisiones que se pueden tomar con base en la información suministrada por el sistema de costos.



## 6. Antecedentes Normativos

Teniendo en cuenta la importancia que tiene la normatividad que en materia de costos se haya emitido por los diferentes entes de regulación, inspección, control y vigilancia en Colombia, se hace necesaria una revisión exhaustiva que permita establecer el grado de avance que tienen algunas entidades públicas, como respuesta a la obligatoriedad de reportar información relacionada con sus costos.

Para un mejor entendimiento se plantean las diferentes entidades para las que se realizó la revisión en búsqueda de normatividad expedida en materia de costos, la normatividad general y específica encontrada y el análisis de los desarrollos concretos en la parte conceptual de costos que hayan emitido algunos entes separándolos por sectores.

### 6.1. Organismos analizados

Sin entrar a considerar las competencias que en materia de regulación y emisión de normas contables tienen ciertos organismos, se realizó una búsqueda de la regulación (leyes, decretos, resoluciones, circulares, conceptos, entre otros) relacionada con costos y su implementación en los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, Minas y Energía, Educación Nacional, de la Protección Social, Transporte, Comercio, Industria y Turismo, entre

otros; igualmente, se consideraron las Superintendencias de Sociedades, Industria y Comercio, Servicios Públicos Domiciliarios, Financiera y Salud, además las Comisiones de Regulación de Energía y Gas –CREG–, Telecomunicaciones –CRT- y Agua Potable y Saneamiento Básico –CRA-; después de dicha búsqueda se evidenció que existe normatividad general en varios casos que sugiere la implantación de sistemas de costos o, por lo menos, que los contemplan como una herramienta para incrementar la eficiencia y el control en el desarrollo de las actividades de las empresas, pero que no se ha reglamentado de manera explícita.

Las Contralorías y la Auditoría General de la República, cuando realizan su actividad de fiscalización, en algunos casos señalan como una deficiencia la falta de un sistema de costos, sobre todo en aquellas entidades que manufacturan productos, comercializan bienes o prestan servicios. Específicamente la Contraloría General de la República le sugirió a Confecámaras la implementación de un sistema de costos bajo la metodología ABC (Activity Based Costing) para todas las Cámaras de Comercio del país, y en virtud de esta sugerencia estas entidades adelantaron trabajos para la implementación de esta metodología.



En el caso de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación que tienen competencia en las entidades de este sector, existe un modelo definido desde el año 1997 y actualizado en el 2005, el cual contempla todos los elementos para la implementación de un sistema de costos, y de paso exige el envío de información relacionada con los costos de prestación de los diferentes servicios de manera regular a través del Sistema Único de Información –SUI-. Este sector es el que tiene avances conceptuales y normativos más claros en materia de costos, los cuales se plantearán más adelante.

Por su parte, el Ministerio de la Protección Social (antes Ministerio de Salud), no ha emitido ninguna norma específica relacionada con la implementación de sistemas de costos, sin embargo, sobre la base de la exigencia explícita de la Ley 100 de 1993 en el sentido de que todas las entidades deben manejar costos, en 1999 presentó un manual para el establecimiento de los costos en las entidades del sector Salud, y a través de su plan único de cuentas ha hecho que muchas de estas entidades implementen un sistema de costos, pues para la aplicación de dicho plan de cuentas es necesario tener el sistema de costos que permita la contabilización adecuada por área de servicio (consulta externa, urgencias, quirófano, laboratorio clínico, etc.) Aun así, en este sector no es muy clara la metodología de costeo propuesta ni su forma de implementación, y mucho menos el manejo contable que se sugiere.

## 6.2. Normatividad relacionada con costos

La normatividad vigente que trata el tema de costos se puede considerar incipiente en el caso colombiano, pues en su mayo-

ría hace alusión al tema de manera general, o en otros casos es contradictorio e ilógico el manejo contable que se sugiere, pues aún se malinterpreta y confunde el tema de la contabilidad patrimonial con el de contabilidad gerencial, por esto se convierte en el simple planteamiento del tema sin que se presente la respectiva reglamentación o las directrices para su aplicación. En el numeral 7 se hace énfasis en la diferencia entre ambos sistemas de contabilidad.

Los costos en la normatividad colombiana se pueden analizar a partir de la Constitución Política de Colombia de 1991, así:

***Artículo 338.** “En tiempo de Paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar; directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les pres-  
ten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.* (El subrayado es nuestro).

***Artículo 367.** “La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios*

*públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos*". (El subrayado es nuestro).

La Ley 174 de 1994, aunque no está dirigida específicamente a las entidades del sector público, establece que todos los contribuyentes obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público, deben utilizar el sistema de inventario permanente u otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. Esta norma implícitamente obliga a la implantación de un sistema de costos para aquellas empresas que manufacturen productos o comercialicen bienes, ya que se deben contabilizar los costos de cada venta al momento de realizarla.

La Ley 617 de 2000 en su artículo 94, estableció que los Contadores Generales de los Departamentos, además de las funciones propias de su cargo, deberán cumplir las funciones relacionadas con los procesos de consolidación, asesoría y asistencia técnica, capacitación y divulgación y demás actividades que el Contador General de la Nación considere necesarias para el desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública en las entidades departamentales y municipales, en sus sectores central y descentralizado. Teniendo en cuenta esta disposición se emitió el Decreto 3730 de 2003, el cual describe en su artículo 3° como funciones del Contador General del departamento, además de las funciones propias de su cargo, una serie de actividades, entre las cuales se destaca la siguiente: “8. Propender por la implementación de sistemas de costos, en el

*sector central del departamento y en las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, que lo integran*”. (El subrayado es nuestro).

La Contaduría General de la Nación no ha emitido normatividad específica relacionada con un sistema de costos en particular, pero ha desarrollado en el Régimen de Contabilidad Pública las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, y retomó en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, en el numeral 9.1.4.4., las normas técnicas de los costos de producción, las cuales contemplan el establecimiento de un sistema de costos para las entidades públicas que presten servicios individualizables o que produzcan bienes, ya sea que estén destinados para la venta, se suministren de manera gratuita o a precios económicamente no significativos.

En este sentido no se ha exigido ninguna metodología, sino que se ha otorgado a las entidades total libertad para utilizarlas, tal como se plantea en el párrafo 298 del nuevo Plan General de Contabilidad Pública:

298. *“Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesida-*





*des de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o pre-determinadas ya sean estas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia”.*

También se resalta el hecho de que la Contaduría General de la Nación ha emitido múltiples conceptos relacionados con costos, los cuales en su mayoría hacen referencia a elementos muy técnicos propios de un sistema de costos que, en varios casos obedecen más a la decisión técnica de quien participa en el diseño del modelo o la aplicación de elementos planteados en el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, tales como las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, en su parte de costos de ventas y operación y costos de producción, igualmente algunos tratamientos contables definidos en el Catálogo General de Cuentas.

**6.2.1. Normatividad en el sector de Servicios Públicos Domiciliarios.** La Ley 142 de 1994 confiere las facultades para implementar los sistemas de información necesarios, y para garantizar la uniformidad y transparencia en la información sectorial, dicha ley establece, en su artículo 79 que trata sobre las funciones de la Superintendencia que:

*... “Las personas prestadoras de servicios públicos y aquellas que, en general, realicen actividades que las haga sujetos de aplicación de las Leyes 142 y 143 de 1994, estarán sujetos al control y vigilancia de la Superin-*

*tendencia de Servicios Públicos. Son funciones de esta, las siguientes: ...4. Establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados...”.*

Cabe anotar que la Ley 142 de 1994 en su artículo 18 prevé que las empresas que tengan objeto social múltiple, deben llevar contabilidad separada por cada uno de los servicios, de tal manera que exista claridad sobre la viabilidad financiera de cada uno. Sobre este aspecto la Contaduría General de la Nación se pronunció, señalando que:

*“... Es importante aclarar que la separación de las cuentas por clase de servicio, ... no tiene por objeto llevar dos contabilidades. Su separación solamente obedece a la obligación que tienen las entidades de llevar en forma individual los ingresos y los centros de costos por cada uno de los servicios prestados.”*

Igualmente el Consejo Técnico de la Contaduría emitió el concepto CCTCP 263 del 23 de diciembre 21 de 1999, en el cual plantea:

*“La finalidad de llevar contabilidad separada no es otra que la de conocer el costo y rentabilidad de la prestación de los servicios públicos domiciliarios y/o de sus actividades complementarias por parte de una entidad logrando tener dicha información con la estructura del Estado de Resultados por cada uno de los servicios, negocios o actividades complementarias.*

*Esto no implica una separación de tipo jurídico a menos que la Comisión de Regulación respectiva considere conveniente ordenar ante la ausencia de economías de escala la separación del ente jurídico por servicios.*

*La Superintendencia de Servicios Públicos podrá solicitar a los entes prestadores que presenten a nivel de reporte el Balance General por servicio, negocio o actividad complementaria haciendo una separación de los Activos, Pasivos y el Patrimonio sobre bases comprensibles de contabilidad, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 del Decreto 2649 de 1993". Según el cual: "...Las autoridades pueden ordenar o los particulares pueden convenir, para su uso exclusivo, la elaboración y presentación de estados financieros preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Son ejemplos de otras bases comprensivas de contabilidad, las utilizadas para preparar declaraciones tributarias, la contabilidad sobre la base de efectivo recibido y desembolsado y, en ciertos casos, las bases utilizadas para cumplir con requerimientos o requisitos de información contable formulados por las autoridades que ejercen inspección, vigilancia o control. La preparación de estos estados no libera al ente de emitir estados financieros de propósito general."*

Para dar cumplimiento a las funciones establecidas en la Ley 142 de 1994 y el Decreto 990 de 2002, por medio del cual se reestructuró la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en

cuanto corresponde a esta Superintendencia establecer los Sistemas Uniformes de Información y Contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas, o mixtas, que presten servicios públicos domiciliarios, mediante las Resoluciones 2863 de 1996<sup>4</sup> y 1417 de 1997<sup>5</sup> la mencionada Superintendencia expidió y adoptó el Sistema Unificado de Costos y Gastos para los sectores de Telecomunicaciones, Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Gas combustible.

El modelo escogido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios es el llamado Costeo Basado en Actividades, con el cual se propende por la correcta relación de los costos de producción y los gastos de administración, con un producto específico o línea de negocio, mediante la identificación de cada actividad, la utilización de un conductor o base de distribución y su medición razonable. La Superintendencia justifica la utilización de este sistema indicando que dicha metodología proporcionará información razonable que refleje el nivel y la estructura de los costos económicos en que se incurre al prestar cada uno de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Gas Combustible y Telecomunicaciones y para la implementación de los modelos de tarifas y subsidios, el cual es de obligatorio cumplimiento por parte de los entes prestadores de estos servicios.

<sup>4</sup> Resolución 2863 de 1996. Por la cual se adopta el Sistema Unificado de Costos y Gastos para el Sector de las Telecomunicaciones.

<sup>5</sup> Resolución 1417 del 18 de abril de 1997. Por la cual se expide y adopta el Sistema Unificado de Costos y Gastos para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Gas Combustible.



Posteriormente, la Ley 689 de 2001 le asigna a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la función de diseñar, implementar y mantener el Sistema Único de Información de los servicios públicos domiciliarios, para la cual la Superintendencia ha venido implementando el Sistema Único de Información –SUI-, que se alimenta de la información proveniente de los sistemas de información de los prestadores de servicios públicos, en el SUI, el plan de contabilidad para las entidades vigiladas por este organismo y la información de costos y gastos por actividades son componentes fundamentales.

Considerando que el sector de Telecomunicaciones contaba con una normatividad diferente a la adoptada para los sectores de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Gas; la Superintendencia vio la necesidad de unificar la regulación, ya que en la actualidad es necesario integrar y articular la información proveniente del Sistema Unificado de Costos y Gastos por Actividades al SUI, de tal manera que mediante procesos y procedimientos de sistematización y análisis de la información, las entidades racionalicen la asignación de sus recursos, dada la gran cantidad de empresas a vigilar y controlar, y la heterogeneidad de las mismas. Por otro lado, este organismo regulador debe evaluar en forma oportuna y permanente la prestación eficiente del servicio en los niveles sectorial y empresarial para cumplir con su vocación preventiva.

Posteriormente, el 28 de diciembre de 2005 esta Superintendencia mediante la Resolución 33635 actualiza el plan de contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios y el Sistema Unificado de Costos y Gastos

por Actividades, los que debieron ser implementados por dichos entes a partir de 2006.

### 6.2.2. Normatividad en el sector Salud.

Como se ha planteado, para el sector salud existe normatividad específica que trata el tema de costos. Un primer referente lo constituye la Ley 10 de 1990, por medio de la cual se reorganiza el sistema nacional de salud. Esta Ley establece en su artículo 8° la competencia de la Dirección Nacional del Sistema de Salud para formular las políticas y dictar todas las normas científico-administrativas de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades que integran el sistema. De este artículo es pertinente resaltar lo siguiente:

*“...b) Normas administrativas: las relativas a asignación y gestión de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros. Con base en las normas técnicas y administrativas se regularán regímenes tales como información, planeación, presupuestación, personal, inversiones, desarrollo tecnológico, suministros, financiación, tarifas, contabilidad de costos, control de gestión, participación de la comunidad, y referencia y contrarreferencia”.* (El subrayado es nuestro).

La Ley 100 de 1993 especifica aún más los requerimientos en materia de costos, planteando la necesidad de que las entidades cuenten con un sistema de costos y registren los costos en el sistema contable, de manera que se pudiera establecer el costo de cada servicio, tal como se describe en los siguientes artículos:

*Artículo 185. “Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud. Son*

*funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente ley. Las Instituciones Prestadoras de Servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia, y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además propenderán por la libre concurrencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas, y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir, restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud.*

*Para que una entidad pueda constituirse como Institución Prestadora de Servicios de Salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud.*

*Parágrafo. Toda institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el artículo 241 de la presente ley, adoptar dicho sistema conta-*

*ble. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema". (El subrayado es nuestro).*

*Artículo 225. "Información requerida. Las Entidades Promotoras de Salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán establecer sistemas de costos, facturación y publicidad. Los sistemas de costos deberán tener como fundamento un presupuesto independiente, que garantice una separación entre ingresos y egresos para cada uno de los servicios prestados, utilizando para el efecto métodos sistematizados. Los sistemas de facturación deberán permitir conocer al usuario, para que este conserve una factura que incorpore los servicios y los correspondientes costos, discriminando la cuantía subsidiada por el Sistema General de Seguridad Social en Salud." (El subrayado es nuestro).*

*"La Superintendencia exigirá en forma periódica, de acuerdo con la reglamentación que se expida, la publicación de la información que estime necesaria de la entidad y de esta frente al sistema, garantizando con ello la competencia y transparencia necesarias. Igualmente, deberá garantizarse a los usuarios un conocimiento previo de aquellos procedimientos e insumos que determine el Ministerio de Salud."*



El Ministerio de la Protección Social, teniendo en cuenta su programa de mejoramiento, desarrolló en 1999 la primera edición del manual de implementación del sistema de costos hospitalarios y planteó en su presentación lo siguiente:

*“El Ministerio de Salud, a través del Programa de Mejoramiento de los Servicios de Salud, diseñó una nueva metodología para el cálculo de costos hospitalarios en donde se mezclaron elementos de costos de absorción con metodología ABC buscando entregar a las instituciones hospitalarias una herramienta de fácil aplicación en cualquier nivel de atención y que cumpla integralmente con los requerimientos de información exigidos por los organismos de control, pero que fundamentalmente llene las expectativas de la alta gerencia y gerencia media, en relación con la información de costos de los servicios de salud que se prestan”.* (El subrayado es nuestro).

Por su parte, la Superintendencia Nacional de Salud emitió las Instrucciones para el tratamiento contable de los costos de producción de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, IPS – Públicos, 2003. En ellas define el área de costos de la siguiente manera:

*“Esta área está soportada con la Ley 100 de 1993 que obliga a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud a llevar una contabilidad de costos...”*

*Para efecto de la definición de los centros de costos a manejar en cada institución se debe expedir una resolución por parte de la gerencia.*

*Se debe obtener el estudio de costos a través de una metodología de recono-*

*cido valor técnico. El funcionario encargado de este proceso debe realizar una vez al mes, con contabilidad, una conciliación del resultado del estudio de costos del mes respectivo; en el entendido de que se trabaja simultáneamente y, por tanto, corresponden al mismo período, informe final de costos.”*

El Decreto 2753 de 1997, por el cual se dictan las normas para el funcionamiento de los prestadores de servicios de salud en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, plantea con fundamento en la mencionada Ley 100, la obligatoriedad de un sistema de costos teniendo en cuenta un monto mínimo de patrimonio, como se describe a continuación:

*Artículo 7°. “De la clasificación según tamaño y complejidad. Modificado Decreto 204 de 1998, artículo 2°. Las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud cuyo patrimonio exceda de 200 salarios mínimos legales mensuales, y que presten los servicios de urgencias, hospitalización o cirugía en cualquier grado de complejidad deberán establecer un sistema de costos y facturación, de conformidad con lo establecido en la Ley 100 de 1993”.* (El subrayado es nuestro).

Al respecto el Decreto 452 de 2000, que modifica la estructura de la Superintendencia Nacional de Salud, define sanciones que se deben imponer a las entidades que no implanten los sistemas de costos, como se describe a continuación:

*Artículo 29. “Sancionar con multas sucesivas hasta de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes a*

*favor de la subcuenta de Solidaridad del Fondo de Solidaridad y Garantía: a las entidades promotoras de salud que no adelanten los procesos para la implantación de sistemas de costos y facturación o que no se sometan a las normas en materia de información pública a terceros, con el objeto de garantizar la transparencia y competencia necesaria dentro del sistema”.*

Es importante mencionar que los Decretos 2753 de 1997 y 204 de 1998, fueron derogados por el Decreto 2309 de 2002, por el cual se define el Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad de la Atención de Salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en este sentido el decreto en mención no retoma los sistemas de costos y facturación pero no deroga las multas por la no implantación de estos planteadas en el Decreto 470 de 2000.





## 7. Marco Teórico

Tal como lo señala el Régimen de Contabilidad Pública, los objetivos de la información contable pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios.

Como se ha descrito anteriormente, los costos constituyen una herramienta gerencial de mucha importancia para la toma de decisiones y un elemento esencial dentro de la información financiera de las empresas que provee información para que usuarios internos y externos puedan tomar diferentes decisiones relacionadas con los costos de los productos o servicios, rentabilidad financiera o no en los procesos de producción y venta, y otros controles sobre las operaciones que se desarrollan en las entidades.

A continuación se definirán los principales conceptos que serán utilizados en el desarrollo de este documento.

### 7.1. Definiciones Básicas

**7.1.1. Contabilidad Pública.** Como lo establece el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP- en su párrafo 31, “La Contabilidad Pública es una aplicación especializada de la contabilidad que,

a partir de propósitos específicos, articula diferentes elementos para satisfacer las necesidades de información y control financiero, económico, social y ambiental, propias de las entidades que desarrollan funciones de cometido estatal, por medio de la utilización y gestión de recursos públicos”<sup>6</sup>.

### 7.1.2. Contabilidad administrativa.

También conocida como contabilidad gerencial o contabilidad de gestión. Existen múltiples definiciones para este concepto, según Alvarez, 1996, “corresponde al proceso de identificación, medición, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información financiera y estratégica utilizada para planificar, evaluar y controlar la organización y asegurar la asignación óptima de los recursos persiguiendo tres objetivos básicos:

- El cálculo de los costos.
- Suministrar información necesaria para las actividades de planificación, evaluación y control.
- Participar en la toma de decisiones estratégica, táctica y operativa.

<sup>6</sup> Contaduría General de la Nación. Régimen de Contabilidad Pública, plan general de contabilidad pública, 2007.





También puede definirse como el sistema de información destinado a satisfacer las necesidades internas de la empresa, para facilitar la toma de decisiones y la medición de actuaciones de los elementos de la organización, en relación con los planes y presupuestos establecidos por la administración.

**7.1.3. Contabilidad de costos.** Subsistema de la contabilidad que suministra información para el cálculo de los costos de un producto o servicio, establecer la rentabilidad obtenida y ejercer un control sobre las operaciones.

El concepto “costo” visto desde la teoría económica, es toda erogación o desembolso de dinero (o su equivalente) para obtener algún bien o servicio. Al vincular este concepto a la contabilidad se genera una división estructural dependiendo del lugar o dependencia que realiza la erogación, y el momento en que dicha erogación se reconoce dentro de la información financiera. Es por esto que la teoría contable hace la diferenciación entre costo y gasto.

**7.1.4. Costo.** Se considera costo el consumo de recursos (materias primas, mano de obra, costos indirectos, etc.) que se requieren para desarrollar actividades relacionadas con la producción de bienes o la prestación de servicios. El beneficio generado por el sacrificio de estos recursos se obtendrá una vez se venda o se entregue el producto final. Según el Régimen de Contabilidad Pública, en términos generales, las entidades de gobierno general no contabilizan costos, excepto los recursos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que deben reconocerse como tal. Los costos de pro-

ducción se contabilizan como parte de los inventarios sólo en aquellas empresas que fabrican bienes físicos.

**7.1.5. Gasto.** Es el consumo de recursos requerido para realizar actividades de carácter administrativo, estratégico o logístico, que apoyan la producción del bien o la prestación del servicio. El sacrificio de estos recursos deberá cargarse al estado de actividad financiera, económica, social y ambiental del periodo en el cual fueron consumidos, por lo tanto, no se relacionan con la venta de los productos o servicios. Ejemplo: El salario del personal administrativo, personal de ventas, etc. En el caso de las entidades de gobierno general, todos los recursos se contabilizan como gastos, excepto los recursos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que deben reconocerse como costo.

Como se aprecia en las definiciones, un mismo recurso puede ser a su vez costo y gasto, dependiendo del lugar donde se consume, y del tipo de empresa que los genera. Por ejemplo, el recurso energía puede ser en un periodo específico costo y gasto, pues la energía que se consume en las instalaciones de producción se considera costo y la energía que se consume en las oficinas administrativas se considera gasto. Para el caso de las entidades de gobierno general el consumo de recursos vinculados a la prestación de sus servicios misionales se contabiliza en las cuentas de gasto público social. Las entidades, para las cuales aplica la separación entre costos y gastos, requieren adecuados sistemas de información que permitan de forma acertada realizar la contabilización de los costos y gastos generados en cada período.

**7.1.6. Objeto de costo.** Se entiende por objeto de costo todo aquello que la empresa quiere y puede en un momento determinado establecer su costo. Se pueden determinar objetos de costo intermedios tales como centros de responsabilidad, actividades, procesos, proyectos, programas y demás conceptos para los cuales la administración estima relevante conocer el costo; y objetos de costo finales, que se caracterizan por ser el último eslabón en la cadena de valor, es decir, los productos o servicios que se entregan al usuario final, los cuales pueden ser calculados por regiones geográficas o por tipo de cliente. En resumen, los objetos de costo intermedios se entienden como aquellos en los que se acumulan costos para luego ser transferidos a otros objetos y los objetos de costo finales son aquellos que acumulan costos para transferir fuera de la empresa.

Para la determinación de cuáles deben ser los objetos de costo y cuáles podrían ser calculados a través del sistema de costos, se deben establecer claramente las decisiones que se tomarán con la información obtenida y la periodicidad con la cual se calculará dicha información, aclarando que los procedimientos contables relacionados con costos y gastos tienen una periodicidad mensual, pero en el caso de cálculos internos en el sistema de costos, se puede pensar en periodos bimestrales, trimestrales o semestrales, entre otros, de acuerdo con las necesidades de información de la entidad. Los responsables de calcular la información de costos deben garantizar que al definir los objetos de costo se satisfacen las necesidades de los diferentes usuarios de la información del sistema.

**7.1.7. Acumulación de costos.** Es el proceso mediante el cual los costos se agregan o suman de manera organizada en los lugares donde son consumidos. Normalmente la acumulación de costos se realiza mediante el manejo de inventarios.

**7.1.8. Asignación de costos.** Es el proceso mediante el cual los costos que se encuentran acumulados son asignados a los objetos de costo que le corresponden mediante la utilización de criterios de distribución. Existen diferentes metodologías para la asignación de costos, tales como la asignación directa a productos o servicios, asignación a las áreas de responsabilidad y luego a productos o servicios, asignación por grupo de recursos o individual, etc. La metodología seleccionada afecta la precisión en el cálculo final de los costos. Las diferentes metodologías de asignación de costos o sistemas de costos serán analizadas en el numeral 7.4.

**7.1.9. Centro o área de responsabilidad.** Es una parte o subunidad de una entidad, cuyo administrador es responsable de una serie específica de actividades. Mientras más alto sea el nivel del administrador mayor será el centro de responsabilidad a su cargo y generalmente mayor el número de subordinados que le reportan. Los centros o áreas de responsabilidad se clasifican en centros de costos, centros de utilidad, centros de ingresos y centros de inversión. La segmentación de una entidad en centros de responsabilidad tiene como objetivos establecer un mayor control sobre las operaciones, razonabilidad en la asignación de recursos, mejor asignación de responsabilidad por el consumo de los recursos, y suministrar información más detallada que mejore la toma de decisiones. Los diferentes tipos de centros de responsabilidad según Cuervo y Osorio, 2007 se pueden clasificar en:



- a. **Centro de costos:** unidad de la entidad que es responsable por todos los costos y gastos en los que incurre para el desarrollo de sus actividades; revisa constantemente sus metas y controla las operaciones de su centro con miras a alcanzar sus objetivos. Son ejemplos de centro de costos, cada una de las divisiones, departamentos o secciones de una entidad.
- b. **Centro de ingresos:** unidad de la entidad que es responsable por la cantidad de ingresos generados. Estos ingresos no tienen relación de causalidad con los costos y gastos generados por este centro. Es ejemplo de un centro de ingresos el área de ventas, pues es ella quien genera los ingresos, pero los costos y gastos son incurridos en todas las otras dependencias.
- c. **Centro de utilidad:** unidad de la entidad responsable de manejar el exceso de los ingresos sobre los costos. Por lo general los ingresos se obtienen de clientes externos, sin embargo también pueden transferirse bienes o servicios entre centros de responsabilidad de una misma entidad. También se les conoce como centro de beneficios. Son ejemplos de centros de utilidad las diferentes sucursales o puntos de venta de una entidad.
- d. **Centro de inversión:** unidad de la entidad en la cual la realización se mide en términos de ingresos presupuestados, costos e inversión en activos; su director tiene la responsabilidad sobre el manejo de estos tres elementos.

Para efectos de la implantación de un sistema de costos es fundamental que las entidades cuenten con una estructura de centros de responsabilidad.

## 7.2. Clasificaciones de Costos

Los costos, e inclusive los gastos, tienen múltiples clasificaciones dependiendo de ciertas características especiales y particularmente de las decisiones que se derivan de dicha clasificación, un mismo costo o gasto puede tener diversas formas de clasificarse dependiendo de lo que se requiera al momento de clasificarlo, podemos hablar de múltiples clasificaciones para diversos propósitos. A continuación se describirán las categorías más utilizadas.

### 7.2.1. De acuerdo al área donde se consumen

- a. **De Producción/Servucción:** son los que se generan en el proceso de fabricación de los bienes o la prestación de los servicios.
- b. **De distribución:** son los que se generan por llevar el producto o servicio hasta el consumidor final.
- c. **De administración:** son los generados en las áreas administrativas de la entidad.
- d. **De financiamiento:** son los que se generan por el uso de recursos de capital.

### 7.2.2. De acuerdo a su relación con el producto u objeto de costo

- a. **Directos:** un costo o gasto es directo cuando se puede identificar plenamente con el lugar donde se consume (producto, servicio, actividad, proceso o área de responsabilidad).
- b. **Indirectos:** son aquellos que no se identifican fácilmente con el lugar en el cual se consumieron, generalmente son consumidos por varias activida-

des, procesos, productos, servicios, etc. y se requiere la aplicación de un criterio de distribución para su asignación. Este criterio se calcula sobre la base de los factores que generaron el costo o gasto, es decir, su relación causa y efecto.

### 7.2.3. De acuerdo a la información utilizada para el cálculo

- a. **Históricos o reales:** son los costos que se calculan con base en lo que realmente se incurre en la fabricación o comercialización del producto o la prestación del servicio. Son la base sobre la cual se registran los valores en la contabilidad.
- b. **Predeterminados:** son costos proyectados que se calculan con base en métodos estadísticos y que se utilizan para elaborar planes y presupuestos. Su cálculo puede ser muy riguroso (estándar) o poco riguroso (estimado).

### 7.2.4. De acuerdo al momento en el que se afectan los resultados

- a. **Del periodo:** son aquellos que se asocian con los ingresos del periodo en el que se consumieron. Contablemente se denominan gastos. Este tipo de recursos se identifican con periodos de tiempo y no con productos.
- b. **Del producto:** son aquellos que se asocian con el ingreso cuando han contribuido a generarlo en forma directa. Contablemente se denominan costos y se reflejan en las cuentas de costos de producción de los inventarios que, finalmente, al momento de la venta, pasan a ser el costo de venta y operación. Es importante anotar que

las entidades que prestan servicios también manejan costos relacionados con estos pero a diferencia de los productos, no se llevan a inventario sino directamente a resultados.

### 7.2.5. De acuerdo al control que se tenga sobre su consumo

- a. **Controlables:** son aquellos costos, o gastos, sobre los cuales la dirección de la entidad tiene autoridad para aumentarlos, disminuirlos o eliminarlos, es decir, para su manejo y control. Son ejemplos de costos controlables la publicidad, los servicios públicos o la papelería.
- b. **No controlables:** son aquellos costos, o gastos, sobre los cuales no es posible evitar el consumo, porque no depende de la dirección de la entidad. Un ejemplo de costo no controlable es el arrendamiento a pagar pues su valor depende de una negociación previa y, por ende, quien hace uso del bien no puede hacer nada para minimizarlo, en estos casos se dice que para estos recursos se debe optimizar su utilización.

### 7.2.6. De acuerdo al tipo de desembolso en el que se ha incurrido

- a. **Desembolsables:** son aquellos costos que implican una salida real de efectivo.
- b. **De oportunidad:** son aquellos que se generan al tomar una decisión que conlleva la renuncia de otra alternativa. El costo de oportunidad está basado en el valor que podría entregarse para obtener un resultado, en otras palabras son ingresos dejados de percibir o ahorros no aprovechados por la

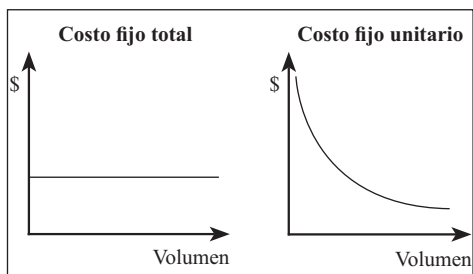


entidad por la escogencia de una entre varias alternativas.

### 7.2.7. De acuerdo a su comportamiento frente a los niveles de operación

a. **Fijos:** son aquellos costos que permanecen constantes durante un período de tiempo determinado o para cierto nivel de producción o de servicio. Su comportamiento está ligado a otras variables distintas al volumen de fabricación. Tal es el caso del valor que se paga por el arrendamiento de un inmueble. Dicho costo será fijo por un período de tiempo, independiente del volumen de producción. El comportamiento unitario y total de acuerdo con el volumen se ilustra en la gráfica 1.

Gráfica 1. Costos fijos totales y unitarios

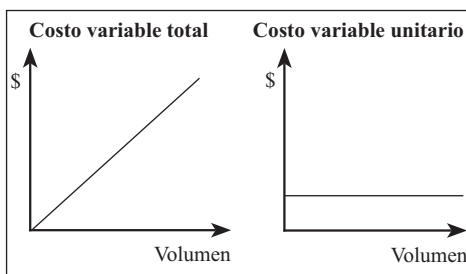


En el lado izquierdo de la gráfica se muestra el costo fijo total, el cual está representado por una línea recta paralela al eje X, que indica, que independiente del número de unidades producidas (volumen) o la cantidad de servicios prestados, el costo fijo total sigue siendo el mismo (\$). El lado derecho de la gráfica muestra el costo fijo que le corresponde a cada unidad producida o cada servicio prestado, el cual se representa por una línea descendente, según la cual, a mayor número de unidades producidas (volumen),

menor es el costo fijo que se le asigna a cada unidad (\$).

b. **Variables o Marginales:** son aquellos que se modifican de acuerdo con el volumen de producción. Tienen una relación estrecha con el nivel de operación, pues aumentan o disminuyen con ella. El comportamiento unitario y total de acuerdo con el volumen se ilustra en la gráfica 2.

Gráfica 2. Costos variables totales y unitarios

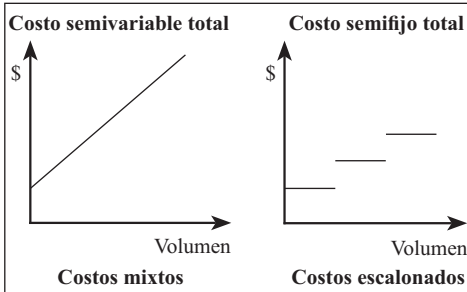


En el lado izquierdo de la gráfica se muestra el costo variable total, el cual está representado por una línea ascendente, que indica, que si no se producen unidades o no se prestan servicios no hay costo variable y que a medida que se aumente el número de unidades producidas (volumen) o cantidad de servicios prestados, el costo variable total se incrementa (\$). El lado derecho de la gráfica muestra el costo variable que le corresponde a cada unidad producida o cada servicio prestado, el cual se representa por una línea recta paralela al eje X, que indica, que a cada unidad le corresponde el mismo valor de costo variable (\$).

c. **Semivariables o semifijos:** representan aquellos costos que no son completamente fijos ni completamente variables. Tienen un comportamiento

combinado. El comportamiento de los costos semivariantes y semifijos se ilustra en la gráfica 3.

**Gráfica 3. Costos semivariantes o semifijos**



En el lado izquierdo se muestra la gráfica de los costos semivariantes, los cuales parten de un costo fijo y de allí en adelante se modifican de acuerdo con el volumen de producción o prestación de servicio. En el lado derecho se muestra la gráfica de los costos semifijos, los cuales permanecen fijos por rangos de producción o prestación de servicios.

La clasificación de costos en fijos, variables, semivariantes o semifijos puede ser útil cuando se requiere información sobre los niveles adecuados de producción, para la determinación de costos de la capacidad ociosa, o cuando se requiere determinar los costos de niveles de actividad extraordinarios (aceptación de pedidos especiales), cálculo del umbral de rentabilidad o puntos de equilibrio y, en general, los análisis de costos, volumen y utilidad.

### 7.3. Elementos del Costo

Representan todos aquellos recursos que son necesarios en la producción de bie-

nes o prestación de servicios y se clasifican en:

**7.3.1. Materiales o insumos directos.** Son elementos físicos de consumo que se utilizan en la producción de bienes o en la prestación de servicios, y tienen las siguientes características:

- Son tangibles
- Son de fácil medición y cuantificación
- En las empresas de transformación integran físicamente el producto y se identifican directamente con él. En las empresas de servicios generalmente no existen o no integran físicamente el producto, pero se pueden presentar casos en los que sea necesario utilizar materiales o materias primas para la adecuada prestación de los servicios.

**7.3.2. Mano de obra directa.** Está representada en los salarios y demás conceptos laborales que se reconocen como contraprestación por el esfuerzo físico o mental de los trabajadores que tienen una relación directa con la producción o la prestación de los servicios. De este concepto se excluyen los pagos realizados al personal de supervisión, mantenimiento, vigilancia, personal administrativo y todos aquellos cuyas actividades se consideran de soporte o apoyo a las actividades productivas.

**7.3.3. Costos indirectos o generales.** Este concepto agrupa una serie de costos necesarios para completar el proceso de producción o del servicio. Se denominan Costos Indirectos de Fabricación (CIF) o Costos Indirectos del Servicio





(CIS) y a estos pertenecen los siguientes conceptos de costos: materiales o insumos indirectos, mano de obra indirecta, servicios públicos, depreciaciones de los equipos productivos, mantenimiento y reparaciones, entre otros. Es el elemento más difícil de medir y asignar dentro del proceso de costeo, pues no es tan visible una asociación inmediata con los procesos de producción de bienes o prestación de servicios.

**7.3.4. Contratación con terceros.** Representa el costo de servicios recibidos en desarrollo de contratos celebrados por la entidad con personas naturales y/o jurídicas, a fin de ejecutar labores relacionadas con la producción de bienes o la prestación de servicios. Se le conoce también como subcontratación, tercerización o externalización.

## 7.4. Sistema de Costos

Es el conjunto de metodologías, modelos o procedimientos contables y administrativos que se llevan a cabo con el objetivo de determinar el costo de los diferentes objetos de costo. Estas metodologías tienen diferentes grados de complejidad y utilizan diferentes enfoques frente a lo que se incluye dentro del cálculo. A continuación se describen los distintos sistemas de costos:

**7.4.1. Costos por Órdenes de Fabricación.** Este sistema aplica para empresas en las cuales la producción es heterogénea, es decir, se fabrica a solicitud del cliente y con las especificaciones dadas por este. Con esta forma de producción la entidad no mantiene unidades en inventario. Se trata de una modalidad de producción poco económica, donde la

unidad de costeo es cada orden de fabricación. Puede ser utilizada para costear proyectos específicos, programas, trabajos especiales de reparaciones o mantenimientos, entre otros.

**7.4.2. Costos por Procesos.** Aplica para entidades en las cuales la producción es homogénea, se fabrican grandes cantidades de producto y se mantienen unidades en inventario. Se trata de una modalidad de producción más económica, donde la unidad de costeo es cada proceso y el costo unitario se calcula mediante promedios. El costo de cada proceso es incorporado al costo del siguiente; por lo tanto, el costo total del producto resulta de la acumulación del costo de los diferentes procesos que lo conforman.

Normalmente las empresas dedicadas a la fabricación de bienes aplican alguno de estos dos sistemas. En algunos casos se combinan al momento de la aplicación.

**7.4.3. Costos Históricos.** Es el sistema de reconocimiento de los costos y gastos, en el proceso contable, utilizando el sistema de devengo o causación establecido en el plan general de contabilidad pública, es decir, en los que se incurre realmente en la producción de bienes o prestación de servicios.

**7.4.4. Costos Estimados.** Es un sistema de predeterminación de costos en el cual la entidad calcula los costos que se incurrirán en un periodo determinado de manera anticipada, teniendo como base para el cálculo, los costos incurridos en periodos anteriores los cuales se ajustan de acuerdo con los cambios en la economía o en el mercado. Es un cálculo que

se hace con base en la experiencia y en los datos históricos, motivo por el cual son poco rigurosos.

**7.4.5. Costos Estándar.** Son un sistema de predeterminación de costos en el cual la entidad calcula los costos mediante la utilización de procedimientos científicos, tales como la ingeniería industrial (tiempos y movimientos), para obtener el consumo óptimo de recursos, que luego de finalizar el proceso productivo se compara con los costos realmente consumidos y se determinan las variaciones de los costos reales frente al estándar establecido. Este sistema se puede aplicar cuando la empresa cuenta con procesos homogéneos, con poca variación en el consumo de recursos y con muy buena información para el establecimiento de las variaciones.

**7.4.6. Costeo Total.** Bajo este sistema se asigna a los objetos de costo todos los recursos necesarios para la producción de los bienes o la prestación de los servicios, inclusive los costos generados en actividades de apoyo u otras entidades. Se hace énfasis en la separación entre costos y gastos para asuntos de valoración de inventarios. Para la mayoría de las decisiones que se toman a través de la implantación de un sistema de costos se utiliza el concepto de costo total; sin embargo, para ciertas decisiones se pueden utilizar otros enfoques tal es el caso del costeo marginal o directo.

**7.4.7. Costeo Directo o Marginal.** Sistema de costos que identifica como costo del producto o servicio, únicamente los costos variables, los costos fijos los con-

sidera del periodo. El cálculo del costo bajo esta metodología se realiza sólo con fines administrativos, debido a que es un método no permitido por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública –SNCP-.

**7.4.8. Costeo Basado en Actividades (Activity Based Costing -ABC-).** Es un sistema para la distribución de costos que se basa en la asignación de los recursos a las actividades desarrolladas por la entidad, y de estas a los productos y/o servicios (objetos de costo) ofrecidos por la misma. Este sistema asigna a los productos tanto las actividades administrativas como operativas, razón por la cual, y contrario a los sistemas de costos antes referidos, asigna a los productos o servicios (objetos de costo) tanto los costos como los gastos en que incurre la entidad para el desarrollo de sus operaciones.

Esta forma de costeo es hoy por hoy una de las metodologías con mayor aceptación y mayor credibilidad para el cálculo y adecuado manejo de los costos no sólo para fines internos y gerenciales sino para efectos de reportar información a las diferentes entidades de regulación, control, inspección y vigilancia en el país, por su estrecha relación con el direccionamiento estratégico de todas las entidades.

A nivel global, la Federación Internacional de Contadores IFAC en su *Estudio 12 “Perspectivas de la Contabilidad de costos en el sector público”*, estudio del sector público Internacional, sugiere el ABC como una de las metodologías de





costeo que deberían utilizar los entes públicos por sus grandes bondades.

Asimismo, y como bien se presentó en el numeral 6 de antecedentes normativos, en Colombia esta metodología está siendo exigida por algunos sectores y sugerida por otros.

Es importante resaltar que para la implementación de un sistema de costos bajo la metodología basada en actividades es imprescindible que la entidad cuente con otras metodologías asociadas como son el enfoque por procesos, los sistemas de gestión de la calidad para las entidades

públicas NTCGP 1000:2004 y el modelo estándar de control interno –MECI 1000:2005.

Por lo anterior, consideramos que el Costeo Basado en Actividades debe ser la metodología de costeo utilizada para efectos administrativos y contables por los entes públicos, que les permita una mejor gestión de sus procesos y actividades y redunde en beneficio no sólo de las empresas sino de la comunidad en general. En el numeral siguiente se ampliará la información de esta interesante metodología.

## 8. Costeo Basado en Actividades

**8.1. Antecedentes.** Puede decirse que las diferentes metodologías de costeo se han utilizado por décadas como la solución a los problemas del establecimiento de costos, estas metodologías, teniendo en cuenta la composición de los diferentes elementos involucrados en la elaboración de los productos o la prestación de los servicios, satisfacían los requerimientos de información de muchas empresas, debido al gran componente de costos directos y a las características propias de un ambiente competitivo más cerrado para las empresas, en el cual estas tenían mayor margen de maniobrabilidad en relación con el establecimiento de los precios.

Sin embargo, los grandes cambios en la economía mundial, tales como los avances tecnológicos, la globalización y los tratados de libre comercio, trajeron consigo múltiples cambios, entre ellos la variación en el porcentaje de peso de los recursos necesarios para la producción de bienes o prestación de servicios, porcentaje que fue tomando mayor representatividad para los costos indirectos, es decir, aquellos que no eran fácilmente distribuibles, situación que originó un mayor cuestionamiento frente a las propuestas o metodologías utilizadas para prorratear dichos recursos, pues antes, dada su baja representatividad, el hecho

de que se distribuyeran adecuadamente los costos indirectos, no era considerado de gran impacto en el costo final de producto o servicio, pero en los actuales tiempos este tema se convirtió en el más relevante al momento de calcular el costo de cualquier bien.

Teniendo en cuenta lo anterior, hace varios años y producto de múltiples investigaciones, se desarrolló una nueva metodología denominada “Activity Based Costing –ABC-, o Costeo Basado en Actividades por su traducción al español, inicialmente fue planteada por Robert Kaplan y Robin Cooper, la cual surgió como una importante herramienta para la solución de los problemas de las metodologías tradicionales relacionados con los costos indirectos, en sus inicios, se planteó como una metodología más orientada a las empresas manufactureras, que pretendía resolver los inconvenientes en la distribución de costos indirectos, por lo que en algunos casos trató de confundirse con una metodología sólo para la distribución de indirectos, interpretación que no corresponde a la filosofía de la misma, pues esta permite la asignación de todos los costos de una manera más adecuada a los productos o servicios, y puede implementarse en cualquier tipo de empresa.

La metodología de costeo basada en actividades, en su concepción principal establece que los recursos no son consumidos por los productos o servicios en forma directa, sino que estos son consumidos por las actividades desarrolladas en la empresa y que estas a su vez son consumidas por los objetos de costo, es decir, que plantea la incorporación de más niveles de análisis y de paso resuelve el problema de distribución de costos indirectos. Esta metodología en sus inicios fue muy acogida por empresas de servicios, sin embargo desde entonces ha sido implantada con éxito en grandes empresas a nivel mundial tanto en el sector industrial como de servicios, para empresas privadas y públicas.

La implementación de un modelo de costos para cualquier entidad debe ser una decisión que independientemente de la obligación legal que tengan algunas empresas de desarrollar este tipo de trabajos, sea un requerimiento interno en el cual las directivas establezcan desde sus inicios, el compromiso que todos los funcionarios deben asumir para contribuir tanto con la información necesaria para generar los informes y que estos a su vez sean utilizados para tomar decisiones y mejorar la eficiencia a todo nivel, así mismo se debe garantizar todos los recursos necesarios para lograr su continuidad.

Al momento de definir el sistema de costos que debe aplicarse a una entidad, se pueden tener en cuenta aspectos tales como:

- El tamaño de la entidad.
- Los objetivos que tiene el sistema de costos.
- Las necesidades de información de la entidad.

- Las características de la actividad económica.
- El Costo del montaje del sistema de costos y el beneficio que se obtendrá.

Al analizar las opciones existentes para el cálculo sistemático de los costos de productos o servicios, muchos autores han coincidido en determinar algunas desventajas de los sistemas denominados tradicionales (órdenes, procesos, estándar), frente a los sistemas modernos tales como el ABC. Entre dichas desventajas se encuentran las siguientes:

- Las metodologías tradicionales fundamentan el cálculo de los costos en el producto final, pues suponen que todos los recursos que se consumen se relacionan de forma directa o indirecta con dicho producto, lo cual deja de lado que la entidad puede contar con una gama de productos/servicios muy diferentes entre sí y que no todos los recursos consumidos se relacionan fácilmente con ellos.
- Los prorrateos o asignaciones de costos realizados por los sistemas tradicionales en muchas ocasiones son inadecuados, pues desconocen cualquier análisis de causa-efecto, y ante la imposibilidad de establecer una base adecuada, se opta por utilizar el criterio más representativo. Estos sistemas no permiten la distribución de cada concepto de acuerdo con una base razonable, lo que ocasiona que los diferentes productos o servicios se subsidien entre ellos, generando poca confiabilidad en la información de costos y limitando su utilización para la toma de decisiones.

El ABC permite la disminución de costos, la optimización y transparencia en el uso de los recursos y la toma de decisiones racionales y bien fundamentadas. Este sistema facilita el reconocimiento adecuado de los costos y gastos en que incurren todas las entidades caracterizadas según su función económica, como son las de gobierno general y las empresas públicas, según el nuevo marco conceptual del PGCP.

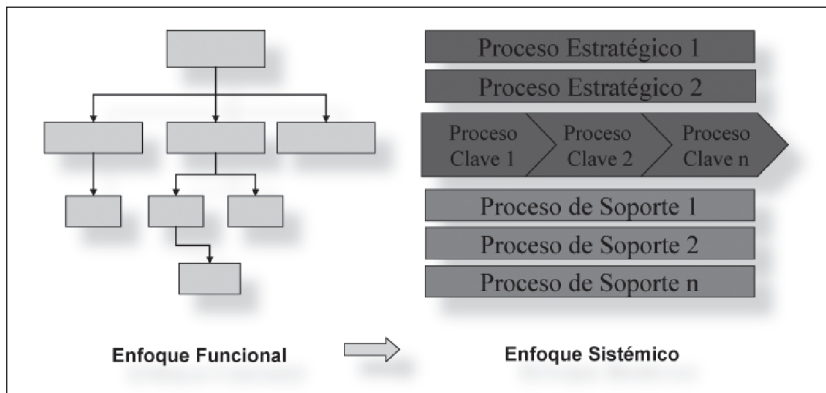
El ABC surge en contraposición de las organizaciones piramidales o verticales, estructuradas con base en las funciones (enfoque funcional). Parte del principio de que el **Proceso** es la forma natural de organización del trabajo. Todo proceso hace parte de un **Sistema** y es uno de los elementos importantes de él. Sistema es "...cualquier conjunto de elementos interconectados por una configuración de relaciones que constituyen la organiza-

ción que lo define y especifica su identidad" (Maturana, 1995).

"La metodología de costeo basada en actividades, además de garantizar un costeo más preciso, permite integrar simultáneamente otras tendencias como la gestión por procesos y la gestión de la calidad, herramientas que sin duda son las de mayor trascendencia para la administración de los negocios modernos, lo que plantea la implementación de procesos en la empresa con múltiples objetivos, pero que en todo caso permite una visión sistémica u horizontal que deja en un segundo plano las organizaciones con estructuras funcionales u orientadas bajo un enfoque vertical." (Gómez, 2005).

Lo anterior obliga a percibir la entidad de una manera diferente a la acostumbrada: por funciones para verla como un Sistema o conjunto de procesos. Como se ilustra en la gráfica 4.

Gráfica 4. Enfoque funcional vs. Sistémico



De acuerdo con lo anterior, se plantea el cambio del modelo funcional en el cual el análisis se fundamenta en la estructura organizacional en la cual se desempeña

cada funcionario, hacia un modelo sistémico que, independientemente de las estructuras jerárquicas, se enfoca en los procesos, permitiendo un análisis hori-



zontal de la entidad, de tal forma que se puede identificar la interrelación de las actividades que directa o indirectamente están relacionadas con un producto o servicio.

Para el sector público colombiano específicamente, el planteamiento relacionado con la tendencia del enfoque por procesos tiene un soporte normativo. El Decreto 1537 de 2001, reglamentario de la Ley 87 de 1993, por medio del cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, señala lo siguiente en su artículo 1°: **“Racionalización de la Gestión Institucional.** Las entidades y organismos del Estado implementarán acciones para el desarrollo racional de su gestión. Para tal efecto, identificarán los procesos institucionales de tal manera que la gestión de las diferentes dependencias de la organización se desarrollen articuladamente en torno a dichos procesos, los cuales se racionalizarán cuando sea necesario.”

En el mismo sentido, el Modelo Estándar de Control Interno –MECI–, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005, dispone desde el subsistema de control estratégico, y específicamente del componente de direccionamiento estratégico, el “Modelo de Operación por Procesos”, el cual es un “elemento de control, que permite conformar el estándar organizacional que soporta la operación de la entidad pública, armonizando con enfoque sistémico la Misión y Visión institucional, orientándola hacia una organización por procesos, los cuales en su interacción, interdependencia y relación causa-efecto garantizan una ejecución eficiente, y el cumplimiento de los objetivos de la entidad pública”. En la perspectiva del MECI, un modelo

de operación por procesos “...permite administrar la entidad pública como un todo, definir las actividades que agregan valor, trabajar en equipo y disponer de los recursos necesarios para su realización. Centra los esfuerzos organizacionales en las necesidades de los grupos de interés, la apertura al entorno, la flexibilización, la centralización, la desconcentración de funciones, la participación comunitaria y la transparencia en la gestión pública. Se establece a partir de la identificación de los macroprocesos, procesos y sus interacciones, esto es, la identificación del conjunto de acciones coordinadas que la entidad debe realizar, a fin de cumplir con cada competencia particular asignada por mandato constitucional o legal, con la misión fijada y lograr la visión trazada”<sup>7</sup>

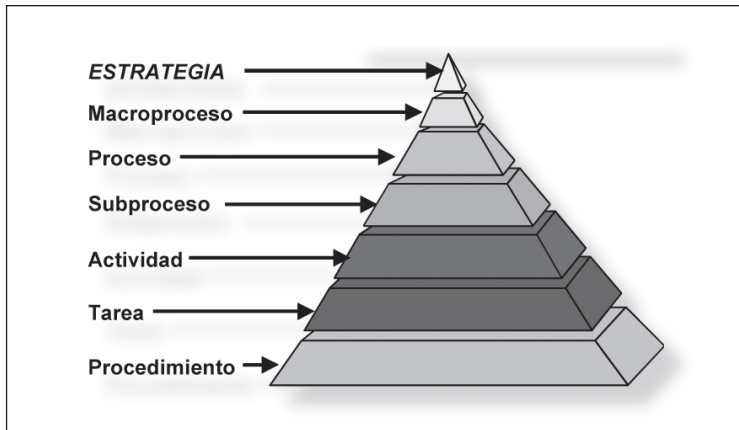
No obstante lo anterior, la mayoría de las empresas están actualmente viviendo una transición entre la gestión por funciones y la de procesos, dando como resultado una estructura matricial en la cual se combinan los dos enfoques. Esta estructura tiene sus ventajas, pues permite realizar importantes mediciones y proporcionar información útil bajo las dos ópticas.

## 8.2. Enfoque de Procesos

Es frecuente encontrar en la literatura sobre procesos diversas formas de clasificarlos, dependiendo del tamaño de la empresa y la complejidad de la información. En la gráfica 5, se puede evidenciar los niveles básicos de este enfoque:

<sup>7</sup> USAID – CASALS & Associates Inc. Marco conceptual del Modelo de Control Interno para entidades del Estado. Bogotá. p. 86.

Gráfica 5. Niveles de análisis en el enfoque de procesos



**8.2.1. Estrategia.** Integra la misión, visión, objetivos estratégicos, valores y, en forma general, el modelo gerencial de la organización. Es el primer nivel y con base en él se definirán los siguientes, ya que determina los lineamientos básicos sobre los cuales se orienta la filosofía organizacional, identifica y define qué se hace, para qué se hace, cómo se hace y para quién se hace todo en la entidad.

**8.2.2. Proceso.** En general, se entiende por proceso “cualquier actividad o grupo de actividades que emplee un insumo, le agregue valor a este y suministre un producto a un cliente externo o interno. Los procesos utilizan los recursos de una organización para suministrar resultados definitivos” (Harrington, 1996). Tales actividades, por supuesto, tienen un objetivo común y están destinadas a la consecución de una salida global, que puede ser tangible o intangible. Por consiguiente, el proceso es el tratado de unión entre los objetivos de la empresa y el desarrollo concreto de las actividades (Lorino, 1995). El proceso es una secuencia de

eventos organizados para lograr resultados predeterminados y reproducibles (Alborada 2000, 1996).

Según Duque y Osorio, 2002. Algunas de las características de los procesos son:

- Son cíclicos y repetitivos.
- Utilizan materia prima suministrada por un proveedor interno o externo.
- Tienen recursos programables.
- Tienen propósitos claros.
- Tienen un responsable por cada proceso.
- Tienen límites inferior y superior.
- Tienen interacciones y responsables internos.
- Tienen procedimientos bien documentados, obligaciones de trabajo y requisitos de entrenamiento.
- Tienen controles de evaluación y retroalimentación.



- Generan unos resultados denominados productos o servicios, que tienen medidas de evaluación y objetivos que se relacionan con el cliente.
- Tienen tiempo de ciclo conocido.

En cuanto a los procesos, existen múltiples clasificaciones, que pueden realizarse, bien sea para agruparlos de acuerdo con su relación con la parte productiva o de servicios o con la administrativa o de apoyo, o de acuerdo con su ubicación en la cadena de valor de la entidad de la siguiente forma:

- Procesos Estratégicos.
- Procesos Misionales.
- Procesos de Soporte.

**8.2.3. Actividad.** Es el conjunto de tareas elementales que consumen recursos, las cuales, según Brinsom 1996, tienen las siguientes características:

- Son realizadas por un individuo o grupo de individuos.
- Suponen o dan lugar a un saber o hacer específico.
- Emplean una serie de recursos físicos o humanos.
- Tienen carácter relativamente homogéneo desde el punto de vista de su comportamiento, costo y ejecución.
- Permiten tener un resultado (producto).
- Están dirigidas a satisfacer un cliente específico, tanto interno como externo.

Las actividades se clasifican de igual forma que los procesos y toman dicha clasificación de acuerdo con el proceso al que pertenecen.

**8.2.4. Tarea.** Son todos aquellos pasos o etapas que deben hacerse en forma consecutiva con el fin de realizar una actividad.

**8.2.5. Procedimiento.** Es la descripción detallada y en orden lógico de los pasos que se llevan a cabo para ejecutar las tareas y actividades de cada proceso. El procedimiento debe ser descrito gráficamente para que se convierta en la guía de ejecución ordenada y lógica de las secuencias de trabajo en la organización.

### **8.3. Las actividades como base de los procesos y del ABC**

El enfoque por procesos genera una nueva cultura organizacional y de gestión orientada a la racionalización de recursos, donde las actividades constituyen la esencia de los procesos. Según Duque y Osorio, 2002: “El nivel de actividades es el nivel mínimo requerido, dentro del enfoque de procesos, para la implementación de un sistema de costos ABC con el ánimo de gestionar adecuadamente los recursos y alinear los objetivos institucionales con el direccionamiento estratégico. Las actividades constituyen la base de gestión más coherente con una filosofía de mejoramiento continuo.

Las actividades ofrecen, entre otras, las siguientes ventajas:

- Constituyen la base para el cambio, pues las actividades representan tanto lo que hace la entidad, como aquello que sabe hacer.
- Orientan la estrategia corporativa. El conocimiento de los fines corporativos, es decir, lo que la empresa quiere alcanzar, le permite determinar lo que está haciendo (actividades) y cómo



sus actividades se relacionan con tales fines.

- Complementan el mejoramiento continuo. El análisis de actividades proporciona la información necesaria para identificar actividades y contrastarlas frente a los objetivos del mejoramiento continuo: eliminación de despilfarros, mejoramiento del rendimiento de las actividades que generan valor, simplificación de actividades y mejoramiento de la calidad.
- Son comprendidas fácilmente por los usuarios. En la medida en que las actividades son identificadores naturales y corresponden a eventos familiares en los procesos de la entidad, proporcionan un medio efectivo para la comunicación entre personas, directivos y proveedores.
- Pueden ser medidas objetivamente. Dado que las actividades son hechos reales, no sujetos a la libre interpretación, constituyen una base confiable para cualquier sistema de control de gestión.
- Constituyen un concepto universal al interior de la organización. El concepto de actividad no está sometido a ningún proceso en particular. Por tanto, puede aplicarse a procesos administrativos, así como a los relacionados con la producción de bienes y servicios.
- Establecen coherencia con los saberes. El medio natural para la puesta en práctica de los saberes son las actividades. Para la entidad, un saber sólo es útil si se concreta con un modo de saber hacer, es decir, en una acción, en una actividad. El cuadro de acumula-

ción del saber está formado por actividades combinadas en un proceso.

- Las actividades son las que consumen los recursos, por ello, recortar recursos distorsiona y complica la situación financiera y la operación efectiva de la actividad organizacional, dado que la empresa seguirá ejecutando las actividades posiblemente de manera ineficiente y con menos recursos. La racionalización de costos debe hacerse mediante un rediseño de actividades y no con base en la disminución de recursos a cualquier precio.

“Si se desea realizar algún tipo de delimitación conceptual aclaratoria entre los términos proceso y actividad, la cual puede resultar útil para efectos expositivos como analíticos, se denomina proceso al conjunto de actividades realizadas con un determinado fin, que persigue un objetivo global y que puede derivar en un *out put* material o inmaterial. Con esta concepción, mientras que en una empresa se pueden llevar a cabo 100 ó 200 actividades, no existen sin embargo más de 20 ó 30 procesos significativos” (Álvarez, 1996).

#### 8.4. Niveles de información básicos del ABC

En el desarrollo de la metodología se establece una serie de niveles de información básicos, los cuales se describen a continuación:

**8.4.1. Recursos.** Los recursos son todos los elementos necesarios para llevar a cabo las diferentes actividades propias de la organización. Los recursos pueden ser cada uno de los costos y gastos consumidos en el periodo o una agrupación de los mismos de acuerdo con criterios razonables de agrupación.



El beneficio principal de la metodología es el aumento de la precisión en el cálculo de los costos y, por ende, se puede decir que las decisiones que se tomen a partir de la información que suministre el modelo es más confiable, por eso es de vital importancia incluir todos los costos y gastos (recursos) que se incorporen a la contabilidad, además y dadas las características de algunos conceptos, tales como depreciaciones, provisiones y otros conceptos con nuevas formas de reconocimiento contable, acorde con el nuevo Régimen de Contabilidad Pública (2007), en este sentido se pueden realizar agrupaciones de las cuentas contables que tengan igual comportamiento en términos de distribución (utilicen un mismo direccionador) o que correspondan a un mismo tipo de gasto o costo, para que sean asociadas a recursos, con el fin de facilitar su distribución en el modelo o reportar información.

Los recursos se asignan de la siguiente forma:

- **Directa:** son aquellos que no requieren la utilización de direccionadores para su asignación a los diferentes niveles que componen el modelo de costos.
- **Indirecta:** cuando para su asignación a los diferentes niveles de la estructura del modelo de costos, se requiere la utilización de direccionadores de costo.

**8.4.2. Actividades.** Como se definió anteriormente, es un conjunto de tareas que suponen o dan lugar a un saber o hacer específico, que consumen recursos y que se transforman para generar una salida o resultado, el cual tiene un cliente interno o externo previamente determinado (ver numeral 8.2.3).

**8.4.3. Proceso.** Es un conjunto de actividades interrelacionadas entre sí, que buscan un objetivo común, el cual se traduce en una salida tangible o intangible. Aunque en la teoría original del ABC este es un nivel que no aparece, se ha detectado que mientras más complejas son las actividades desarrolladas por una entidad y más grande es su composición, se requiere la agrupación de actividades homogéneas y relacionadas en procesos (ver numeral 8.2.2).

**8.4.4. Objeto de costo.** Representa todo aquello frente a lo cual se desea medir, asignar y acumular costos. Estos pueden ser provisionales, es decir, en los que se acumulan costos para luego ser trasladados a otros objetos; también pueden ser finales, es decir, aquellos que acumulan costos para ser transferidos fuera de la organización.

**8.4.5. Direccionador de costos.** En la literatura de costos se le ha dado diferentes nombres a este concepto: inductor, conductor, base de asignación, base de distribución, direccionador o cost driver. Es un criterio de aplicación o distribución de costos el cual determina cómo se distribuyen los recursos de la entidad a las actividades y objetos de costo o las actividades y algunos recursos a los objetos de costo finales, la función principal de un direccionador es facilitar una distribución razonable y objetiva de los costos en todos los niveles de la organización.

Todo direccionador debe cumplir con las siguientes características:

- **Económico:** que su costo sea menor que el beneficio obtenido con su utilización.

- **Fácil manejo:** fácil comprensión por parte de los encargados de su aplicación y actualización.
- **Relación de causalidad:** se refiere a la relación directa y clara entre el costo a distribuir y el criterio a utilizar para la distribución.
- **Medición:** la información sobre el direccionador a utilizar para cada concepto de costo a distribuir debe ser de fácil medición y procesamiento.
- **Oportunidad:** la recolección de información sobre el direccionador debe permitir la asignación de costos de forma oportuna a cada objeto de costo.
- **Constancia:** el criterio debe ser aplicado de forma constante mientras se mantengan las condiciones que lo generaron.
- **Control:** el comportamiento de los direccionadores debe ser continuamente monitoreado a fin de determinar variaciones no justificadas en el mismo.

Revisados los niveles básicos que componen un modelo ABC, se presentarán a continuación algunas generalidades que se deben tener en cuenta para la implementación del sistema de costos ABC en las diferentes entidades.



## 9. Generalidades para la implementación del sistema de costos en los entes públicos

La administración en las entidades del sector público utiliza un sinnúmero de herramientas que facilitan el cumplimiento de su misión de la mejor manera. En el caso de los costos, según la Federación Internacional de Contadores –IFAC–, estos son una de esas múltiples herramientas que se pueden utilizar para el mejoramiento de la administración financiera del sector público y su credibilidad. A través de ellos se puede ejercer control de los recursos, una adecuada planeación de los mismos y la toma de decisiones particulares de gobierno tales como la privatización de empresas estatales, la medición del funcionamiento y la evaluación de programas de inversión pública.

Es indiscutible la enorme utilidad en todos los aspectos que tienen los costos, desde la valoración de inventarios, la determinación del costo de servicios individualizables, la determinación de precios y/o tarifas, hasta el control, la planeación y toma de decisiones en el corto, mediano y largo plazo. Asimismo, los costos se han convertido en una de las principales herramientas no sólo de la Contabilidad Pública en general, sino de la Contabilidad de Gestión.

A continuación se presenta el esquema general a tener en cuenta en todas las

entidades contables públicas, para el desarrollo de su sistema de costos.

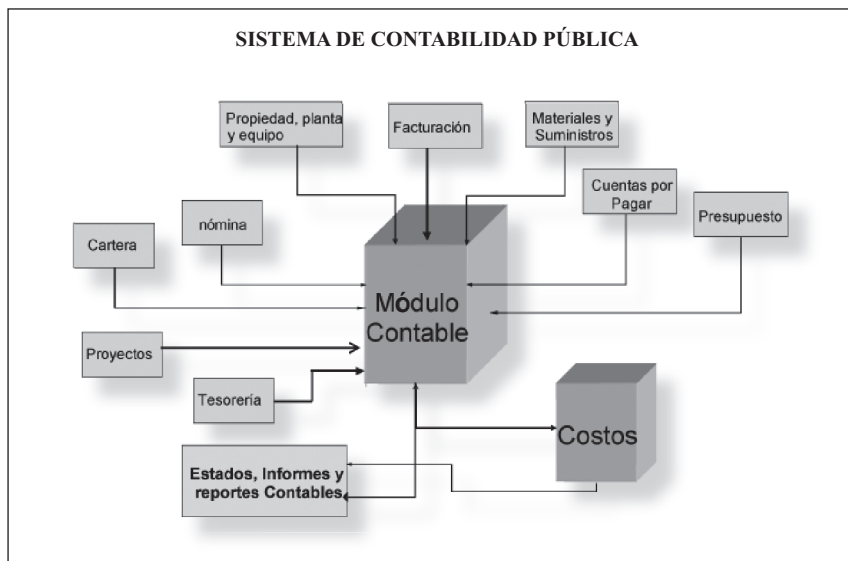
### 9.1. Relación de los Costos y la Contabilidad Pública

Es importante señalar que la Contabilidad de Costos es un subsistema de la contabilidad, el cual emite informes de carácter especial con miras al control, planeación y toma de decisiones relacionadas con costos; hace parte del Sistema Nacional de Contabilidad Pública y encuentra en esta su principal fuente de información.

El sistema de información contable pública de una entidad está compuesto por un conjunto de subsistemas, los cuales pueden estar configurados de diferentes maneras:

- Una aplicación o programa contable encargado del procesamiento de toda la información financiera y de la generación de los reportes.
- Módulos independientes que registran la información y luego la remiten al sistema contable en línea o mediante interfases, para efectos de la preparación de estados, informes y reportes contables, como se presenta en la gráfica 6.

Gráfica 6. Sistema integrado de información contable y de costos



La complejidad de los sistemas de información con que cuenta cada entidad depende del tamaño, la actividad a la que se dedica, la cantidad de bienes producidos o servicios prestados, la cantidad de recursos consumidos, el número de proveedores o clientes, las necesidades de información y las posibilidades económicas de la misma, siendo lo ideal contar con módulos o subsistemas de información integrados.

Estos subsistemas suministran información financiera y estadística de manera detallada muy importante para el sistema contable, además muchos de estos subsistemas suministran información necesaria para el cálculo de los costos de las actividades y procesos llevados a cabo, y también los costos de los productos elaborados o comercializados o los servicios prestados por la entidad contable pública, en otras palabras, el costo de cualquier objeto de costo y, por lo tanto, de la cali-

dad que tenga dicha información dependerá el resultado final deseado.

### 9.1.1. Sistema de Contabilidad Pública

Como bien se dijo anteriormente, el Sistema Contable es la principal fuente de información del Sistema de Costos, por lo tanto se debe tener especial cuidado desde la contabilidad con una adecuada separación de los costos y los gastos, ya sea en las entidades del gobierno general o en las Empresas Públicas, de conformidad con la clasificación económica a que se refiere el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

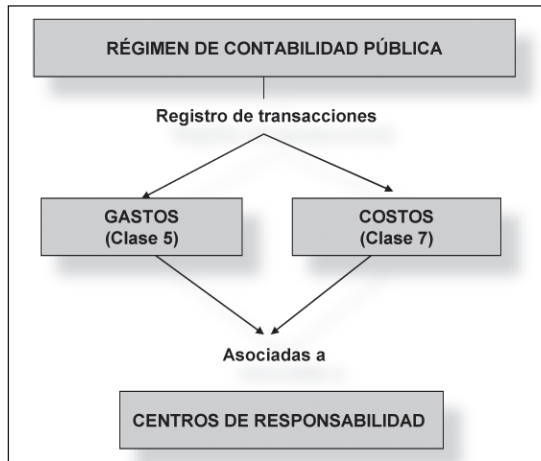
Según el nuevo ordenamiento contable señalado por la Contaduría General de la Nación, en las empresas públicas (que actúan en condiciones de mercado) se debe clasificar como costo aquellos recursos utilizados o consumidos por los procesos misionales; y como gasto aquellos recursos utilizados o consumidos por los

procesos estratégicos y de soporte, que contribuyen a los procesos misionales, incluidos los de comercialización y transferencia al cliente o usuario y los de posventa, es decir, los procesos secundarios.

En el caso de las entidades de gobierno general, todos los recursos se deben clasificar como gasto, independiente del proceso en el que se utilicen, excepto para los asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo. Por regla general las actividades que estas entidades realizan se clasifican como misionales, y se deben registrar en las cuentas de Gasto Público Social. No obstante, cuando estas entidades ejecuten programas que no estén orientados a “...la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población”, dichas erogaciones deberán ser registradas como gastos de operación.

El paso siguiente del sistema contable es asociar cada costo o gasto con un centro de responsabilidad, ya sea de costos, de utilidad, de ingresos o de inversión, tal y como se explicó en el numeral 7.1.9. Se debe tener presente que, por lo general, los gastos se deben asociar con centros de responsabilidad en donde se ejecuten actividades estratégicas o de soporte, incluidas las de comercialización y transferencia al cliente o usuario y las de posventa; y los costos se deben asociar a centros de responsabilidad en donde se ejecuten actividades relacionadas con los procesos misionales, salvo algunas excepciones como las planteadas para las entidades de gobierno general, en las que los recursos asociados a procesos misionales se asignan en el grupo de gastos, y para las empresas de servicios públicos domiciliarios, en las cuales los procesos de comercialización son incorporados como costo. Esta primera asignación es fundamental que se haga desde la contabilidad, ya que se garantiza un buen comienzo para la asignación posterior de los costos y los gastos a los diferentes objetos que se desee costear.

**Gráfica 7. Asignación de costos y gastos a centros de responsabilidad**





En la gráfica 7 puede observarse el proceso de registro de información de los costos y los gastos en el sistema contable.

En concordancia con lo anterior, cada entidad contable pública debe tener completamente definida una adecuada estructura de cuentas de gastos y costos de acuerdo con el cometido estatal que cumplan, considerando los siguientes aspectos:

- Para las cuentas de gastos (clase 5), se requiere como mínimo los 6 primeros dígitos definidos en el catálogo general de cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ejemplo:

5	Gastos
51	De Administración
5101	Sueldos y Salarios
510101	Sueldos del personal
510102	Jornales

- Para las cuentas de costos (clase 7) es recomendable utilizar 8 dígitos, los 6 primeros definidos en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y para los 2 dígitos siguientes se debe utilizar el mismo detalle que tienen las cuentas de gastos, de tal forma que se garantice consistencia en la información.

Ejemplo:

7	Costos de Producción
71	Producción de bienes
7101	Productos Agrícolas
710104	Sueldos y Salarios
71010401	Sueldos del personal
71010402	Jornales

- Para aquellas cuentas de gastos y costos que requieran un nivel de detalle mayor se pueden utilizar dígitos adicionales.

Ejemplo:

511117	Servicios públicos
51111701	Acueducto y Alcantarillado
51111702	Energía
51111703	Telecomunicaciones
51111704	Gas

Este detalle es muy importante al momento de remitir la información al sistema de costos, pues facilita su adecuada asignación. Algunas de las cuentas que pueden requerir un nivel de detalle mayor son: Servicios públicos, mantenimiento, reparaciones, seguros generales, arrendamiento, impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, servicios de aseo, cafetería, restaurante y lavandería, entre otras.

En párrafos anteriores se indicó la necesidad de que las cuentas de gastos y costos tengan asociado un centro de responsabilidad, es decir, que al momento de registrar movimientos debe indicarse el centro de responsabilidad que generó dicho movimiento. Sobre el particular, se deben exceptuar de este procedimiento las cuentas: 5897 costos y gastos por distribuir, 5899 gastos asignados a costos de producción y/o a servicios, 5905 cierre de ingresos, gastos y costos y las cuentas tipo 7 utilizadas para el traslado de costos.

**Conciliación entre la información de contabilidad y la de costos:** es probable

que para efectos de los análisis propios de un sistema de costos se incluyan conceptos no tenidos en cuenta en el sistema contable o, por el contrario, se eliminen conceptos contables. Algunos ejemplos de este tipo de conceptos son:

- Propiedades, planta y equipo que contablemente se encuentren registradas a costos históricos y que para efectos de análisis, el sistema de costos las registre a valor de reposición o a valor de realización o que la depreciación haya sido objeto de contabilización directa en la cuentas de patrimonio.
- Transferencias.
- Personal ad honórem.
- Donaciones.
- Gastos extraordinarios no relacionados con la operación.
- Impuestos no operacionales.
- Cuotas partes jubilatorias.
- Contribuciones.

Si se presentan inconsistencias entre los costos y gastos reportados por los dos subsistemas, deben realizarse conciliaciones, para evitar que se generen confusiones y se pierda credibilidad en el sistema de costos.

### 9.1.2. Centros de responsabilidad

Toda entidad contable pública para lograr los diferentes objetivos que se propone debe tener una estructura organizacional claramente definida. Es importante definir a partir de dicha estructura, cuáles son los centros de responsabilidad que se van a crear tanto para el sistema contable como para el de costos, debido a que esta

estructura es apenas la base de los centros, y para formalizar algunos controles en la entidad se pueden crear centros de responsabilidad generales o específicos que faciliten un análisis más detallado.

Una vez hecho el análisis de la estructura organizacional y de los objetivos que se derivan del cometido estatal de cada entidad, o establecidos a partir de una formulación estratégica, es necesario profundizar sobre el diseño de aquella estructura de control financiero para cada uno de los diferentes centros de responsabilidad que permita controlar de forma global y específica, la contribución y el comportamiento de cada uno de ellos respecto a sus objetivos específicos y el resultado global de la entidad. Para el diseño de esta estructura de control se deben tener en cuenta los siguientes aspectos básicos

- Se debe hacer un recorrido por toda la entidad para identificar los centros de responsabilidad administrativos o de apoyo, y los centros de responsabilidad operativos o misionales, que se identifiquen claramente con la estructura organizacional, y lógicamente que satisfagan en primera instancia las necesidades de información que tiene la entidad contable pública.
- Cada centro de responsabilidad debe tener un responsable, de tal manera que sea la persona que responda por las actividades que se ejecuten y los diferentes recursos consumidos, en aras de un mayor control y eficiencia.
- Para aquellos gastos y costos incurridos por la entidad contable pública que desde la contabilidad se identifican con varios centros de responsabi-





alidad, se pueden definir bases adecuadas de asignación o direccionadores que tengan relación de causalidad con el costo o con el gasto a distribuir, o también se pueden crear centros de costos especiales que posteriormente, en el módulo de costos, faciliten la distribución de cada gasto o costo entre los centros de responsabilidad que efectivamente deben recibirlos. De esta forma se evita la incorporación de registros contables a cuentas generales o sin el requisito de asociarlos a un centro de responsabilidad.

- Es muy usual relacionar centros de responsabilidad con dependencias establecidas en la estructura organizacional de la entidad, pero perfectamente pueden definirse centros de responsabilidad diferentes a las dependencias, tal es el caso de máquinas, vehículos especiales, proyectos, puntos de atención, sedes, entre otros, lo cual posibilita un mayor control de gastos y costos.
- Para las entidades contables públicas es necesario en muchos casos, diferenciar el centro de responsabilidad que tiene a su cargo la ejecución presupuestal de los costos y los gastos, pues en realidad puede ser un centro de responsabilidad diferente el que se beneficia directamente de estos; es decir, se puede plantear un centro ejecutor y un centro consumidor, siendo este último el de mayor relevancia para el cálculo de los costos.
- Para algunas cuentas de balance puede implantarse el requerimiento de centros de responsabilidad, considerando

la posibilidad de una mejor asignación de costos en el futuro, como es el caso de activos depreciables, amortizables y agotables, o que puedan ser objeto de contabilización de provisiones, igualmente aquellas cuentas que por características de control así lo ameriten.

### 9.1.3. Análisis de los subsistemas de información

Como se describió anteriormente, el sistema contable se compone de una serie de subsistemas que le reportan tanto a este como al sistema de costos la información necesaria para desarrollar su cometido. En lo que tiene que ver con el sistema de costos, dichos subsistemas deben reportar la información con unos requerimientos básicos, los cuales se describen a continuación:

- **Subsistema de nómina:** este subsistema debe proporcionar información sobre las erogaciones y causaciones asociadas a los diferentes centros de responsabilidad de conceptos tales como sueldos y salarios, prestaciones sociales, provisiones, aportes parafiscales, aportes a seguridad social, etc. Se debe verificar que los empleados estén debidamente matriculados en los centros de responsabilidad para los cuales ejecutan actividades y que en el momento que se presenten traslados u otro tipo de novedades se registren en este subsistema. Para el caso de empleados que son compartidos por múltiples centros de responsabilidad, el subsistema debe tener la capacidad de separar los valores generados por cada centro; en caso contrario, la entidad contable pública puede utilizar

algún procedimiento alternativo para realizar la respectiva asignación.

- **Subsistema de materiales y suministros:** este subsistema debe proporcionar información sobre los despachos de materiales y suministros realizados por el almacén o subalmacenes que tenga la entidad a los diferentes centros de responsabilidad. Se debe garantizar que los despachos corresponden al período que se registra, que sólo se considera consumo el material efectivamente entregado a los diferentes centros y que el material que no se utilice sea devuelto; adicionalmente, se debe reconocer como costo o gasto, según el caso, una vez sean consumidos realmente y no cuando se trasladen a centros en los cuales se almacenan durante algún periodo de tiempo, debido a la pérdida de precisión en los costos y a la disminución de control sobre los recursos que generan esta situación.
- **Subsistema de propiedades, planta y equipo:** este subsistema debe remitir la información acerca de la depreciación, amortización o agotamiento de los activos fijos que están al servicio de los diferentes centros de responsabilidad. Se debe garantizar que los bienes están adecuadamente valorados, asignados al área que realmente los utiliza y que en el momento que se den de baja, o se trasladen bienes a otras dependencias u otras entidades, esta información sea actualizada en el subsistema.
- **Subsistema de cuentas por pagar:** este subsistema es el encargado del

registro de las órdenes de pago a los diferentes proveedores y acreedores de la entidad, por lo tanto debe registrar los costos y gastos que generaron dichas obligaciones y los centros de costos que consumieron los recursos. Se debe garantizar que desde el documento soporte se identifique adecuadamente el costo o gasto generado y el centro de responsabilidad consumidor.

- **Subsistema de proyectos:** en este subsistema se debe identificar cuándo un proyecto es capitalizable y cuándo no. Para el primer caso, es recomendable crear un centro de responsabilidad por cada proyecto para ir asignando en él todos los recursos consumidos, para que al finalizar el mismo se contabilice como un activo. En el segundo caso, los recursos consumidos por el proyecto se deben asignar al centro de responsabilidad respectivo.
- **Subsistema de costos:** este subsistema es el encargado de procesar la información entregada por el sistema contable y demás subsistemas, y calcular el costo de las actividades, los procesos y objetos de costo de la entidad contable pública; posteriormente, se debe entregar información al sistema contable para que se generen los registros de traslados y cierres. Este subsistema se analizará detalladamente a continuación.

## 9.2. Sistema de Contabilidad de Costos

Se puede afirmar que la lógica de incluir el costeo de las actividades y su posterior análisis, es tratar de subsanar ciertas li-



mitaciones que presentan algunos de los modelos convencionales de costeo. Para cumplir con el esquema anteriormente planteado, se debe seleccionar aquel sistema de costos que se acomode mejor a los requerimientos establecidos en este manual, así las cosas y por sus múltiples beneficios, ese sistema será el Costeo Basado en Actividades (ABC: Activity Based Costing), el cual desde su concepción ha sido planteado como una herramienta más gerencial que contable, pero que puede cumplir las dos funciones, es decir, las propias de la contabilidad y las de gestión. Además, con el Sistema de Costos por Actividades se trata de hacer énfasis en el control de recursos a través de la gestión de las actividades más que en la mera asignación e identificación de los costos y los gastos.

La teoría general de costos opera dentro de un determinado contexto y se interrelaciona con aspectos tales como la estrategia, la estructura organizativa, la cultura corporativa y las personas. Asimismo, los costos se relacionan con otros subsistemas que integran la contabilidad pública, algunos de ellos mencionados en el numeral 9.1.3.

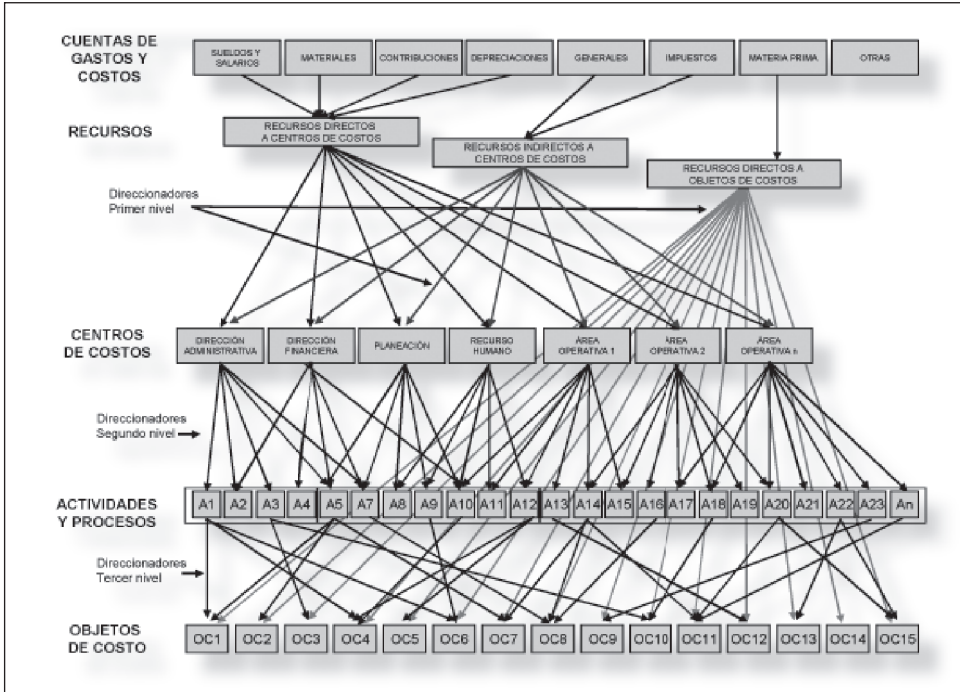
La información recibida por costos de cada uno de los subsistemas, o de la contabilidad general, debe ser procesada para suministrar los informes necesarios para cumplir con su función. Así las cosas, una vez recibida la información referente a los movimientos de las cuentas de gastos y costos en cada uno de los centros de responsabilidad en el periodo de costeo el cual puede ser bimestral, trimestral o semestral, entre otros, de acuerdo con las necesidades de

información de la entidad; el subsistema de costos comienza con el proceso de costeo, el cual comprende los siguientes aspectos:

- Agrupar las diferentes cuentas de costos y gastos en recursos.
- Asignar los recursos que desde la contabilidad no se han distribuido a los centros de responsabilidad consumidores.
- Asignar los recursos de cada centro de responsabilidad a las actividades desarrolladas en ellos.
- Asociar debidamente las actividades a los procesos.
- Asignar los procesos, o las actividades, a los objetos de costo (productos y servicios).
- Validar los resultados finales con los datos suministrados por la contabilidad y hacer las conciliaciones a que haya lugar.
- Preparar los informes de costos. (ver numeral 9.2.7).
- Entregar a la contabilidad la información para el registro de los traslados de costos y los cierres del periodo objeto de costeo, en los casos que sea necesario.

En la gráfica 8 se plantean los niveles básicos y el flujo de costos que de manera general se presenta en cualquier entidad contable pública bajo la metodología ABC; sin embargo, por características propias de la entidad, o por consideraciones específicas del modelo de costos a implementar, se pueden diseñar modelos diferentes sin que se afecte la finalidad o validez del mismo, así:

Gráfica 8. Modelo básico de costos basado en actividades



**9.2.1. Agrupación de las diferentes cuentas de costos y gastos en recursos.** Como se definió anteriormente, un recurso puede estar compuesto por una o varias cuentas de costos o gastos. El objetivo de agrupar las cuentas en recursos es facilitar la posterior asignación a las actividades y objetos de costo. El criterio básico para llevar a cabo la definición de recursos es que todas las cuentas de costos o gastos que lo conforman deben tener en común el mismo criterio de asignación. Por ejemplo, cuentas tales como sueldos y salarios, horas extras, auxilio de transporte, aportes a salud, cesantías, vacaciones, entre otras, pueden agruparse para efectos de asignación a las actividades en un recurso denominado: Gastos de personal.

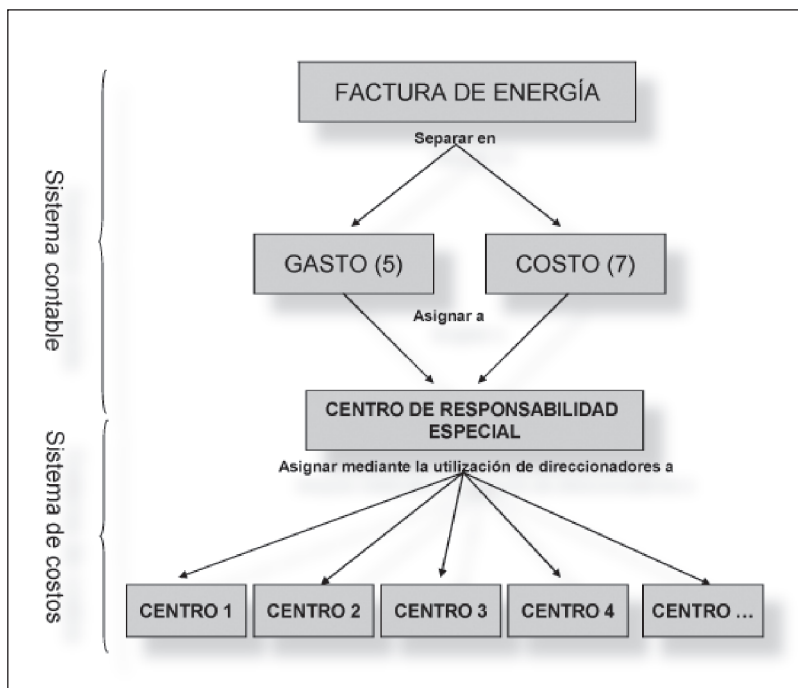
**9.2.2. Asignación de los recursos no distribuidos desde la contabilidad a los centros de responsabilidad consumidores.** Este procedimiento debe realizarse cuando contablemente se dificulta la asignación de ciertos gastos o costos a los centros de responsabilidad que los consumieron y que inicialmente se hayan asignado a centros especiales o compartidos. Para llevar a cabo la distribución desde el sistema de costos se debe escoger el direccionador más adecuado para cada uno de estos conceptos. Por ejemplo, cuando al sistema de contabilidad de una entidad ingresa una sola factura por concepto de la energía que consumen varios de sus centros de responsabilidad, y su asignación a cada uno de ellos es com-



pleja, el sistema contable debe, a través de una separación razonable, establecer qué proporción del consumo es costo y qué proporción es gasto, y asignarla a un centro especial, posteriormente el sistema de costos se encarga de asignar a cada centro de responsabilidad consumidor la

parte que le corresponde mediante la utilización de un direccionador (kilowatios consumidos, consumo promedio, etc). Ver gráfica 9. Asignación inicial de costos y gastos. Este tipo de recursos se denomina **Recursos Indirectos a Centros de costos**.

Gráfica 9. Asignación inicial de costos y gastos

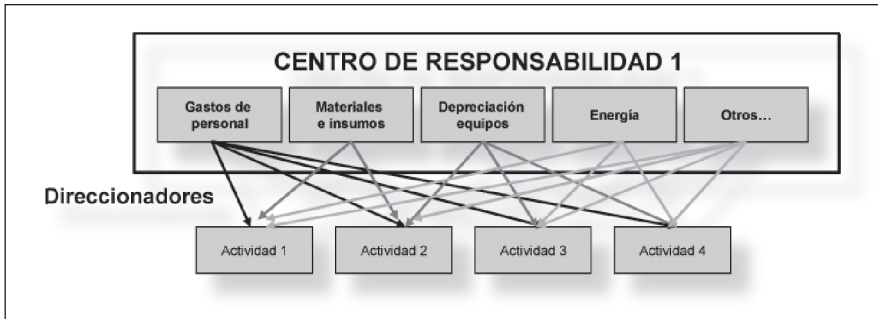


Otros recursos que pueden requerir este tipo de distribución son acueducto y alcantarillado, telecomunicaciones e impuestos, entre otros.

**9.2.3. Asignación de los recursos de cada centro de responsabilidad a las actividades desarrolladas en cada uno de ellos.** Una vez el sistema de costos tenga adecuadamente ubicados los re-

ursos que le corresponden a cada centro de responsabilidad de la entidad, el paso siguiente es la asignación de cada uno de estos recursos a las actividades desarrolladas en el mismo. Para ello se requiere la utilización de direccionadores que tienen que ver con el tiempo que las personas invierten en el desarrollo de las actividades, los equipos y materiales utilizados, entre otros. Ver gráfica 10.

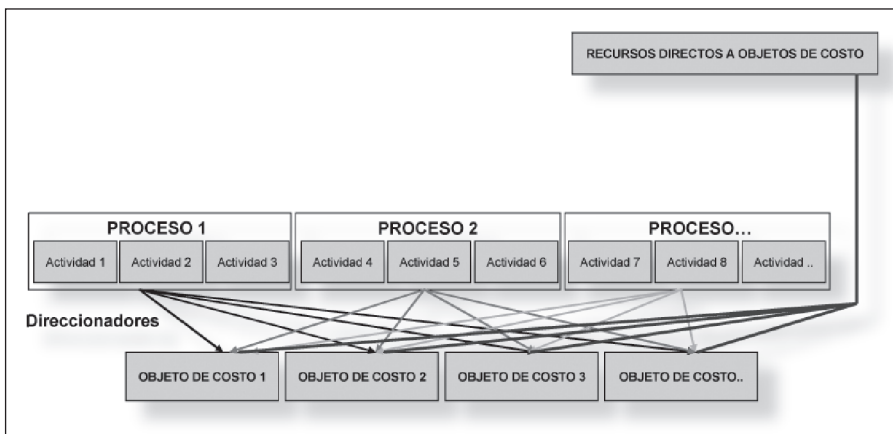
Gráfica 10. Asignación de recursos a las actividades



**9.2.4. Asociación de las actividades con los procesos.** Una vez asignados los costos a las actividades, estas deben agruparse de acuerdo con la estructura de procesos definida por la entidad. Para efectos de la definición de la estructura de procesos, cada entidad debe tener en cuenta la norma técnica NTCGP 1000:2004, adoptada mediante el Decreto 4110 de 2004, en la cual se promueve la utilización del enfoque basado en procesos y describe la metodología mediante la cual debe implementarse.

**9.2.5. Asignación de procesos o actividades a los objetos de costo.** Dependiendo de las características propias de la entidad que implementa el sistema de costos, se puede realizar la asignación de costos a los objetos de costo finales, teniendo en cuenta las actividades o los procesos y utilizando para esto direccionadores que representen una adecuada asignación. Además, en esta distribución final se incluyen todos aquellos recursos que no hayan sido asignados a las actividades y que fueron definidos como directos del producto o servicio, tal como se ilustra en la gráfica 11.

Gráfica 11. Asignación a los objetos de costo finales







### 9.2.6. Validación de los resultados finales y realización de conciliaciones.

Como se explicó anteriormente, en los casos en que la información procesada en el sistema de costos sea diferente a la suministrada por el sistema contable, deben realizarse conciliaciones en las cuales se justifique claramente el origen de las diferencias.

### 9.2.7. Preparación de informes de costos.

Uno de los objetivos finales de todo sistema de costos es la preparación de informes suficientes que sirvan a la administración de las entidades para la toma de decisiones y la evaluación de gestión. Los informes principales que debe suministrar el sistema son:

- Análisis de recursos por centro de responsabilidad.
- Informe comparativo de costos por área de responsabilidad.
- **Costos por actividad:** si varios centros de responsabilidad realizan las mismas actividades, este informe también debe ser comparativo.
- Costos por procesos, tanto individual como comparativo.
- Costos por objeto de costo, individual y comparativo.
- Costos unitarios por objeto de costo, individual y comparativo.
- **Rentabilidad por objeto de costo:** este informe puede prepararse cuando se incluye en el modelo información sobre los ingresos asociados a cada objeto de costo, y la entidad contable pública haya determinado un valor económicamente significativo para sus productos o servicios.

### 9.2.8. Registro de los traslados de costos.

Representa el costo total acumulado de las cuentas de la clase 7, que van a ser transferidas mensualmente a la clase 6 Costo de Ventas de Bienes y Servicios y grupo 15 inventarios si es del caso. Es importante anotar que esta transferencia se hará una vez el sistema de costos se corra y arroje los resultados respectivos y se realice la conciliación de la información de costos y gastos que ingresa al sistema.

Esta transferencia tiene dos componentes básicos:

- **Transferencia de gastos:** se debe asignar a cada proceso operativo, producto o servicio, la parte que les corresponde de cada proceso de apoyo. El registro contable es de la siguiente forma: Un débito a una cuenta 589905 con el código de cada proceso operativo, producto o servicio y un crédito a la 58999899 con el código de cada proceso de apoyo.
- **Transferencia de costos:** se debe trasladar de la clase 7 a la clase 6 los costos asociados a cada uno de los procesos operativos, productos o servicios definidos. El registro contable es el siguiente: Un crédito a la clase 7 correspondiente al traslado de costos y un débito a la clase 6, correspondiente a cada proceso o cada objeto de costo, dependiendo del tipo de entidad y los productos o servicios ofrecidos.

### 9.3. Consideraciones finales

Finalmente, es importante tener en cuenta que la implantación de un sistema de costos es un proceso que requiere un alto grado de compromiso por parte de todos

los miembros de la entidad para obtener los resultados esperados, es por ello que para garantizar un buen resultado final se deben tener en cuenta las siguientes recomendaciones:

- Crear una cultura de los costos a todo nivel dentro de la entidad con un fuerte respaldo por parte de la alta dirección, de tal manera que los funcionarios vean la importancia de tener adecuadamente costeados los productos o servicios.
- Crear dentro de la estructura organizacional el área de costos o vincular esta actividad como una responsabilidad de las áreas financieras y contables, con lo cual se garantice la permanencia de esta herramienta en la entidad. El área es la responsable de emitir periódicamente los informes necesarios para que cada usuario evalúe sus costos y se programen reuniones de discusión de los mismos, para que haya retroalimentación y cada día el sistema sea más eficiente en resultados.
- Garantizar el cumplimiento por parte de las áreas en el reporte de información que sirve de soporte para el cálculo de costos.
- Buscar que la periodicidad con la cual se genera la información de costos sea adecuada para que apoye efectivamente la toma de decisiones internas y la evaluación de la eficiencia en la utilización de los recursos.
- Contar con adecuados sistemas de información, de modo que no se generen errores o demoras en el procesamiento de la misma.





## 10. Los costos y la toma de decisiones

Uno de los objetivos fundamentales que persigue una entidad con la implantación de adecuados sistemas de costos, es el mejoramiento en la calidad de la información que servirá como base en la toma de decisiones gerenciales, tales como la reducción o ampliación de la entidad, los niveles de endeudamiento, la adquisición de nuevos y mejores equipos, la calidad de los productos o servicios, la contratación con terceros o la producción interna, entre muchas otras. A continuación se hará una breve descripción de las principales decisiones que pueden derivarse de una adecuada información de costos. Estas posibilidades que tiene la información relativa a costos se hace en términos generales y no a un tipo de entidad específica. Esta es la razón por la cual el lector observará que algunas decisiones aplican para todas las entidades, en tanto que otras le son más aplicables a empresas públicas o a entidades de gobierno general.

**10.1. Administración y control de las actividades.** Permite racionalizar los recursos públicos, pues es posible que se considere necesario eliminar, fusionar o replantear actividades que no generan valor, o que se están ejecutando inadecuadamente, y a su vez disponer de información relevante sobre el funcionamiento de la organización. Especialmente sobre

el origen de los resultados empresariales o de cometido estatal. El análisis de actividades tiene las siguientes ventajas:

- Determinar niveles de efectividad en los procesos a partir de las actividades.
- Proporcionar bases sólidas para desarrollar programas de mercadeo, ya sean lucrativos o no, de acuerdo con la naturaleza social de la entidad, la creación de productos y servicios, sus precios, canales de distribución y medios de promoción.
- Justificar ante la entidad la posibilidad de crear nuevos productos y servicios. De igual manera, puede llegar a suprimirse una o varias actividades al determinar que conllevan costos muy elevados para la propia entidad, en comparación con los ofrecidos por la competencia, o porque su ejecución es innecesaria o existe duplicidad.
- Permite prever las consecuencias favorables o desfavorables que produce un cambio en los insumos o materiales utilizados, en el personal que labora, y en los demás costos de las actividades en términos de calidad y cantidad y, por consiguiente, en los costos totales de los productos y servicios.
- Permite que en el futuro la empresa establezca presupuestos e ingresos



teniendo como base las actividades desarrolladas.

**10.2. Mejoramiento de la cadena de valor.** La cadena de valor es para una entidad el conjunto de actividades generadoras de valor, es decir, aquellas que permiten la satisfacción del cliente final, las cuales se generan en los diferentes procesos desarrollados por la entidad, desde la adquisición de las materias primas hasta la entrega del producto/servicio final en las manos del consumidor.

A través del análisis de la Cadena de Valor es posible que se diseñen nuevos procesos, se supriman algunos o se fortalezcan los existentes. Esto se logra mediante el estudio de los procesos, con el fin de establecer el origen y consistencia de los costos involucrados en cada uno de ellos, y estableciendo si los recursos se consumen en mayor proporción en los procesos misionales o, por el contrario, si la entidad invierte la mayor proporción de sus recursos en procesos estratégicos o de soporte.

**10.3. Mejorar el proceso de presupuestación.** Los presupuestos son los planes o proyecciones elaborados en términos financieros respecto del consumo de recursos, así como su financiamiento, que le permiten a la administración de la entidad medir el logro de los objetivos formulados.

Mediante el cálculo del costo de las actividades, procesos y productos que se llevan a cabo, la administración podrá planear y presupuestar el consumo de recursos por cada uno de estos componentes.

Tradicionalmente el establecimiento de los presupuestos ha sido un problema para las organizaciones, pues su construcción toma mucho tiempo y muchas veces no

se obtienen los resultados esperados. El costeo de las actividades permite planear el consumo de recursos con base en las actividades reales y sus costos asociados. Tiene especial importancia porque suministra antecedentes sobre los costos, el volumen de trabajo ejecutado y los logros obtenidos, facilitando la evaluación y, por tanto, proporcionando información analítica indispensable para la reprogramación, lo que permite la racionalización de costos innecesarios, mejor utilización de los recursos, facilita la medición y control de resultados y obliga a ejecutar autoanálisis y evaluación permanentes.

**10.4. Centralización de actividades repetitivas.** Consiste en especializar y centralizar en Unidades Administrativas y de Soporte ciertos procesos repetitivos en las organizaciones, con el ánimo de obtener economías de escala al interior.

Se trabaja para evitar duplicar actividades que se pudiesen presentar en distintas áreas de la entidad que manejan procesos comunes, tecnologías comunes, similares estructuras de información, proveedores comunes, e inclusive clientes comunes. Los objetivos de centralizar estas actividades son reducir los costos de operación por economías de escala (mayor valor, menores costos), permitir que cada área se concentre en las actividades que son su razón de ser y con ello mejorar los niveles de productividad y agilidad, potenciar las habilidades del personal a través de la especialización, generar una cultura de compromiso y calidad de servicio al cliente interno.

**10.5. Contratación con terceros.** Es la delegación de servicios y actividades a una empresa especializada mientras la organización se dedica exclusivamente a la

razón de su negocio. De esta forma puede concentrar todos sus esfuerzos a las actividades que realmente conforman su misión. Esta decisión parte del análisis detallado del costo que tienen internamente actividades susceptibles de contratación con un tercero tales como suministro de materiales, aseo, vigilancia, cafetería, servicios informáticos, suministro de tecnología, capacitación y mantenimiento, e inclusive parte del proceso productivo o del servicio. Además del costo, se debe tener en cuenta al momento de tomar la decisión de delegar en un tercero, aspectos tales como la calidad, el cumplimiento, la trayectoria, entre otros. Para este tipo de decisión es necesario que se realice el análisis identificando los costos relevantes e irrelevantes y los costos de oportunidad o ahorros atribuibles a la decisión en particular.

**10.6. Comparación (Benchmarking).**

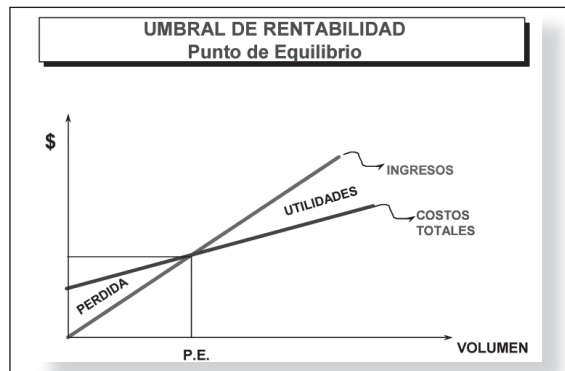
Es el proceso mediante el cual se evalúan los procesos, actividades, productos o servicios de la entidad frente a las organizaciones que sean reconocidas como representantes de las mejores prácticas, con el propósito de realizar mejoras organizacionales. Esta comparación puede realizarse de manera interna, es decir, comparando

las diferentes áreas de la empresa para detectar quién es el líder en el desarrollo de ciertas actividades o; de manera externa, comparándose ya sea con la competencia directa o con las empresas que tienen las mejores prácticas tanto en los niveles nacional como internacional. Estas comparaciones le permiten a la entidad redefinir la forma en que se realizan los procesos y actividades, buscando con ello mayor eficiencia y menor consumo de recursos.

**10.7. Análisis Costo – Volumen – Utilidad (CVU).** Según José Álvarez López y otros, el análisis CVU trata de predecir la influencia que se produce sobre los resultados cuando ocurren cambios en el volumen de ventas de la empresa, y estudia la capacidad que tienen las ventas para cubrir los costos fijos, los costos variables y los resultados. Este análisis parte de la clasificación de todos los costos y los gastos en fijos y variables.

Mediante un adecuado sistema de costos, se facilita el cálculo del llamado umbral de rentabilidad o punto de equilibrio, que en términos generales es el volumen de ventas que la entidad debe tener, para no ganar ni perder; es decir, para que la utilidad esperada sea cero, como se muestra en la gráfica 12.

**Gráfica 12. Punto de equilibrio**





Es importante anotar que existen múltiples interpretaciones del punto de equilibrio, pero dejaremos, para una mejor ilustración y entendimiento, la anteriormente definida.

**10.8. Identificar la capacidad ociosa.** Es importante establecer cuál es el comportamiento del consumo de recursos y determinar si se está haciendo un buen uso de estos, teniendo en cuenta la estructura de costos fijos de la entidad, pues dependiendo de las necesidades de prestación del servicio y considerando las personas y las actividades a realizar, se puede identificar si existe recurso ocioso, es decir, si la capacidad de prestación de servicio o de realización de algunas actividades es superior a las necesidades de la comunidad o del mercado, o si con la estructura definida, se pudiera incrementar el nivel de atención de actividades requeridas. La ociosidad representa para la entidad mayores costos unitariamente o a nivel total, dependiendo del comportamiento de los costos fijos, por ejemplo, si hay capacidad ociosa y la estructura de costos de los servicios ofrecidos no se puede disminuir, la repercusión será a nivel de costos unitarios, pero si la estructura se puede variar u optimizar, se puede afirmar que el costo tanto unitario como a nivel total de la entidad es superior al ideal.

Una vez detectada la capacidad ociosa, se puede analizar la disminución de costos, el mejoramiento o promoción de algunos servicios o si es pertinente la revisión de la estructura de costos fijos y la posibilidad de su reestructuración, ya que en algunos casos dichas ineficiencias son trasladadas a los usuarios finales vía precios o tarifas o simplemente disminuyen la posibilidad de utilizar recursos para actividades de mayor proyección social.

**10.9. Soportar la estrategia de determinación de precios y/o tarifas.** Es indudable que en ocasiones los costos sirven de base para determinar precios y/o tarifas, pero en todos los casos nos dan una idea de qué tan bueno es el precio, independiente cómo se calcule; es decir, los costos miden los ingresos a través de los márgenes de utilidad.

Es importante aclarar que antes de tomar decisiones de precios y o tarifas, los costos deben analizarse teniendo en cuenta la razonabilidad de estos, con el fin de que no se trasladen a los clientes o usuarios, las ineficiencias o los costos de la capacidad ociosa eliminable de las entidades.

Finalmente es claro que las condiciones actuales a las que se enfrenta cualquier entidad independientemente de si es pública o privada, son cada vez más exigentes, por lo tanto, se deben establecer mecanismos que permitan trabajar con mayor eficiencia, es decir, optimizar los recursos disponibles para el desarrollo del objeto social de la entidad, para tal efecto, es importante fomentar la cultura de costos, de tal forma que se trabaje no solo en la parte relacionada con la contabilización y cálculo de los mismos, sino que se fomente su utilización, como herramienta para la eliminación del despilfarro, la optimización en el consumo de recursos, el aumento de eficiencia, análisis de valor agregado, y como base para la toma de decisiones de corto, mediano y largo plazo, entre las múltiples opciones administrativas que posibilita, es por esto que el trabajo de costos que implementen las entidades, no debe ceñirse únicamente al cálculo de costos, sino que debe fomentar la administración basada en actividades, es decir, trascender del simple cálculo financiero a la verdadera gestión de costos.

## 11. Bibliografía

---

- AGUIAR JARAMILLO, Horacio y otros. Diccionario de términos contables para Colombia. Editorial Universidad de Antioquia, Medellín, 1998.
- BRINSOM, James A. Contabilidad por actividades, 1996. Marcombo, S.A. 1996.
- BENDERSKY, Eduardo. ABC – ABM Gestión de costos por actividades. Editorial de las Ciencias, Buenos Aires, 2002.
- CATALDO PIZARRO, Juan. Gestión del presupuesto ABC, su integración con la calidad y las normas ISO 9000. Editorial Alfaomega. 1998.
- COKINS, Gary. Por qué falla la contabilidad tradicional a los gerentes.
- Constitución Política de Colombia.
- CUERVO, Joaquín y OSORIO A., Jaír A. Costeo Basado en Actividades ABC y Gestión Basada en Actividades ABM. Ecoe Ediciones. Bogotá. Enero de 2007.
- Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios de normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
- Decreto 2753 de 1997, por el cual se dictan normas para el funcionamiento de los prestadores de servicios de salud en el Sistema de Seguridad Social en Salud.
- Decreto 990 de 2002, por el cual se modifica la estructura de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.
- Decreto 2309 de 2002, por el cual se define el Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad de la Atención de Salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud.
- Decreto 3730 de 2003, por el cual se reglamenta el artículo 94 de la Ley 617 de 2000, y se dictan otras disposiciones.
- DOMÍNGUEZ, Gerardo. Indicadores de Gestión “un enfoque sistémico”. Biblioteca jurídica, 2001.
- DUQUE, María Isabel y otros. Los direccionadores: ¿solución o problema del ABC? Revista de Contaduría Universidad de Antioquia No. 47, julio de 2005.
- Federación Internacional de Contadores, Comité del Sector Público. Estudio 12: Perspectivas de la contabilidad de costos en el sector público, 2000.
- GIMÉNEZ, Carlos M. y Otros. Gestión y Costos. Beneficio creciente



- Mejora continua, Ediciones Machi, 2001, Buenos Aires, Argentina.
- GOLDRATT, Eliyahu M. & COX, Jeff: “La Meta”, Ediciones Castillo, Monterrey, 1993.
  - GÓMEZ M., Luis Fernando y otros. Gestión de riesgos en el costeo basado en actividades: Una alternativa para su implementación exitosa. Revista de Contaduría Universidad de Antioquia No. 47, julio de 2005.
  - HARRINGTON, H.J. y HARRINGTON, J.S.: “Administración total del mejoramiento continuo - La nueva generación”, Norma, Bogotá, 1991.
  - HICKS, Douglas T., El sistema de costos basado en las actividades (ABC), Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas, Editorial Alfaomega, 1998, México, D.C.;, pág. 297.
  - HORNGREN, Charles T. La contabilidad de costos, un enfoque gerencial. Editorial Prentice Hall, 1996.
  - Intervención General de la Administración del Estado –IGAE- Contabilidad Analítica Normalizada para Órganos de la Administración - C.A.N.O.A.- , España, 1995.
  - JOHNSON, Thomas, KAPLAN, Robert. Ascenso y decadencia de la contabilidad gerencial.
  - KAPLAN, Robert S. y Cooper Robin. COSTE Y EFECTO: Cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Gestión 2000. Barcelona, 1999.
  - LORINO, Philippe. El control de gestión estratégico, Barcelona. Marcombo, S.A. 1993.
  - Ley 10 de 1990, por la cual se reorganiza el Sistema Nacional de Salud y se dictan otras disposiciones.
  - Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones.
  - Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.
  - Ley 143 de 1994, por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, se conceden unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones en materia energética.
  - Ley 174 de 1994, por la cual se expiden normas en materia de saneamiento aduanero y se dictan otras disposiciones en materia tributaria.
  - Ley 689 de 2001, por la cual se modifica parcialmente la Ley 142 de 1994.
  - MATURANA RIMESÍN, Humberto. La Realidad: ¿Objetiva o Construida? Barcelona: Anthrops. 1995.
  - OSORIO, Jaír Albeiro, DUQUE, María Isabel. Modelos de medición y desempeño interrelacionados en la contabilidad de gestión. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 41, septiembre de 2002.
  - OSORIO, Jaír Albeiro, DUQUE, María Isabel. Costeo Basado en Actividades aplicado al sector salud. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, número 43, julio-diciembre de 2003.
  - OSORIO, Óscar. M. La capacidad de producción y los costos. Editorial MACCHI – 1992.



- PÉREZ FERNÁNDEZ DE VELASCO, J. Gestión de la calidad orientada a los procesos. ESIC, 1999.
- PÉREZ FERNÁNDEZ DE VELASCO, J. Gestión de procesos: reingeniería y mejora de los procesos de la empresa. ESIC, 1996.
- Proceso de Alborada 2000, ORGANIZACIÓN CORONA, 1996.
- PORTER, Michael. Ventaja competitiva, creación y sostenimiento de un desempeño superior. Compañía editorial continental, México 1998.
- RAMÍREZ PADILLA, David Noel. Contabilidad Administrativa. Editorial McGraw Hill, 2001.
- Resolución 2863 de 1996, por la cual se adopta el Sistema Unificado de Costos y Gastos para el Sector de las Telecomunicaciones. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.
- Resolución 1417 del 18 de abril de 1997, por la cual se expide y adopta el Sistema Unificado de Costos y Gastos para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Gas Combustible. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.
- Resolución 33635, por la cual se actualiza el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios y el Sistema Unificado de Costos y Gastos por Actividades. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.
- Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define su ámbito de aplicación. Contaduría General de la Nación.
- Resolución 355 de 2007, por la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación.
- Resolución 356 de 2007, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación.
- Revista Contaduría Universidad de Antioquia No. 37, septiembre de 2000.
- ROMERO CECEÑA, Alfredo. La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1996.
- Sáez Torrecilla, Ángel y Otros. Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión. McGraw Hill. Vols. 1 y 2, 1994, España.
- SPENDOLINI, Michael. Benchmarking. Bogotá. Grupo Editorial Norma. 1994.
- SHANK, John K. y Govindarajan, Vijay. Gerencia estratégica de costos. Editorial Norma, 1995.
- Tendencias de Investigación en Contabilidad de Gestión. Equipo Valenciano de Contabilidad de Gestión. Universidad de Valencia, España, 1999.
- USAID – CASALS & Associates Inc. Marco Conceptual del Modelo de Control Interno para Entidades del Estado. Bogotá, 2004.





[www.imprensa.gov.co](http://www.imprensa.gov.co)  
PBX(0571) 457 80 00  
Carrera 66 No. 24-09  
Bogotá, D. C., Colombia