

Sistema de costeo basado  
en actividades como herramienta  
del presupuesto inteligente para  
Bogotá D.C. – Colombia\*

Secretaría de Hacienda Distrital  
Bogota D.C.

*Gloria Nancy Jara Beltrán*

Gerente Proyecto de Costos ABC

*Jorge Castañeda Monroy*

Contador General de Bogota d.c

*Luis Fernando Gómez Montoya*

Contador público Universidad de Antioquia  
Asesor Externo

---

\* Ponencia presentada en el VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos, 26-28 de noviembre de 2003. Punta del Este Uruguay.

## **SISTEMA DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES COMO HERRAMIENTA DEL PRESUPUESTO INTELIGENTE PARA EL DISTRITO CAPITAL, SANTA FÉ DE BOGOTÁ -COLOMBIA**

**Resumen:** Tradicionalmente para las empresas del sector público no era importante diseñar herramientas gerenciales que le permitieran tomar decisiones adecuadas, sin embargo en la actualidad, dada la escasez de recursos y la necesidad de desarrollar procesos eficientes y de gran impacto social, se ha incrementado la necesidad de diseñar verdaderas herramientas administrativas que permitan interactuar con los sistemas tradicionales de información. Es por esto que el Distrito Capital - Santa Fé de Bogotá - Colombia, está desarrollando el Sistema de Costeo Basado en Actividades como herramienta del Presupuesto Inteligente, con el fin de costear todos los productos que se entregan a la comunidad, facilitar el análisis de eficiencia en el consumo de los recursos públicos, generar un cambio de cultura en la administración pública y propender por una adecuada toma de decisiones en el corto, mediano y largo plazo, garantizando la sostenibilidad financiera de la ciudad.

**Palabras clave:** Gestión, Presupuesto, Presupuesto Inteligente, Marco de Gastos a Mediano Plazo, Sistemas de Costeo, Costeo Basado en Actividades, Entidades Publicas.

## **SYSTEM OF COSTING BASED ON ACTIVITIES AS A TOOL OF THE INTELLIGENT BUDGET IN THE CAPITAL DISTRICT - SANTA FÉ DE BOGOTÁ - COLOMBIA**

**Abstract:** Traditionally for the public sector companies , it was not important to design managerial tools that allowed them to take appropriate decisions, nevertheless at present, due to the current resource shortage, and the need to develop efficient processes of great social impact, has increased the necessity to design real administrative tools that allow interaction with the traditional information systems . The Capital District - Santa Fe de Bogotá - Colombia, is developing the System of Costing Based on Activities as a tool of the Intelligent Budget, in order to finance all the products delivered to the community; facilitating the analysis of efficiency in the public resources consumption; generating a change of culture in public administration and tending for a suitable take of decisions in the short, medium and long term, guaranteeing the city financial sustainability.

**Key words:** Management, Budget, Intelligent Budget, spending mark on the middle-term, Costing Systems, Costing Based on Activities, Public Entities.

## **SISTEME DE DÉPENSES BASÉ SUR LES ACTIVITÉS EN TANT QU'OUTILS DU BUDGET INTELLIGENT POUR LE DISTRICT CAPITAL, SANTA FÉ DE BOGOTA- COLOMBIE**

**Résumé:** Traditionnellement, pour les entreprises du secteur public, ce n'était pas important de concevoir des outils gestionnaires qui permettaient de prendre des décisions appropriées; néanmoins, à l'heure actuelle, étant donné le manque de ressources et le besoin de développer des processus efficaces et de grand impact social, la nécessité de concevoir des outils administratifs réels qui permettent d'agir réciproquement avec les systèmes traditionnels d'information a augmenté. C'est pour cela que le District Capital - Santa Fé de Bogotá - Colombie, développe le Système de Dépenses Basé sur des Activités comme l'outil du Budget Intelligent afin de financer tous les produits qui se donnent à la communauté, de faciliter l'analyse d'efficacité de la consommation des ressources publiques, de produire un changement de culture dans l'administration publique et d'avoir la tendance pour une prise appropriée de décisions à court, moyen et long terme, en garantissant la durabilité financière de la ville.

**Mots clef:** Gestion, Budget, Budget Intelligent, Cadre de Dépenses à Moyen Terme, Système de Dépenses, Dépense Basé sur les Activités, Entités Publiques.

## **Sistema de costeo basado en actividades como herramienta del presupuesto inteligente para Bogotá D.C. – Colombia**

*Gloria Nancy Jara Beltrán, Jorge Castañeda Monroy,  
Luis Fernando Gómez Montoya*

*Primera versión recibida: noviembre de 2003; versión final aceptada: diciembre de 2003*

### **I. Antecedentes**

**E**n concordancia con los principios constitucionales, durante la última década el Distrito Capital ha vivido una etapa de importantes cambios institucionales: la elección popular de alcaldes, las modificaciones al proceso presupuestal, la eliminación de la participación de los concejales en las juntas directivas de las entidades, el establecimiento de las veedurías ciudadanas y las modificaciones al mecanismo de contratación de las Juntas Administradoras Locales, entre otros.

Así mismo, se introdujeron cambios en la estructura organizacional del Distrito, se han reasignado funciones y la actual administración ha diseñado mecanismos de coordinación entre entidades con el fin de facilitar la implementación de las estrategias del actual Plan de Desarrollo.

Con la expedición de un Acuerdo del concejo, se conformó la Dirección Distrital de Contabilidad de la Secretaría de Hacienda y se creó el cargo de Contador Distrital, lo cual fue regulado por el ejecutivo, estableciéndose como una de las funciones “coordinar con las diferentes entidades del sector central y descentralizado, el establecimiento de sistemas de costos”.

Así se creó en el Distrito Capital un ente regulador en materia técnico contable, responsable tanto de consolidar la información financiera y patrimonial, como de prestar el apoyo requerido a los diferentes entes distritales para estructurar un verdadero Sistema Contable Público Distrital.

Parte importante de los desarrollos del Sistema Contable Público Distrital, fue el avance en la conformación de una cultura contable, asociada a procesos como el

establecimiento de canales adecuados de comunicación, reporte oportuno y confiable de información de las diferentes áreas hacia contabilidad, determinación de la realidad física de los bienes que conforman el inventario de la entidad, depuración de los estados contables y empoderamiento de la contabilidad como elemento fundamental para mejorar la gestión del administrador público.

Sobre el tema de la Contabilidad Financiera, se puede concluir que se han logrado avances significativos, dado que actualmente de 81 entidades distritales, 60 cuentan con información financiera razonable, representando un 71%. A nivel de costos, se efectuó una primera aproximación en el año 2001, en las Empresas Sociales del Estado a través de la elaboración e implementación del "Manual de procedimientos administrativos para la implementación de un Sistema de Contabilidad de Costos Hospitalarios", tomando como base la metodología implementada por el Ministerio de Salud.

Otro aspecto sobre el cual han actuado las dos últimas administraciones, es en la orientación a resultados de la gestión pública, a partir del diseño de una estrategia integral de transformación en el sistema presupuestal del distrito capital. En particular cabe mencionar el desarrollo de un sistema de presupuestación por resultados bajo un marco de gasto de mediano plazo para el Distrito Capital.

No obstante, para la consolidación de un sistema de presupuestación por resultados no basta la existencia de un documento de presupuesto por resultados. Es necesario además contar con información y procedimientos debidamente estandarizados y generalizados que complementen en forma permanente el sistema tradicional de asignación.

Dada la inexistencia de un Sistema de Asignación de Costos que posibilitara al presupuesto por resultados conocer el costo en que incurren los entes públicos para la entrega de bienes o servicios, se diseñó una metodología basada en sistemas de asignación de recursos por centros de costos, para lograr asignar el presupuesto de funcionamiento e inversión a los productos generados por cada uno de los entes distritales, complementando este proceso con el desarrollo de indicadores y metas que permitan evaluar la cantidad de los bienes y/o servicios a ofrecer.

Actualmente el 80% de las entidades se encuentran utilizando esta metodología de asignación de presupuesto a productos. No obstante era necesario como se

establece en el Plan de Desarrollo de la actual Administración, contar con un sistema de costeo que acumulara la totalidad de los recursos económicos en que se incurre en la producción de bienes y/o servicios.

## II. Justificación

El Sector Público es responsable frente a la colectividad por el manejo y control de los recursos, de modo que debe asumir retos y renovar sus estructuras comunicativas con el fin de informar a la sociedad sobre el cumplimiento de sus funciones, es decir, la satisfacción de las necesidades de amplios sectores de población con el suministro de bienes y servicios al alcance del ciudadano. En suma, lo específico del sector público viene dado por el hecho que su gestión se efectúa en un contexto dinámico de planeación y presupuestación vinculante y limitativo, que exige igualmente, un permanente seguimiento de sus resultados que le sirven de retroalimentación.

La construcción de una ciudad competitiva compromete a la Administración Distrital con el desarrollo de nuevas ideas, estrategias y objetivos establecidos en su Plan de Desarrollo Económico y Social de Obras Públicas, precisando sus prioridades y entregando resultados positivos a la ciudadanía. De este modo, el Distrito Capital de Bogotá requiere organizaciones públicas eficientes y efectivas cuya gestión transparente de los recursos, dé cuenta de su capacidad en la provisión de servicios de alta calidad a todos los ciudadanos, brindando elementos de juicio a los administradores para reducir la pobreza y la desigualdad.

Siguiendo un modelo de carácter financiero patrimonial, los procesos de obtención, registro y control de la información contable generada por los entes públicos ha venido desarrollando marcos conceptuales y derivado normas, con fundamento en las etapas del proceso presupuestal -a partir de la programación hasta su ejecución final-, en un contexto de descentralización político-administrativa, con autonomía en la ejecución.<sup>1</sup>

En consecuencia, la administración pública motivada fundamentalmente por cumplir con la rendición de cuentas y justificar sus gastos conforme con la regula-

---

<sup>1</sup> Plan General de Contabilidad Pública, Antecedentes y Justificación. Año 2001

ción existente, adopta el registro presupuestal o sistema de caja para elaborar sus informes de gestión, lo cual no permitió establecer esquemas de información para tomar decisiones, mucho menos apreciar objetivamente la gestión financiera pública en la entidad, o el control de los recursos económicos por parte de las autoridades fiscales.

Cabe mencionar que a pesar de los importantes esfuerzos para definir metas y hacer seguimiento a la gestión de las entidades, éstas se adelantan desde una perspectiva estrecha de seguimiento a la implementación de proyectos. Esto conduce a que no se piensen como unidades gerenciales orientadas a producir bienes y servicios de valor para los ciudadanos, sino como simples entidades ejecutoras del plan en vigencia<sup>2</sup> con importantes efectos sobre la definición de sus resultados y limitando las posibilidades de monitoreo y exigencia.

Con la implementación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en el nuevo marco de cultura contable, cada ente público reconoce, clasifica y valora la información financiera y económica de modo que se facilita la consolidación de las operaciones y la elaboración de los informes financieros; no obstante las dificultades del modelo contable aplicado para el sector público en nuestro país, la contabilidad gubernamental, precisa suministrar información confiable a fin de contrarrestar las continuas observaciones del organismo de control fiscal y con ello lograr que el administrador público considere fundamental la información contable para tomar decisiones en desarrollo de su gestión.

La Administración Central y Local del Distrito Capital carece de Contabilidad de Costos que permita medir los productos en términos cuantitativos y así reflejar como parte integral de su costo, la totalidad de los recursos tanto financieros, como aquellos representados en el equipo tecnológico y físico, el recurso humano, así como la asignación de los servicios públicos, requeridos para la provisión de bienes y/o prestación de servicios. A esto se suma la ausencia de un Sistema Integrado de Información Contable para la aplicación o distribución de los datos que influyen en cualquier proceso productivo, además de la distribución del valor de los hechos económicos inherentes al objeto de cada entidad que permita la asignación de los gastos por depreciación, amortización, provisiones como fuentes futuras para la recuperación o reposición de activos.

---

<sup>2</sup> Programa de Fortalecimiento Institucional del Distrito Capital, Planeación y Presupuesto, Diseño de Información y estrategia de Comunicación, Plan Operativo Anual año 2002, Bogotá D.C., Noviembre 2001.

En la actualidad existe ya una tendencia y más aún una necesidad de determinar las actividades que las entidades públicas realizan, pero en algunos casos las metodologías para determinar los costos no son las adecuadas, haciendo que el proceso de generación del resultado, no sea necesariamente el más eficiente para la toma de decisiones. En este sentido se deberán enlazar los costos con la contabilidad financiera y estudiar el proceso que añade valor al producto o servicio, es decir generar un cambio, que permita en un futuro informar al ciudadano no solo sobre los bienes y servicios que recibe sino también sobre el costo para la administración de entregar dichos bienes y servicios.

Las instituciones que ejecutan funciones de gobierno no persiguen ánimo de lucro, pero requieren medir su gestión de servicio al ciudadano. De tal manera que la información de los costos desagregados en los diversos insumos requeridos para alcanzar los niveles de servicio deseados son un factor muy importante. Esto significa que es necesario ejecutar el conjunto de acciones conducentes a tomar los datos y la información que se genere desde la totalidad de los procesos gerenciales de la Administración Pública, incluyendo los procesos de planeación, ejecución y control que involucran la totalidad de las actividades de los entes públicos distritales.

En conclusión, el Sistema de Presupuestación por Productos, exige la implantación a nivel distrital de un Sistema de Costeo, entendido como una herramienta de gestión que posibilite al administrador conocer el costo de proveer un bien o servicio por parte del sector público. En el mismo sentido permitirá conocer el costo de las actividades, procesos, productos y políticas sectoriales y facilitará su planeación futura.

El Sistema de costeo se constituye en un instrumento de gestión que posibilita al administrador la toma de decisiones frente a los procesos y actividades en términos de los recursos consumidos para la generación de productos, bienes y/o servicios.

Por esta razón y previa investigación de los modelos de costos existentes a nivel de las entidades del sector público nacional en Colombia y otros países que han incursionado en el tema, se decidió implementar un Sistema de Costeo por Actividades ABC, para 20 entidades distritales, entre secretarías y entes descentralizados, pero con la convicción que para el resto de las entidades del Distrito Capital se implementará en el futuro.

Es de anotar que se han realizado algunos contactos con la Contaduría General de la Nación (CGN), a fin de compartir experiencias y contribuir con algunos

lineamientos que debe establecer este ente de regulación, pues dentro de los proyectos que tiene la CGN además de armonización contable internacional, pretende establecer el marco conceptual y la obligación de implementar un sistema de costeo para todas las entidades del sector público.

### III. Marco teórico

En los actuales momentos 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 tienen un compromiso con ésta, en general todas las empresas o entidades independientemente de su naturaleza bien sea pública o privada, manufacturera o de servicios, deben adquirir compromisos claros que le permitan ser más eficientes, eficaces y lógicamente administrar bien los recursos que cada vez son más escasos.

El carácter de público hace pensar que no es necesario un sistema para la determinación del costo, en tanto que muchos de los servicios que se prestan a la comunidad o internamente, no tienen ninguna contraprestación económica, debido a la función social que cumplen las entidades del sector, pero es importante disponer de información que permita la identificación del costo de los servicios, bien sea para determinar cual es el impacto que está generando cada uno de los servicios que se ofrecen, para facilitar el establecimiento de tarifas según el caso o finalmente para garantizar el buen uso o adecuada destinación de los recursos del Estado.

El sistema de costeo como tal costeo se centra en la responsabilidad estatal sobre los recursos públicos, por lo tanto no solo se requiere establecer el monto de recursos necesarios para atender las necesidades insatisfechas y establecer la brecha fiscal (recursos que faltan) para atender coberturas universales en la prestación de bienes y servicios básicos, tales como educación, salud, agua potable y saneamiento básico, sino facilitar el análisis de eficiencia y valor agregado a fin de fomentar un mejoramiento continuo y una utilización óptima de los recursos. Una buena cultura de costos permitirá realizar las proyecciones de mediano plazo para garantizar, una estrategia integral hacia una mayor transparencia y sostenibilidad del gasto público.

Si bien en el sector privado un sistema de costeo se utiliza para establecer políticas de precios y/o tarifas, en el sector público se busca determinar el costo para los ciudadanos de los bienes o servicios, buscar alternativas de mínimo costo



(ser costo eficientes), identificar como los que pagan impuestos subsidian y en cuanto a los que reciben, que realmente reciban unos beneficios sociales de alto impacto.

En la Actualidad en Colombia existe la responsabilidad legal de llevar un sistema de costos para las empresas prestadoras de servicios públicos, para las entidades del sector hospitalario e implícitamente para las empresas manufactureras, por la obligación de aplicar el sistema de inventario permanente, pero no existe ninguna normatividad que obligue a las entidades del sector público en este sentido, sin embargo es importante mencionar la diferencia entre sistema de costos y sistema de gestión de costos, pues mientras el primero se preocupa en establecer el costo contable de elaborar un producto o prestar un servicio, el segundo fomenta la determinación del costo orientada a la toma de decisiones y al fortalecimiento de la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos.

Se resalta la importancia del Presupuesto Inteligente –PI - para las entidades del sector público, pues es aquí donde se justifica de alguna forma en el Distrito Capital, la implantación del sistema de costeo, no dejando de lado las grandes bondades y la tendencia a nivel mundial en la implementación de los sistemas de costos y teniendo presente que en varias reglamentaciones, que exigen su implementación, no se liga ni se menciona el presupuesto inteligente, sin embargo se plantea que es una herramienta importante para facilitar la planeación de los recursos en cualquier entidad.

Dada la relación que se quiere establecer entre el sistema de costeo basado en actividades para el Distrito y el Presupuesto Inteligente, se plantearan algunas variaciones a la metodología que la fortalecen frente a la original, al considerar otros elementos necesarios para tomar decisiones a futuro, como el análisis variable, análisis de capacidad y clasificación de rubros presupuestales de funcionamiento e inversión.

La Secretaría de Hacienda Distrital<sup>3</sup> diseñó una estrategia integral que busca orientar la gestión a resultados desde el presupuesto, mediante el desarrollo de instrumentos como el POR basado en un sistema de costeo y bajo un marco de gasto de mediano plazo.

### **Presupuesto inteligente<sup>3</sup>**

El *Presupuesto Inteligente* (PI) es un sistema de presupuestación basado en resultados que permite establecer un vínculo claro entre la asignación del gasto y

---

<sup>3</sup> Joshua Mitrotti, Consultor en Presupuesto Inteligente

las prioridades de la Administración, constituyéndose en un *acuerdo público* que promueve el uso eficiente y efectivo de los recursos en el mediano plazo.

Ofrece información para apoyar la toma de decisiones en el corto, mediano y largo plazo, fortalecer la transparencia y la necesaria rendición de cuentas, con el fin de generar conciencia de ciudad y una mayor apropiación de lo público por parte de los ciudadanos.

El PI tiene los siguientes componentes:

### **Presupuesto Orientado a Resultado (POR).**

Herramienta gerencial que estructura y presenta el presupuesto (gastos de inversión y funcionamiento) en términos de resultados y orienta el proceso de asignación de recursos a la entrega de bienes y servicios.

Reconoce el derecho ciudadano a reclamar resultados, así como a la satisfacción de sus necesidades por parte del estado. Establece un lenguaje presupuestal orientado al ciudadano, que permite identificar los productos que entrega la administración con los dineros que recibe y los beneficios e impactos sociales a los cuales apunta.

La Secretaría de Hacienda Distrital (SHD) ha sido pionera a nivel nacional y latinoamericano en implementar esta herramienta que integra la planeación, la presupuestación y la evaluación en términos de un lenguaje común. Los resultados.

### **El Sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC)**

Metodología de asignación de costos que identifica y analiza los recursos comprometidos en la realización de actividades y los vincula a bienes y servicios u otros objetos de costeo. Posibilita la medición desde diferentes perspectivas: actividades, procesos, áreas de responsabilidad y productos, entre otros. Suministra información acerca de todos los recursos necesarios para proveer a la ciudad de bienes y servicios.

Mientras los sistemas tradicionales sólo permiten el costeo aproximado a nivel de productos y en términos de estructuras organizacionales verticales, el sistema

ABC permite costear procesos transversales. Este sistema de estimación brinda una mayor precisión en el momento de la asignación de los recursos, más adelante se plantea como se ha definido su implantación en el Distrito Capital.

### **Marco de Gasto de Mediano Plazo (MGMP)**

La gestión pública de la Administración Distrital, pretende acercarse a una situación en la que esté en capacidad de tomar decisiones de acuerdo con la restricción presupuestal dada por la disponibilidad de recursos en el mediano plazo y retroalimentar la toma de decisiones en la ciudad con análisis de costo-eficiencia y costo-efectividad de las políticas. Para ello, es necesario que los sistemas y procesos que determinan la planeación y la asignación de recursos a las prioridades estratégicas, estén apoyados por escenarios estimados de ingresos y gastos que provean una perspectiva de mediano plazo a la toma de decisiones y que se basen en los costos futuros de mantener las políticas vigentes.

El Marco de Gasto de Mediano Plazo, es entonces, un referente de ingresos y gastos que permite identificar los recursos necesarios y disponibles para el logro de los resultados públicos en el corto y mediano plazo, así como asegurar la sostenibilidad de las políticas actuales y futuras.

Como insumo básico del PI, busca identificar los recursos necesarios para mantener la oferta de bienes y servicios actuales (productos) en un horizonte de cuatro años, que se renueva anualmente de tal forma que no se agota en el tiempo, permitiendo que las Administraciones cuenten con unos estimados reales de disponibilidad de recursos para implementar nuevos programas y políticas en Bogotá

Un componente importante del MGMP es el modelo de proyección y consistencia macroeconómica, que integra el comportamiento de la actividad económica real de Santafé de Bogotá y las finanzas públicas distritales y permite proyectar los ingresos disponibles del Distrito en el mediano plazo. Otro componente básico es la identificación del monto de recursos presupuestales necesarios para financiar las políticas vigentes en el mediano plazo y el cálculo de los costos mínimos esenciales de operación de las entidades. La financiación de las políticas vigentes incluye los gastos misionales (que garantizan la entrega o prestación normal de un bien o servicio), el mantenimiento y la rehabilitación (mantenimiento correctivo) de la infraestructura.

El MGMP ayuda a definir las políticas más costo-eficientes y eficaces en el mediano plazo, también facilita el diseño de un programa de fondos más predecible y real, lo que se traduce en una mejor administración de los escasos recursos públicos. En este sentido, se pretende que el Distrito disponga de unas prioridades de gasto de mediano plazo definidas y ajustadas a la restricción presupuestal real, cómo referente del proceso presupuestal anual.

El MGMP se presenta como una solución potencial a gran parte de los problemas que persisten en los sistemas presupuestales, en la medida en que permite que el gasto sea orientado hacia prioridades de política y disciplinado de acuerdo con restricciones del presupuesto. Facilita la articulación entre los procesos de toma de decisiones, de planeación y de presupuestación, al conciliar la disponibilidad de recursos y la demanda de gasto. Es importante resaltar que es en este espacio en donde se esclarece la disponibilidad real de recursos para priorizar y reasignar a partir de un debate entre cambio y continuidad de las políticas y programas.

El principal beneficio del MGMP es que fomenta la sostenibilidad financiera de la ciudad en el mediano y largo plazo.

Es importante resaltar que mediante legislación del presente año (2003), el Congreso de la Republica dicta algunas normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y obliga a todas las entidades del sector público a presentar un marco fiscal de mediano plazo, orientado a garantizar la sostenibilidad de los diferentes entidades.

### **Costeo basado en actividades – ABC –**

Los grandes cambios que se presentaron a nivel mundial, el desarrollo gigantesco de la tecnología, las nuevas tendencias en la producción y prestación de servicios, hicieron que los márgenes de rentabilidad se estrecharan cada vez más y que la composición tradicional de los productos o servicios, materiales, mano de obra y costos indirectos, variara en grandes proporciones, situación que dejo al descubierto la inexactitud de la metodología tradicional de costos que se ocupaba fundamentalmente de distribuir los costos indirectos a los productos finales, pues los demás conceptos asociados a los costos, se consideraban directos. Estos costos se distribuían en su conjunto mediante una base de asignación, que en general era

única para todos, pero la poca participación que representaba los costos indirectos del total del producto, no hacía relevante el buen o mal tratamiento que se le diera a estos costos, por lo tanto no insidía en las decisiones adoptadas por los administradores; sin embargo este concepto fue tomando cada vez más importancia y en consecuencia una distribución inadecuada se traducía en decisiones inadecuadas. Ante esta situación el Sistema de Costeo Basado en Actividades – ABC- (por sus siglas en inglés Activity Based Costing), surgió a finales de la década de los 80's, como respuesta a las necesidades de las empresas de establecer un costo para sus productos que les permitiera tomar decisiones más adecuadas, y solucionar el problema de los costos indirectos, es así como en sus inicios se mencionó que era una metodología para distribuir estos costos.

Esta nueva metodología de costos hace énfasis en el enfoque sistémico de la entidad, al trabajar por procesos y no estructuralmente como se hacía anteriormente, es decir manifiesta que la entidad más que un conjunto de áreas de responsabilidad, se puede medir por procesos y estos atraviesan las barreras interfuncionales que existen en la empresa.

El costeo basado en actividades en su definición básica concibe que los costos se asignan a los productos o servicios con base en el consumo de actividades, es decir que los recursos son consumidos por las actividades que se desarrollan en la empresa y que éstas a su vez son consumidas por los objetos de costo, pero para entender esta definición es necesario definir algunos de los conceptos involucrados en ella. En primer lugar los recursos son considerados como todos los elementos económicos necesarios para el funcionamiento de una empresa, en este sentido se clasifican los que contablemente son definidos como costos y gastos; la actividad en su definición más elemental, se establece como el trabajo realizado por las personas en aras de cumplir con un objetivo específico y los objetos de costo son considerados como los productos o servicios que en última instancia se desea costear.

Por lo anterior es fundamental que el desarrollo del proyecto cumpla con toda la filosofía del costeo ABC, mediante el diseño de las fases y los documentos metodológicos adecuados, para garantizar que se de un cambio institucional hacia la gestión orientada a resultados y se logre un mayor impacto social frente a la comunidad, fundamentado en los siguientes beneficios del modelo:

- Permite mayor precisión en la asignación de los costos indirectos a las actividades, procesos, productos y/o servicios.

- Incluye la totalidad de los recursos consumidos (inversión y funcionamiento) para la generación de bienes y servicios.
- Identifica actividades estratégicas, misionales y de apoyo, así como la duplicidad e ineficiencia de algunas actividades.
- Posibilita la medición del costo desde diferentes perspectivas: actividades, procesos, áreas de responsabilidad, productos, entre otros.
- Permite un mejor análisis de la utilización de los recursos frente a las actividades, procesos y productos que entrega la entidad.
- Genera un cambio de cultura en la administración de los recursos.
- Es una herramienta que permite medir a través del tiempo la acumulación y utilización de los recursos en la administración pública
- Permite la administración eficiente de los recursos públicos.
- El Sistema de costeo ABC, permite al presupuesto inteligente apoyar la toma de decisiones de asignación de recursos, ofreciéndole información sobre el costo de proveer un bien o servicio. Este Sistema debe reflejar la totalidad de los recursos consumidos en la producción de actividades, procesos, bienes y/o servicios, incluyendo el costo de las actividades de apoyo.

#### **IV. Diseño metodológico**

El diseño metodológico del sistema de costeo basado en actividades –ABC–, como herramienta del presupuesto inteligente para las entidades del Distrito Capital de Colombia, en esencia se fundamenta en la metodología original –ABC–, pero para cumplir con los propósitos gubernamentales, incorpora nuevos elementos que enriquecen el sistema y que sin duda se pueden aplicar a otro tipo de empresas, presentando un valor agregado en cuanto a las posibilidades de toma de decisiones.

En el desarrollo del proyecto se plantearon cuatro etapas y para cada una de ellas, los pasos necesarios para cumplir con las metas propuestas, sin embargo para facilitar su comprensión se plantean solamente los pasos a través de los cuales se ha desarrollado y se finalizará la implementación del sistema de costeo, mediante una descripción identificando que se debe realizar:

- Paso 1: Planeación e inicio del proyecto
- Paso 2: Diseño del Mapa de Actividades
- Paso 3: Análisis del sistema Financiero
- Paso 4: Definición de Inductores a todo nivel
- Paso 5: Diseño del modelo de costos
- Paso 6: Recolección de Información
- Paso 7: Adquisición e implementación del software
- Paso 8: Implantación del Modelo de Costos
- Paso 9: Análisis de Resultados
- Paso 10: Implementación del Modelo de Costos

### **Paso 1: Planeación e inicio del proyecto**

Este paso plantea inicialmente la definición e incorporación del equipo de trabajo, el cual debe ser un grupo interdisciplinario, compuesto por profesionales con experiencia en el área financiera, de procesos e ingeniería entre otras, luego se asignan grupos de trabajo por entidades, los cuales estructuran el cronograma de actividades y planes de trabajo acorde con los lineamientos generales de la gerencia del proyecto, inician el diagnóstico, conocimiento y posicionamiento del proyecto.

Como resultado del diagnóstico efectuado en las entidades, se construye el marco descriptivo de cada una de ellas. El mismo permite el conocimiento de los aspectos básicos requeridos para la implementación de un sistema de costeo, lo cual facilita el desarrollo de una herramienta de gestión acorde con las necesidades y naturaleza de cada una de las entidades. De igual manera el estudio permite visualizar el estado actual de las principales condicionantes en términos tecnológicos, organizacionales, financieros y legales que tendrán interacción permanente con el desarrollo del proyecto.

Comprende: i) La Organización; ii) Aspectos Jurídicos de la Organización; iii) Estructura Organizacional; iv) Presupuesto por Productos; v) Control Interno; vi) Definición Contable de la Entidad; vii) El Sistema de costeo Actual; viii) Soporte Tecnológico; ix) Requerimientos Preliminares; x) Conclusiones y Recomendaciones; xi) Anexos

En el transcurso de los diversos pasos, se realiza el programa de sensibilización y capacitación a través del cual se busca sensibilizar a cada uno de los miem-

bros del equipo directivo y operativo participe del proyecto, sobre la incidencia que representa en términos de eficiencia el determinar el costo real de los bienes, productos y servicios que entregan las entidades a los ciudadanos.

La capacitación y/o sensibilización se realiza a través de seminarios taller dirigidos a: i) Los niveles directivos de las entidades objeto de estudio; ii) al grupo base de trabajo que forma parte del proceso; iii) Líderes asignados en cada entidad; y a iv) los funcionarios de los diferentes niveles de la organización.

## **Paso 2: Diseño del Mapa de Actividades**

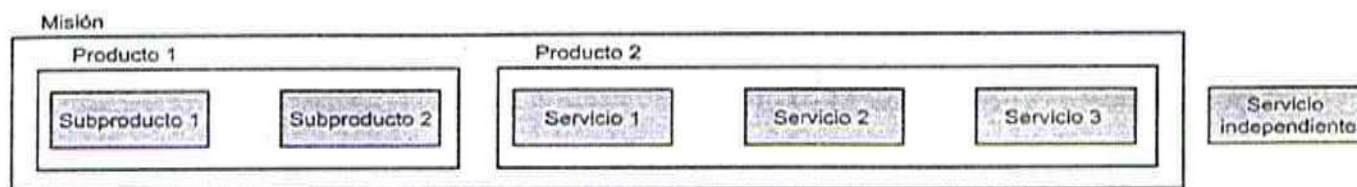
Aunque en la mayoría de las metodologías documentadas, de Costeo Basado en Actividades, se plantea de manera separada, la determinación de los objetos de costo, o sea los productos o servicios que en última instancia se costearan, en el proyecto del Distrito este paso se fusionó al levantamiento del mapa de actividades, por lo que se definió realizar las siguientes actividades desarrolladas por los consultores del proyecto y con los jefes de Planeación, de Control Interno o con los responsables de los diferentes centros de costo.

- Levantamiento de objetos de costos de acuerdo con los productos levantados en el Presupuesto Inteligente.
- Levantamiento y estructuración del diagrama de macroprocesos, procesos y subprocesos, separados entre misionales y de apoyo.
- Levantamiento de actividades.
- Estructuración del mapa de actividades (representación gráfica de actividades por centro de costo, identificando relaciones entre actividades y actividades o centros de costos y actividades y productos).
- Validación del mapa de actividades con los responsables de los procesos o subprocesos según el caso.
- Elaboración del diccionario de actividades definitivo y codificación inteligente del mismo.

En la definición de los objetos de costo se pueden establecer diferentes niveles, pero en todo caso el nivel más detallado es el que recibirá toda la información de costos, tratando de llegar hasta el último nivel establecido por el Presupuesto



Inteligente, los otros niveles se determinan por agrupación o asignación de criterios mediante el siguiente esquema.



Para finalizar con éxito el mapa de actividades, se deben estructurar los niveles que se manejan en el sistema de costos, la identificación de los niveles tiene relación con la reciprocidad y las actividades que serán asignadas directamente a otras que se benefician de éstas, a la vez que se deben asociar las actividades a los procesos, subprocesos y macroprocesos, esto garantiza que se pueda hacer un análisis sistémico de la entidad, aunque el levantamiento por centros de costos puede dificultarlo, además se debe realizar una homologación de actividades de apoyo, tratando de establecer los procesos acordes con los del sistema de gestión de la calidad.

En cuanto al nivel de detalle de las actividades se debe tener en cuenta los objetos de costo definitivos, ya que la información requerida puede exigir en algunos casos desagregación de actividades, evitando la distribución de actividades generales a éstos, igualmente se debe definir una estructura de codificación inteligente, para facilitar evaluaciones consolidadas, por lo menos al nivel de procesos.

Finalmente se deben establecer todas las relaciones entre actividades - actividades, centros de costos y objetos de costos, estas relaciones definirán en última instancia cual es la información estadística que se requiere para correr los modelos; para recopilarla se requieren formatos y encuestas e identificar los responsables de su diligenciamiento.

### **Paso 3: Análisis del sistema Financiero**

En este paso se inicia retomando el diagnóstico elaborado en el paso 1, con el fin de identificar todos los aspectos necesarios para que la información financiera sea incorporada en el sistema de costos. Incluye las siguientes actividades

- Análisis áreas de responsabilidad.
- Definición de los centros de costos necesarios para el análisis de costos.
- Identificación de Recursos Compartidos y Distribución de los mismos.
- Análisis de recursos por entidad.
- Elaboración del diccionario de recursos.

Los costos compartidos son costos que se pagan por entidades o secretarías, pero que benefician a otras entidades pertenecientes al Distrito, por ejemplo los costos de mantenimiento del edificio, vigilancia, y seguros, en estos casos se debe hacer una distribución previa para que cada entidad maneje la parte que le corresponde como recursos dentro de su modelo.

En este concepto no se deben involucrar costos que corresponden a entidades diferentes al Distrito, tales como Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF- y Banco Interamericano de desarrollo – BID-, que siendo ajenas a la entidad se están beneficiando de dichos pagos, para estos casos el costo se debe administrar de manera independiente, por la posibilidad futura de realizar algunas compensaciones, ya que estos conceptos no hacen parte de la misión de la entidad que los asume.

De acuerdo con las necesidades del Distrito se definió que los recursos a incorporar serán equivalentes a las cuentas contables del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, sin embargo para facilitar las distribuciones se podrán definir grupos homogéneos en los cuales se deben incorporar cuentas que tengan el mismo inductor<sup>4</sup>, en este sentido el grupo consultor debe realizar un análisis de recursos involucrados en el sistema e identificar cuales requieren un tratamiento especial o alguna modificación en cuanto a su manejo, por ejemplo las depreciaciones, amortizaciones, provisiones, seguros y arrendamientos.

Respecto a la clasificación de los recursos, es importante definir en concordancia con los trabajos adelantados por el proyecto de presupuesto inteligente, cuales se contemplarán en costos, tales como costos fijos y variables, costos recurrentes

<sup>4</sup> Inductor: Criterio o base de asignación, utilizado para distribuir los costos a diferentes elementos dentro del sistema, también se le conoce con el nombre de Driver, Conductor, Direccionador etc.

tes y costos relevantes, adicionalmente el tratamiento de proyectos de inversión en infraestructura, programas misionales y gastos de inversión denominados así por su clasificación en el presupuesto.

El análisis de recursos se refiere a los recursos que son especiales o que son susceptibles de revisarse en cuanto a su manejo, tales como depreciaciones, prestaciones sociales, cuotas partes jubilatorias y amortizaciones entre otros, y la forma en que éstos se distribuyen de ser necesario, es decir los inductores a utilizar y la información estadística requerida para su correcta asignación por entidad y centro de costo.

Se plantea como alternativa que la información involucrada corresponda a la totalidad de los recursos en cada entidad, es decir todos los costos y gastos en que se incurre, adicionalmente y para satisfacer la planeación de marco de gasto de mediano plazo, se hace necesario la separación de costos fijos y variables.

#### **Paso 4: Definición de Inductores a todo nivel**

Con base en el análisis de recursos y la estructuración del mapa de actividades, se definen los inductores de recursos y de actividades que más relación de causalidad tengan entre el recurso a distribuir y el centro de costo, área u objeto de costo que en última asumirá el costo, es importante recordar que para el sector público siempre será muy difícil eliminar la asignación de recursos inicialmente a los centros de costo, por lo que el modelo diseñado permite, hacer un análisis funcional, pero en otro nivel permite el análisis sistémico.

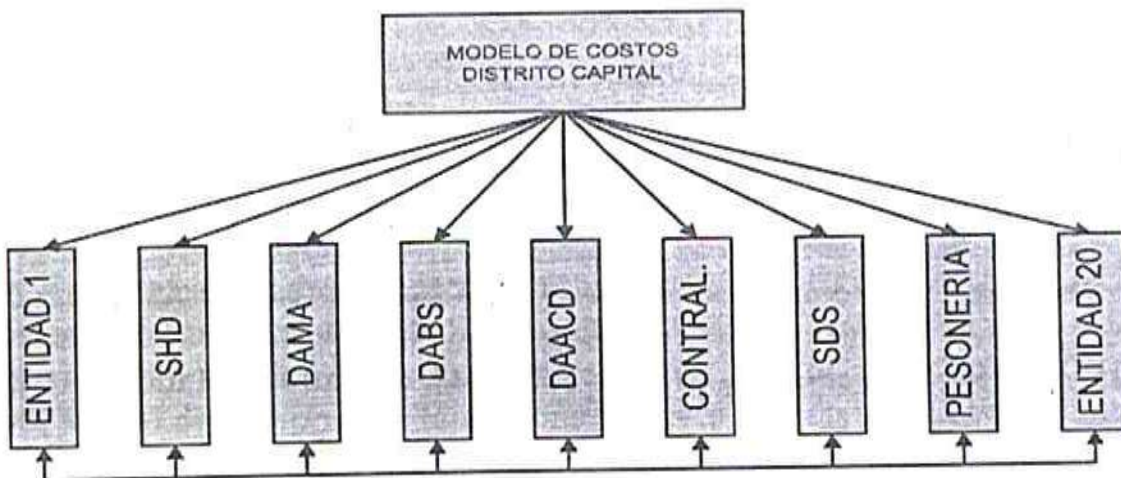
Para la identificación de los inductores de costos para asignar los costos a las centros de costos y a las actividades según las necesidades, debe tenerse en cuenta que el inductor es aquel que tenga mayor relación de causalidad entre el recurso que se está consumiendo y el centro de costos o la actividad que lo recibe, este trabajo se define conjuntamente por el grupo consultor para la mayoría de los recursos, aunque en algunos casos se deban utilizar inductores alternativos. La distribución de costos se fundamenta en la definición de tres elementos básicos, como se distribuye, a quien y por cuanto, en otras palabras, el cómo es el inductor, a quién, son quienes reciben los costos y por cuánto es el valor con que recibe costos el centro o la actividad, como se ilustra en el siguiente ejemplo:



En todos los casos la información estadística se debe recolectar por medio de encuestas o formatos diseñados para tal efecto, por lo tanto se debe planear a quiénes, cómo, cuándo, dónde y mediante que formatos se recopilará la información necesaria para las distribuciones.

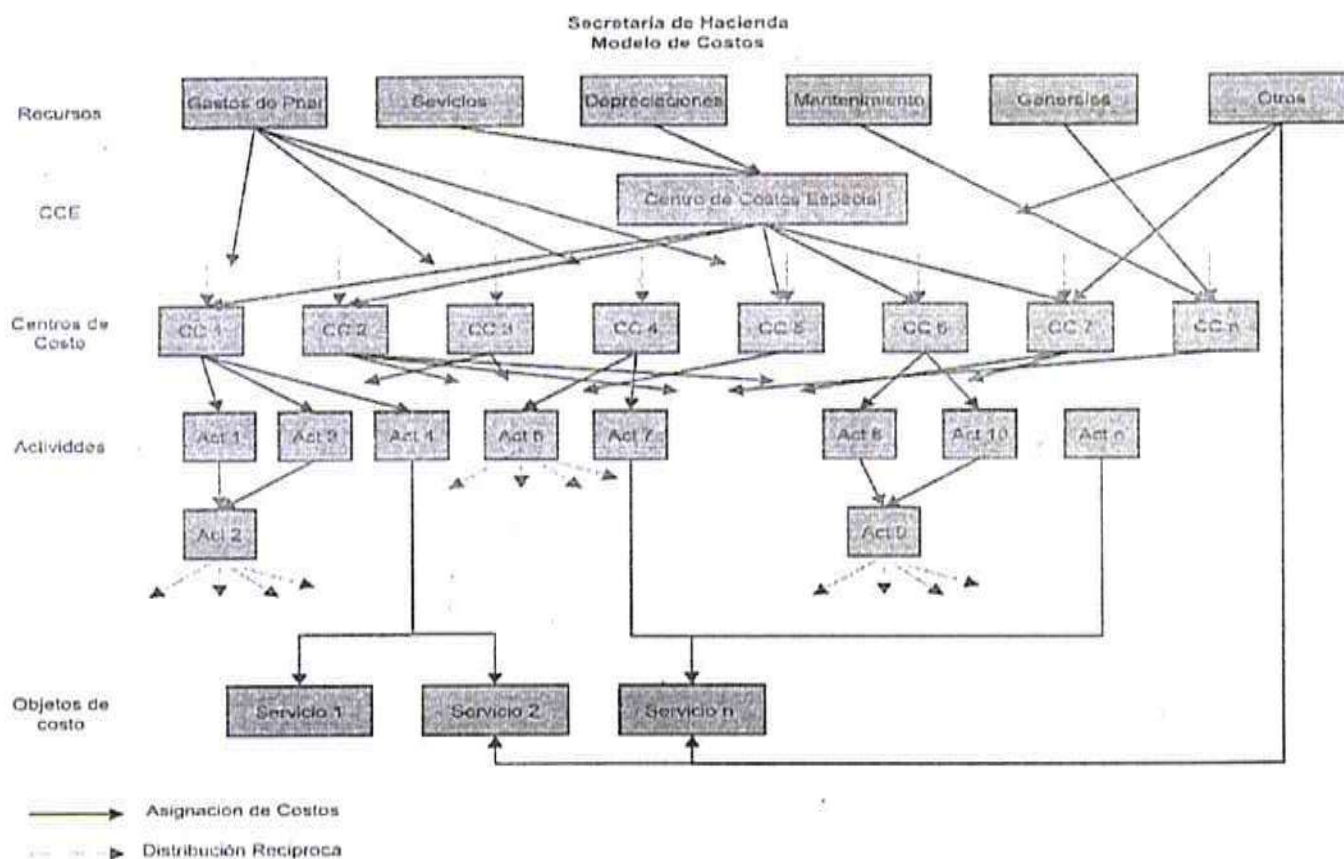
### Paso 5: Diseño del modelo de costos

El modelo de costos para el Distrito se debe definir identificando uno general y uno para cada entidad de las 20 incorporadas en el proyecto, para tener una estructura que muestre el flujo de los costos en todo el sistema. El modelo general debe permitir la consolidación por lo menos en el nivel de recursos, centros de costo, actividades y objetos de costo, esto sugiere que independientemente de los niveles internos del sistema, los requeridos para la consolidación deben ser iguales para todos los grupos de consultores, esta estructura es ilustrativa por lo tanto no es necesario incorporar todos los datos, sino de manera genérica identificar todas las posibles relaciones que se requieren para que el sistema facilite la generación de los reportes de costos. El modelo General se ilustra en el siguiente esquema:



Para este modelo es importante considerar los costos compartidos: como se definió en el análisis de recursos, son todos aquellos que se pagan por una secretaria o entidad, pero de los cuales se benefician diferentes secretarías y entidades, es importante aclarar que los recursos que se pagan, pero que son subsidios o pagos para otras entidades diferentes del Distrito, no deben ser considerados como compartidos.

Igualmente se debe estructurar el modelo por cada entidad utilizando la misma metodología, pero en este caso, no es necesario hablar de costos compartidos, pues en estos modelos se trabajará con reciprocidad en las actividades, para su definición es importante identificar si hay centros de costos especiales, que son los centros que se utilizan para asignar costos generales que luego serán distribuidos por centros de costo, por ejemplo si la entidad paga arrendamiento sólo conocerá su monto global, por consiguiente es necesario definir un inductor que permita la distribución a los centros de costos que están ocupando el inmueble. Este procedimiento puede ser suprimido si cada entidad entrega la información por centro de costo, para lo cual tendrá que haber realizado previamente la distribución. El modelo se puede definir teniendo en cuenta el siguiente esquema de ejemplo:



## **Paso 6: Recolección de Información**

De acuerdo con los modelos definidos y con el análisis de recursos, se define cual es la información que se requiere para realizar las distribuciones de costos a todo nivel. En todos los casos la información estadística se debe recolectar por medio de encuestas o formatos diseñados para tal efecto, por lo tanto se debe planear a quiénes, cómo, cuándo, dónde y mediante que formatos se recopila la información necesaria para las distribuciones de costos. Una de las alternativas es utilizar medios computarizados que alimenten automáticamente el sistema de costos y facilite la distribución. La información a recolectar es la siguiente:

- Información estadística de los centros de costo ( Área Ocupada, líneas telefónicas, número de personas, valor de los activos, etc.).
- Información acerca de las actividades (Tiempos de dedicación, utilización equipos de cómputo, utilización de recursos generales, eficiencia, etc.).
- Información de los productos (cantidades producidas, actividades necesarias, clientes etc.).
- Información para la distribución recíproca ( Centros de costo que utilizan los servicios o actividades de otros centros y cantidad de los mismos).

## **Paso 7: Adquisición e implementación del software**

Se debe realizar un estudio de mercado que facilite la identificación de posibles oferentes para el software, el cual dadas las condiciones de sistematización del distrito, tiene grandes exigencias, sobre todo en la posibilidad de trabajo a través de la Web. Las actividades a realizar son las siguientes:

- Definición, implementación y pruebas de las interfases esquema cuenta-centro (Trabajo de preparación interna para suministrar información al Software).
- Documentar los requerimientos funcionales del software.
- Definir criterios de evaluación del software.
- Realizar procedimiento de contratación.

- Evaluar diferentes propuestas.
- Seleccionar propuesta de software.
- Capacitar a los funcionarios de las entidades en el manejo del Sistema de costeo.
- Implementar el software adquirido por el Distrito.

Al finalizar este paso se debe tener el software instalado o con posibilidad de acceso a todas las entidades del proyecto, igualmente capacitadas las personas, que alimentarán, manejarán y darán soporte para la herramienta computarizada.

### **Paso 8: Implantación del Modelo de Costos**

Luego de adquirir, instalar y capacitar a las personas encargadas del manejo de la herramienta computarizada, se debe alimentar con todos los modelos diseñados, con la información estadística recolectada y con el movimiento contable del periodo correspondiente a las primeras pruebas. Se debe correr el sistema y generar toda la información posible para su socialización.

Esta paso contempla las siguientes actividades:

- Parametrización del software de costos.
- Realización de las pruebas funcionales y técnicas.
- Recolección de información financiera.
- Alimentación inicial del modelo.
- Validación de la estructura del modelo en el software.
- Documentación de estructuras y datos.
- Capacitación a los funcionarios de la entidad en el manejo del modelo.

### **Paso 9: Análisis de Resultados**

Después de correr el modelo en cada entidad se debe Analizar y depurar la información generada por éste y poner en marcha el modelo de costos con infor-

mación real. Una vez alimentado el módulo con los datos del período base, se obtendrá el costo de los productos o servicios definidos por la entidad; procediendo al análisis y ajuste de los datos generados por el sistema. En este paso se deben realizar las siguientes actividades.

- Elaboración del manual del Sistema de costeo.
- Asesoría en la alimentación del software con los datos del periodo base real.
- Realización de las modificaciones requeridas, relacionadas con la parametrización.
- Acompañamiento durante los tres primeros meses a la entidad.

### **Paso 10: Implementación del Modelo de Costos**

El objetivo de este paso es darle continuidad suficiente al sistema de costeo y dejarlo enraizado en cada entidad de tal forma que se convierta en herramienta fundamental para la toma de decisiones y sea considerado como un verdadero sistema de gestión de costos. Los aspectos a tener en cuenta son los siguientes:

- Diseño de informes gerenciales.
- Direccionamiento estratégico.
- Elaboración del presupuesto basado en las actividades.
- Construcción de indicadores.
- Establecimiento de señales de alerta.
- Diseño de metodología para análisis de ejecución vs. lo planeado.
- Capacitación y sensibilización final.
- Diseño de estrategias para la continuidad.

### **Conclusiones**

El trabajo adelantado por Secretaría de Hacienda del Distrito para 20 de entidades distritales, será una herramienta importante para la administración futura de



la entidad, fomentará el uso de los recursos en un ambiente de austeridad y será fundamental en el Plan de Desarrollo “Bogotá para Vivir Todos del Mismo Lado”, objetivo Gestión Pública Admirable, Programa Administración a la Medida. Igualmente facilitará:

- Determinar el costo real de las actividades, bienes y/o servicios generados por los diferentes centros de responsabilidad y las entidades públicas distritales, como mecanismo gerencial para una adecuada toma de decisiones.
- Servir como punto de referencia para evaluar los resultados e impacto de la administración pública a través del tiempo en desarrollo de sus actividades.
- Diferenciar entre actividades estratégicas, misionales y de apoyo e identificar duplicidades y actividades que no agregan valor.
- Apoyar la toma de decisiones de asignación de recursos, dado que incluye la totalidad de los recursos consumidos (inversión y funcionamiento) para la generación de bienes y servicios, permitiendo un mejor análisis de la utilización de los recursos frente a las actividades, procesos y productos que entrega la entidad.
- Generar un cambio de cultura en la administración de los recursos al costear siguiendo la cadena productiva.
- Evaluar resultados (análisis de eficacia) de las actividades prioritarias con impacto social a nivel Distrital.
- Visualizar las entidades como una serie de procesos generadores de valor, incluyendo la totalidad de los recursos consumidos para el desarrollo de su cometido estatal.
- Ofrecer la posibilidad de hacer análisis dinámicos y transversales.
- Apoyar al Presupuesto Inteligente en la toma de decisiones de asignación de recursos, ofreciéndole información sobre el costo de proveer un bien o servicio. Este Sistema debe reflejar la totalidad de los recursos consumidos en la producción de actividades, procesos, bienes y/o servicios, incluyendo el costo de las actividades de apoyo.

## Bibliografía

BRINSON, James A. (1997): *Contabilidad por Actividades, Un enfoque de costes basado en las actividades*, Editorial Alfaomega, Mexico, D.C., pp. 256

Contaduría General de la Nación. *Plan general de contabilidad Pública. Antecedentes y Justificación*. 2000. Colombia.

GAYLE RAYBURN, Letricia. (1999): "Contabilidad y Administración de Costos". 6ª Edición, Editorial Mc Graw Hill, pp. 971.

GOLDRATT, Eliyahu M. y otro, *La meta : un proceso de mejora continua*. - 2. ed., Editorial Castillo, 1993, México. pp. 480.

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., pp. 297

KAPLAN, R.S. y COOPER, R.; *Coste y Efecto*, editorial Gestión 2000, Barcelona, 1999, pp. 408

LORINO, Philippe, *El control de gestión estratégico: : la gestión por actividades*, Editorial Alfaomega, 1996, México D.F., pp. 194

ROMERO CECEÑA, Alfredo. *La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1993. pp. 189

SHANK, John K. y otro, *Gerencia estratégica de costos : la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*. - 1.ed., Editorial Norma, 1997, Colombia, pp. 340