

GUÍA DE LECTURA

UNIDAD 8

Usos de la contabilidad de gestión en los entes territoriales

Contabilidad y control de gestión en el sector público · Sistema presupuestal público · Optimización de los recursos públicos · Control de costos en entidades públicas

Ficha técnica

Campo	Contenido
Serie	Fundamentos de Contabilidad de Gestión · Guía de lectura de la Unidad 8
Unidad temática	Contabilidad y control de gestión en el sector público; el sistema presupuestal público; optimización de los recursos públicos; control de costos en entidades del sector público
Conocimientos previos	Distinción entre costo y gasto, tasa predeterminada y variaciones de CIF (Contabilidad de Costos); tríada financiera-costos-gestión y carácter no normado de esta última (Unidad 1); control interno y cuadro de mando integral (Unidad 2); costos estimados y estándar (Unidades 3 y 4); costeo ABC (Unidad 5) y TDABC (Unidad 6); análisis costo-volumen-utilidad (Unidad 7)
Competencia específica	Comprende el papel de la contabilidad de gestión en el control y la gestión de los recursos públicos, orientados a la eficiencia, la eficacia y el beneficio social
Resultado de aprendizaje	Identifica la utilidad de la contabilidad de gestión en la administración pública para el manejo de los recursos, la toma de decisiones y la rendición de cuentas (RA8)
Dedicación sugerida	24 horas: 10 de acompañamiento directo y 14 de trabajo independiente
Distribución sugerida	Sesión 1 (2 h): apartados 1 y 2 (fundamentos teóricos) · Sesión 2 (2 h): apartados 3 a 6 · Sesión 3 (2 h): apartados 7 y 8, con el caso B · Sesión 4 (2 h): apartados 9 y 10, con los casos A, C y D · Sesión 5 (2 h): apartados 11 a 14 y cierre · Trabajo independiente (14 h): lectura completa, glosario, autoevaluación del apartado 16 y caso propuesto del apartado 17
Referencias principales	Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019); Hood (1991); International Federation of Accountants (2000); Decreto 111 de 1996; Leyes 358 de 1997, 610 de 2000 y 617 de 2000; Resoluciones CGN 414 de 2014 y 533 de 2015

Contenido de la unidad

- 1. Presentación y puentes con Contabilidad de Costos y con las unidades 1 a 7
- 2. Fundamentos teóricos: de la administración burocrática a la gestión orientada a resultados
- 3. El ente territorial como sujeto contable y de gestión
- 4. Marco normativo de la contabilidad pública y su relación con la contabilidad de gestión
- 5. La tríada financiera-costos-gestión reelaborada en clave pública
- 6. El sistema presupuestal público
- 7. Disciplina fiscal territorial
- 8. Control de gestión en el sector público
- 9. Optimización de los recursos públicos

- 10. Control de costos en entidades del sector público
- 11. La adopción de sistemas de costos en el sector público: evidencia y barreras
- 12. Inventario de herramientas de gestión para el seguimiento de planes de desarrollo territorial
- 13. Ética, transparencia y responsabilidad fiscal del contador público
- 14. Síntesis comparativa, errores frecuentes y preguntas para la discusión
- 15. Glosario · 16. Autoevaluación · 17. Caso propuesto · 18. Referencias · Anexos A y B

Cómo usar esta guía

Esta unidad no continúa el desarrollo de técnicas de costeo iniciado en las unidades 3 a 7; traslada los conceptos ya dominados —costo, gasto, control, ABC, TDABC y análisis costo-volumen-utilidad— a un entorno en el que cambian el marco normativo aplicable y la finalidad de la información. El apartado 2 ofrece el marco teórico que explica por qué la gestión pública pasó a exigir información de costos y de resultados. Los apartados 3 a 5 sitúan al ente territorial como sujeto contable y reelaboran, en clave pública, la tríada financiera-costos-gestión de la unidad 1. Los apartados 6 y 7 desarrollan el sistema presupuestal y la disciplina fiscal territorial; los apartados 8 a 10, el control de gestión, la optimización de los recursos y el control de costos propiamente dicho; y el apartado 11 examina por qué, pese a su utilidad, los sistemas de costos se implantan poco en las entidades públicas.

Los casos prácticos se ambientan en dos entidades enteramente ficticias —el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua y la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte, que pertenece a su red hospitalaria—, y el caso propuesto, en un tercer municipio igualmente ficticio, Nueva Esperanza del Yarí; todas fueron construidas para esta unidad y ajenas a cualquier entidad territorial real; ninguna cifra debe atribuirse a Florencia, al Caquetá ni a ningún otro municipio o departamento del país. Cuando la guía menciona una entidad territorial real lo hace en términos exclusivamente genéricos, sin cifras ni fechas específicas.

Las citas siguen las normas APA en su séptima edición y remiten a la lista del apartado 18; las normas colombianas se citan por su tipo, número y año, y su vigencia corresponde a la fecha de esta edición. El anexo A resuelve la autoevaluación del apartado 16, y el anexo B, el caso propuesto del apartado 17.

Autor y compilador: Mg. César Julián Pacheco Valderrama

1. Presentación y puentes con Contabilidad de Costos y con las unidades 1 a 7

La presente guía de lectura aborda los usos de la contabilidad de gestión en los entes territoriales, entendidos estos como los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas que reconoce el ordenamiento colombiano (Constitución Política, arts. 286-287). Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) parten de constatar que los cambios del sector público han orientado su administración hacia los resultados, el rendimiento y la optimización de los recursos, y sostienen que la contabilidad de gestión, ajustada a las necesidades públicas, constituye una herramienta fundamental para optimizar el gasto público con mayor eficiencia; advierten, además, que mientras la empresa privada busca maximizar sus beneficios, la entidad pública busca ampliar la cobertura de sus servicios optimizando el uso de los recursos. Su propósito consiste, por lo tanto, en que el lector comprenda por qué el marco normativo cambia cuando el sujeto contable deja de perseguir una utilidad y pasa a administrar recursos de interés general, y en que identifique qué instrumentos de la contabilidad de gestión —el presupuesto, los indicadores de desempeño, el costeo por actividades— resultan pertinentes para apoyar la eficiencia, la eficacia y la rendición de cuentas en ese entorno.

El interés por la gestión y el mejoramiento continuo en el contexto regional tampoco es ajeno a la literatura académica local: el trabajo de Fajardo, Cuéllar Medina y Facundo Vargas (2019) se ocupa de la gerencia de la competitividad y de la innovación en las pymes de Florencia. Aunque ese estudio se refiere a organizaciones privadas, su existencia recuerda que las herramientas de gestión desarrolladas en esta serie para la empresa tienen un campo de aplicación regional concreto, y esta unidad examina en qué condiciones pueden trasladarse al ente territorial.

Esta unidad cierra, además, el recorrido del núcleo problémico VII —«La contabilidad y las finanzas de la Nación»— al examinar de manera directa sus tres preguntas orientadoras: cómo contribuye la contabilidad al control y a la gestión de los recursos de interés general, qué relaciones se dan entre contabilidad, control, gestión, ética y sociedad, y cuál es el papel de la Contaduría Pública en la modernización del Estado. Por lo tanto, el desarrollo que sigue no debe leerse como un tema aislado, sino como el punto en el que convergen las herramientas de gestión estudiadas en las unidades anteriores con el problema del núcleo que da nombre al semestre.

1.1 Puente con Contabilidad de Costos

Como se estudió en Contabilidad de Costos, la contabilidad financiera y la contabilidad de costos difieren en su objeto y en su usuario, y el costo se distingue del gasto según genere o no un beneficio económico futuro capitalizable en el producto; se estudió también la noción de control como verificación de lo ejecutado frente a lo planeado, aplicada entonces a la tasa predeterminada de costos indirectos de fabricación y a sus variaciones, noción que la unidad 4 de esta serie generalizó luego al sistema de costo estándar. El curso prerrequisito desarrolló esas nociones sobre una organización con ánimo de lucro, cuyo resultado se mide en utilidad y cuyo marco normativo son las NIIF o el Estándar para Pymes.

El desplazamiento conceptual que introduce esta unidad consiste en trasladar el costo y el control a un sujeto contable —el ente territorial— que no persigue utilidad, que sustituye al cliente por el ciudadano y cuyo marco normativo contable no es el mismo que el de una empresa privada. La pregunta cuánto costó, ya dominada, se mantiene; lo que cambia es la pregunta que sigue: no cuánta utilidad generó, sino cuán eficiente, eficaz y equitativa fue la gestión de un recurso que pertenece a la colectividad.

1.2 Puente con las unidades 1 a 7

Esta unidad no introduce técnicas de costeo adicionales: aplica a un nuevo sujeto contable las que ya se desarrollaron, y añade el marco teórico y normativo que explica en qué condiciones esas técnicas resultan útiles en el Estado. La tabla 8-1 sintetiza qué retoma de cada unidad precedente y qué uso le da en el entorno público.

Unidad de la serie	Qué dejó establecido	Uso en esta unidad
Unidad 1: la tríada financiera-costos-gestión	La contabilidad de gestión es de uso interno y no está normada por las NIIF	Se reelabora la tríada distinguiendo, además, la contabilidad presupuestal (apartado 5)
Unidad 2: control, cuadro de mando integral e indicadores	Tipología del control y arquitectura de indicadores no financieros	Se añaden el control fiscal, el disciplinario y el social, propios del sector público (apartado 8)
Unidades 3 y 4: costos estimados y costo estándar	Comparación entre lo presupuestado y lo real, y análisis de variaciones	Se aplica a la tasa de costo indirecto de un servicio de salud (apartado 10.5)
Unidad 5: costeo ABC	Jerarquía de actividades e inductores de costos frente a una base única de asignación	Se aplica a un servicio de salud pública para mostrar el efecto del inductor elegido (apartado 10)
Unidad 6: costeo TDABC	El tiempo como inductor único cuando el recurso dominante es el personal	Se presenta como alternativa aplicable cuando el recurso dominante es el tiempo del personal (apartado 10.4)
Unidad 7: análisis costo-volumen-utilidad	El punto de equilibrio como criterio de suficiencia de un precio o una tarifa	Se retoma como criterio de suficiencia de tarifas y transferencias en servicios públicos regulados (apartados 10.3 y 10.4)

Tabla 8-1. Puente entre las unidades 1 a 7 de la serie y los usos de la contabilidad de gestión en el sector público.

En conclusión, el estudiante no aprende en esta unidad un nuevo sistema de costeo, sino el criterio para reconocer en qué condiciones normativas e institucionales deben aplicarse los sistemas ya estudiados cuando el objeto de costo es un servicio público y el sujeto contable es un ente territorial.

2. Fundamentos teóricos: de la administración burocrática a la gestión orientada a resultados

Las herramientas de costeo y de control estudiadas en las unidades anteriores no nacieron para el sector público: se desarrollaron en la empresa y se trasladaron después al Estado como parte de un movimiento de reforma administrativa que cambió la forma de entender la gestión pública. Por lo tanto, antes de examinar el marco normativo colombiano conviene precisar ese fundamento teórico, pues de él depende la respuesta a una pregunta que recorre toda la unidad: por qué una entidad que no persigue utilidad necesita, sin embargo, saber cuánto le cuesta lo que hace. El presente apartado reconstruye ese recorrido en cinco pasos —el modelo burocrático, la Nueva Gestión Pública, la gestión orientada a resultados, la definición de la contabilidad de gestión pública y el control como paquete— y cierra con las críticas que la propia literatura ha formulado a ese movimiento.

2.1 El modelo burocrático tradicional y sus límites de información

Por modelo burocrático tradicional se entiende, en este contexto, la forma de administración pública que asegura el uso correcto de los recursos mediante reglas, procedimientos y jerarquías, de modo que el control recae sobre el cumplimiento de la norma y sobre los insumos autorizados antes que sobre los resultados obtenidos. La información contable que ese modelo privilegia es, en consecuencia, la presupuestal: cuánto se apropió para cada rubro, cuánto se comprometió y si el gasto se ejecutó conforme a la autorización recibida. Esa información resulta indispensable para verificar la legalidad del gasto, como se desarrolla en los apartados 5 y 6; sin embargo, nada dice sobre cuánto costó cada servicio entregado ni sobre si el ciudadano recibió, a cambio, el beneficio esperado.

Para el caso colombiano, Gómez (2004, citado en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019) identificó en los sistemas presupuestales municipales un enfoque rígido centrado en el gasto antes que en los resultados, así como una débil articulación entre los presupuestos y los planes de desarrollo, y advirtió que las instituciones públicas conservan estructuras burocratizadas, centralizadas y jerarquizadas que limitan la responsabilidad del gestor. Para ilustrar este límite, suponga que una alcaldía informa haber ejecutado el 98 % del rubro de mantenimiento vial: el dato certifica que el dinero se gastó conforme a lo autorizado, pero no indica cuántos kilómetros se intervinieron, a qué costo por kilómetro ni con qué efecto sobre los usuarios de la vía. De lo anterior se concluye que el control de legalidad es condición necesaria de la buena gestión pública, pero no condición suficiente.

2.2 La Nueva Gestión Pública: origen y doctrinas

Por Nueva Gestión Pública —en adelante NGP— se entiende el conjunto de doctrinas administrativas que, en las últimas décadas del siglo XX, propuso trasladar al sector público estilos, técnicas e instrumentos de gestión propios de la empresa privada. Hood (1991), en uno de los textos que más contribuyeron a caracterizar el movimiento, vincula su aparición con cuatro tendencias administrativas de alcance internacional: los intentos de frenar el crecimiento del gasto y del empleo públicos; el desplazamiento hacia la privatización y la cuasi privatización, con énfasis en la subsidiariedad; el desarrollo de la automatización y de las tecnologías de la información en la prestación de los servicios públicos; y la creciente internacionalización de la agenda de gestión pública, por encima de las tradiciones administrativas de cada país.

Sobre ese trasfondo, Hood (1991) sistematiza la NGP en siete componentes doctrinales, que la tabla 8-2 reproduce junto con la implicación que cada uno tiene para la contabilidad de gestión. Cabe señalar que la tercera columna no pertenece al autor, sino que constituye una elaboración propia de esta guía, destinada a mostrar por qué la NGP convirtió la información de costos y de desempeño en una necesidad de la administración pública.

Componente doctrinal (Hood, 1991)	Significado	Implicación para la contabilidad de gestión (elaboración propia)
Gestión profesional activa	Control visible y discrecional de la organización por directivos identificables	Exige informar por centro de responsabilidad, con un responsable identificado
Estándares y medidas explícitas de desempeño	Definición de metas, objetivos e indicadores de éxito, preferiblemente cuantitativos	Da origen a los indicadores de gestión y a la comparación entre lo programado y lo ejecutado (caso C)
Mayor énfasis en el control de los productos	Asignación de recursos y de recompensas ligada al desempeño medido	Requiere costear productos y servicios, no solo registrar insumos por rubro
Desagregación de unidades	División de las grandes unidades en unidades con gestión propia	Multiplica los objetos de costo y los precios o reembolsos entre unidades
Mayor competencia	Contratos a término y procesos de licitación pública	Exige comparar el costo de producir con el de contratar (caso D)
Estilos de gestión del sector privado	Mayor flexibilidad en la vinculación y en las recompensas del personal	Traslada al Estado herramientas como el cuadro de mando integral y el costeo por actividades
Disciplina y austeridad en el uso de recursos	Reducción de costos directos y mayor disciplina laboral	Convierte la eficiencia en criterio de evaluación y de control fiscal

Tabla 8-2. Componentes doctrinales de la Nueva Gestión Pública según Hood (1991) y su implicación para la contabilidad de gestión.

De la tabla 8-2 se concluye que al menos cuatro de las siete doctrinas —las medidas explícitas de desempeño, el control de los productos, la competencia y la austeridad— resultan inviables sin un sistema que informe cuánto cuesta cada producto o servicio público. Esto significa que la contabilidad de gestión no llegó al sector público como un complemento técnico opcional, sino como el soporte de información que el propio modelo de la NGP presupone.

2.3 La gestión orientada a resultados y el cambio de finalidad de la información

Por gestión orientada a resultados se entiende el enfoque que evalúa a la administración pública por los productos que entrega y por los efectos que esos productos generan en la población, y no únicamente por el cumplimiento formal de los procedimientos. Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) señalan que los cambios efectuados en el sector público han promovido una administración orientada a los resultados, al rendimiento y a la optimización de los recursos, y que muchos países han trasladado la filosofía de sus entidades desde la simple prestación de servicios hacia la calidad del servicio prestado y el uso eficiente de los recursos públicos.

Ese desplazamiento modifica el objeto de la información contable, tal como sintetiza la franja siguiente: el control deja de detenerse en la legalidad del gasto y se extiende a la medición del producto, del resultado y, finalmente, del costo de obtenerlos. En el caso colombiano, la propuesta de Gómez (2004, citado en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019) para superar la rigidez de los presupuestos municipales apunta en la misma dirección: presupuestos orientados a resultados apoyados en indicadores de gestión, sistemas de información integrados y métodos de costeo basados en actividades.

1. Legalidad del gasto	2. Producto entregado	3. Resultado en la población	4. Costo del producto y del resultado
------------------------	-----------------------	------------------------------	---------------------------------------

Desplazamiento del objeto de la información contable en la gestión orientada a resultados (elaboración propia).

En el caso del Municipio de Puerto Amazonía del Fragua, un ejemplo de este desplazamiento lo constituye su programa de pavimentación: el modelo burocrático preguntaría si el rubro se ejecutó; la gestión orientada a resultados pregunta, además, cuántos kilómetros se pavimentaron, cuánto se redujo el tiempo de desplazamiento de los habitantes y cuánto costó cada kilómetro, tres preguntas que el caso C del apartado 9 responde con cifras. En conclusión, la gestión orientada a resultados no suprime el control presupuestal, sino que le superpone una capa de información —de producto, de resultado y de costo— que solo la contabilidad de gestión puede proveer.

2.4 La contabilidad de gestión pública: definiciones

La definición de contabilidad de gestión que recoge la tradición europea procede de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que la concibe como «la rama de la contabilidad que

tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales» (AECA, 1995, citada en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019). La tradición anglosajona, por su parte, la define como la aplicación de técnicas y conceptos apropiados al procesamiento de los datos económicos históricos y previstos de una entidad, con el fin de asistir a la dirección en el establecimiento de planes basados en objetivos y en la consecución de esos objetivos (Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019).

En el ámbito gubernamental, la Federación Internacional de Contadores precisa que, además de su función histórica de determinar valores de inventarios y de otros bienes para la información financiera, la contabilidad de costos cumple un conjunto de funciones primordialmente gerenciales, como la presupuestación, el control y la reducción de costos, la fijación de precios y tarifas, la medición del desempeño, la evaluación de programas y diversas decisiones de elección económica (IFAC, 2000). Sobre esa base, Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) concluyen que la contabilidad de gestión, ajustada a las necesidades del sector público, constituye una herramienta fundamental para optimizar el gasto público y garantizar una mayor eficiencia.

Rasgos de la contabilidad de gestión pública {

- Uso interno: informa decisiones del gestor, no a terceros con propósito general.
- Objeto de costo propio: el servicio, el programa, el proyecto o la política, más que el producto físico.
- Criterio de éxito: cobertura, calidad y eficiencia en el uso de los recursos, no maximización del beneficio.
- Ausencia de mandato general: en Colombia no está normada con carácter obligatorio (apartado 4.3).
- Complementariedad: se articula con la contabilidad presupuestal y con la financiera gubernamental (apartado 5).

De lo anterior se concluye que las definiciones de la contabilidad de gestión no cambian de naturaleza al pasar al sector público —siguen describiendo una contabilidad interna orientada a la decisión—, pero sí cambian de criterio: la información ya no sirve para maximizar un beneficio, sino para ampliar la cobertura y la calidad de un servicio con los recursos disponibles.

2.5 El control de gestión como paquete de controles

La unidad 2 de esta serie estudió el control y el cuadro de mando integral como herramientas individuales. Malmi y Brown (2008, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019) proponen, en cambio, entender los sistemas de control de gestión como un paquete de controles que operan de manera simultánea, clasificados en cinco tipos. La relevancia de esta perspectiva para el sector público radica en que la información de costos solo produce efectos cuando se integra con los demás controles; aislada, se convierte en un informe más que nadie utiliza. La clasificación siguiente presenta los cinco tipos, acompañados de un ejemplo territorial que constituye elaboración propia de esta guía.

Tipos de control según Malmi y Brown (2008) {

- Planeación operativa y estratégica: en el ente territorial, el plan de desarrollo, el plan indicativo y el plan de acción.
- Controles cibernéticos, que detectan desviaciones: el seguimiento físico-financiero y los indicadores de las Leyes 617 y 358.
- Controles de recompensa y compensación, basados en el desempeño: los reconocimientos o asignaciones ligados al logro de metas.
- Controles administrativos, que asignan tareas y guían conductas: la estructura, los manuales de funciones y el control interno.
- Controles culturales, basados en valores y creencias: la ética del servicio público y la cultura de rendición de cuentas.

Para ilustrar la interdependencia de estos controles, suponga que la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte implanta el costeo por actividades del caso A, pero su plan de acción no fija metas de costo por servicio, ningún directivo responde por las desviaciones y la cultura institucional sigue valorando únicamente la ejecución presupuestal: el costeo existirá como cálculo, pero no como control. Esto significa

que la contabilidad de gestión pública debe diseñarse como un control cibernético conectado con la planeación, con la estructura de responsabilidades y con la cultura de la entidad, idea sobre la cual vuelve el apartado 11 al examinar las barreras de implantación.

2.6 Críticas y límites de la Nueva Gestión Pública

La NGP no se presenta en esta guía como una doctrina incuestionable. El propio Hood (1991) recoge las principales críticas que el movimiento recibió: que se trataba de un cambio más retórico que real; que no cumplió sus promesas de reducción de costos y, en cambio, amplió la estructura directiva; que benefició sobre todo a una élite de directivos y consultores antes que a los ciudadanos o al personal de base; y que su pretensión de aplicabilidad universal desconoce que distintos valores administrativos exigen diseños organizacionales distintos, e incluso incompatibles entre sí.

Esta última crítica se apoya en la distinción que el mismo autor propone entre tres familias de valores administrativos. Los valores de tipo sigma privilegian la frugalidad, es decir, la correspondencia ajustada entre recursos y tareas, y miden el fracaso como desperdicio o incompetencia; los de tipo theta privilegian la rectitud, la honestidad y la equidad, y miden el fracaso como malversación o abuso del cargo; y los de tipo lambda privilegian la resiliencia, la confiabilidad y la capacidad de adaptación, y miden el fracaso como colapso del sistema (Hood, 1991).

Familias de valores administrativos (Hood, 1991) {

- Tipo sigma: frugalidad y ajuste entre recursos y tareas.
- Tipo theta: rectitud, honestidad y equidad en el ejercicio de la función.
- Tipo lambda: resiliencia, confiabilidad y adaptabilidad frente a las crisis.

La consecuencia para la contabilidad de gestión pública es directa: el costeo y los indicadores de eficiencia miden, sobre todo, valores de tipo sigma, y un diseño que los maximice sin contrapeso puede sacrificar los otros dos. En el caso de una ESE, por ejemplo, reducir al mínimo las camas disponibles eleva la eficiencia del costo por día de estancia, pero puede comprometer su capacidad de respuesta ante una emergencia sanitaria, que es un valor de tipo lambda. En conclusión, la contabilidad de gestión pública debe leerse junto con los criterios de equidad, legalidad y beneficio social que se desarrollan en los apartados 9 y 13, y no como un fin en sí misma.

Síntesis del apartado 2

El modelo burocrático controla la legalidad y los insumos; la NGP y la gestión orientada a resultados añaden la medición del producto, del resultado y del costo, y convierten la contabilidad de gestión en el soporte de información de ese nuevo modelo. Esa información, sin embargo, solo produce efectos cuando se integra en un paquete de controles, y debe equilibrarse con los valores de rectitud y de resiliencia que la propia literatura advierte que la eficiencia, por sí sola, no garantiza.

3. El ente territorial como sujeto contable y de gestión

3.1 Tipología y autonomía territorial

Por entidad territorial se entiende cada una de las divisiones político-administrativas dotadas de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley; son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas (Constitución Política, arts. 286-287). Esa autonomía comprende el derecho a gobernarse por autoridades propias, a ejercer las competencias que les correspondan, a administrar sus recursos y a establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, sin perjuicio del control que ejercen los organismos competentes. Los municipios, en particular, se rigen por la Ley 136 de 1994, reformada por la Ley 1551 de 2012, en cuanto a su organización y funcionamiento.

Del sector central de cada ente territorial se distingue su sector descentralizado, integrado por establecimientos públicos, empresas industriales y comerciales del Estado, empresas sociales del Estado

—en adelante ESE— y empresas de servicios públicos domiciliarios de propiedad estatal. Esta distinción resulta relevante para la contabilidad de gestión porque cada tipo de entidad queda sujeto a un marco normativo contable distinto, como se desarrolla en el apartado 4. Para ilustrar este concepto, suponga que la Alcaldía de un municipio —sector central— presta directamente los servicios administrativos, mientras que delega la prestación del servicio de acueducto en una empresa de servicios públicos de su propiedad —sector descentralizado—, dotada de personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa distintos de los de la Alcaldía que la creó; cada una de las dos lleva su propia contabilidad, aunque ambas pertenezcan al mismo ente territorial.

Junto a los departamentos, los distritos y los municipios, la Constitución reconoce a los territorios indígenas como una cuarta categoría de entidad territorial, dotada de las mismas garantías de autonomía, aunque su régimen de funcionamiento se remite a una ley orgánica de ordenamiento territorial que aún debe desarrollar por completo esa figura; por esa razón, esta guía concentra sus ejemplos en los departamentos y los municipios, categorías cuyo régimen presupuestal y de control se encuentra plenamente desarrollado.

La Ley 617 de 2000, con las modificaciones posteriores, categoriza a los municipios y a los departamentos atendiendo principalmente a su población y a sus ingresos corrientes de libre destinación —en adelante ICLD—, y esa categoría determina, entre otros efectos, los límites de gasto de funcionamiento que se estudian en el apartado 7. Para ilustrar este concepto, suponga que el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua, entidad ficticia del piedemonte amazónico creada para esta unidad, se ubica en la categoría sexta, la última de la escala, propia de los municipios de menor población y de menores ingresos propios; esta categoría se emplea en los casos B y C de esta guía.

3.2 Diferencias entre la gestión pública y la privada

La gestión de un ente territorial difiere de la de una empresa privada en varios aspectos que condicionan directamente el diseño de su contabilidad de gestión. En primer lugar, la entidad territorial carece de ánimo de lucro, de modo que su resultado no se mide en utilidad, sino en el cumplimiento de metas de bienestar colectivo. En segundo lugar, el ciudadano sustituye al cliente: no elige libremente al prestador ni paga necesariamente un precio de mercado por el servicio que recibe. En tercer lugar, rige el principio de legalidad del gasto, según el cual ninguna erogación puede efectuarse sin una apropiación presupuestal previa que la autorice, a diferencia de la empresa privada, que decide su gasto con mayor flexibilidad. En cuarto lugar, el presupuesto público se rige por el principio de anualidad y por la rigidez de numerosas destinaciones específicas que la ley impone a ciertos recursos, lo que reduce el margen de maniobra del gestor frente al que dispone un gerente privado.

Diferencias entre la gestión pública y la privada {

- Ausencia de ánimo de lucro: el resultado se mide en beneficio social, no en utilidad.
- El ciudadano sustituye al cliente como destinatario del servicio.
- Legalidad del gasto: ninguna erogación sin apropiación presupuestal previa.
- Anualidad presupuestal y rigidez de las destinaciones específicas.
- La rentabilidad se sustituye por la eficiencia, la eficacia, la economía y el beneficio social.

De lo anterior se concluye que trasladar sin ajustes un indicador de gestión privado —la rentabilidad sobre la inversión, por ejemplo— a una entidad territorial carecería de sentido, porque esa entidad no busca retornar una inversión, sino producir el mayor beneficio social posible con los recursos que administra.

3.3 Los principios del control fiscal

El artículo 267 de la Constitución Política, reformado por el Acto Legislativo 04 de 2019, dispone que el control fiscal se funda en los principios de eficiencia, economía, equidad, desarrollo sostenible y cumplimiento del principio de valoración de costos ambientales, y que dicho control es posterior y selectivo, aunque podrá ser también preventivo y concomitante. Cabe señalar que la eficacia no figura en esa enumeración: su fundamento constitucional se encuentra en el artículo 209, que la incluye entre los principios de la función administrativa junto con la igualdad, la moralidad, la economía, la celeridad, la imparcialidad y la publicidad. Estos principios anticipan los criterios de optimización de los recursos

públicos que desarrolla el apartado 9, y muestran que la valoración de costos —incluidos los ambientales— no es ajena al ejercicio del control fiscal, sino parte constitutiva de él.

En conclusión, el ente territorial es un sujeto contable con rasgos propios —autonomía limitada por la ley, ausencia de ánimo de lucro, legalidad del gasto y un control fiscal fundado en principios distintos de la rentabilidad— que determinan, como se desarrolla a lo largo de esta unidad, tanto el marco normativo que le resulta aplicable como la finalidad que debe perseguir su contabilidad de gestión.

4. Marco normativo de la contabilidad pública y su relación con la contabilidad de gestión

4.1 La Contaduría General de la Nación y el Régimen de Contabilidad Pública

El artículo 354 de la Constitución Política crea el cargo de Contador General de la Nación, y la Ley 298 de 1996 desarrolla esa disposición al crear la Contaduría General de la Nación —en adelante CGN— como una unidad administrativa especial adscrita al Ministerio de Hacienda, con la función de determinar las políticas y las normas de contabilidad que rigen para todo el sector público y de unificar, centralizar y consolidar la contabilidad de la Nación. Por Régimen de Contabilidad Pública se entiende, en consecuencia, el conjunto de normas expedidas por la CGN en ejercicio de esa competencia, que resulta obligatorio para las entidades del Estado colombiano.

La CGN organizó ese régimen por tipo de entidad, y publica periódicamente la clasificación de las entidades sujetas a cada marco. La Resolución CGN 533 de 2015 incorporó el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, aplicable a las entidades que cumplen funciones de gobierno —la Nación, el sector central de los entes territoriales y sus entidades descentralizadas que no tienen naturaleza empresarial, como los establecimientos públicos—, marco que ha sido objeto de modificaciones posteriores. Las empresas estatales que no cotizan en el mercado de valores ni captan o administran ahorro del público se rigen, en cambio, por la Resolución CGN 414 de 2014; en ese grupo se ubican, por ejemplo, las empresas de servicios públicos domiciliarios de propiedad municipal y, por regla general, las empresas sociales del Estado —en adelante ESE—, como lo reitera la Superintendencia Nacional de Salud (Concepto 1920351 de 2024). Las empresas que sí cotizan o captan ahorro del público se rigen por la Resolución CGN 743 de 2013, que remite a las NIIF plenas. La tabla 8-3 encuadra los tipos de entidad más frecuentes en el ámbito territorial dentro de este esquema.

Tipo de entidad	Marco contable aplicable
Alcaldía o gobernación (sector central)	Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Res. CGN 533 de 2015)
Establecimiento público del orden territorial (por ejemplo, un instituto municipal de deportes)	Marco Normativo para Entidades de Gobierno (Res. CGN 533 de 2015)
Empresa social del Estado (ESE)	Marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público (Res. CGN 414 de 2014), según la clasificación que publica la CGN
Empresa de servicios públicos domiciliarios de propiedad estatal, que no cotiza ni capta ahorro del público	Res. CGN 414 de 2014 (mismo marco de las ESE)
Empresa estatal que cotiza en el mercado de valores o capta ahorro del público	Res. CGN 743 de 2013 (remite a las NIIF plenas)

Tabla 8-3. Encuadre de entidades territoriales típicas dentro del Régimen de Contabilidad Pública.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en particular, no se agota en un conjunto de normas de reconocimiento y medición: la propia Resolución CGN 533 de 2015 lo integra con varios componentes complementarios entre sí.

Componentes del Marco Normativo para Entidades de Gobierno {

- Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera.

- Normas para el reconocimiento, la medición, la revelación y la presentación de los hechos económicos.
- Procedimientos contables.
- Guías de aplicación.
- Catálogo General de Cuentas.
- Doctrina Contable Pública.

Esta arquitectura reproduce, guardadas las proporciones, la que el estudiante ya conoció en Contabilidad de Costos para el Estándar para Pymes: un marco conceptual que fija los principios, unas normas técnicas que los desarrollan y unos catálogos e instrumentos operativos que permiten aplicarlos de manera uniforme en todas las entidades sujetas a él.

4.2 La convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público

Por Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, conocidas por su sigla en inglés como IPSAS, se entiende el conjunto de estándares que emite el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores para orientar la información financiera de los gobiernos. La Resolución CGN 533 de 2015 declara en sus considerandos que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno constituye una adopción indirecta de esas normas, con las simplificaciones que exige el contexto colombiano; se trata, por lo tanto, de un desarrollo propio que toma las IPSAS como referente, no de una traducción literal de ellas.

Rico Bonilla y Díaz Jiménez (2017), al medir la armonización formal entre la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno y las IPSAS mediante distancias euclidianas, concluyen que aún subsisten diferencias de orden normativo y técnico que pueden reducir los beneficios potenciales de la convergencia, en particular sobre la comparabilidad de la información financiera gubernamental. Cabe señalar que esta conclusión tiene una consecuencia directa para el ejercicio profesional: las NIIF plenas, estudiadas para las empresas privadas, no aplican a las entidades de gobierno ni a las empresas estatales no cotizantes, y confundir los marcos constituye uno de los errores más frecuentes del estudiante, como se retoma en el apartado 14.

4.3 La contabilidad de gestión como campo no normado

Por contabilidad de gestión, en el ámbito público, se entiende el conjunto de análisis internos —de costos, de indicadores, de presupuesto por resultados— que una entidad territorial elabora para apoyar sus decisiones, sin que exista, a diferencia de la contabilidad financiera gubernamental y de la contabilidad presupuestal, una norma general que la haga obligatoria. El parágrafo del artículo 1.º de la Ley 1314 de 2009 dispone que las facultades de intervención establecidas en esa ley «no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos». Debe leerse con cuidado: la expresión «de competencia del Contador General de la Nación» califica a la contabilidad financiera gubernamental, mientras que la contabilidad de costos aparece, al final de la enumeración, simplemente excluida del régimen de intervención de esa ley, sin que el parágrafo le atribuya un regulador. De allí se sigue que ninguna norma general impone un sistema de costos a las entidades públicas: la CGN no ha expedido una norma de obligatorio cumplimiento sobre la materia, y la Ley 1314 tampoco habilita su regulación por la vía de la intervención económica.

El único antecedente localizado en esta materia es un documento de la propia CGN, titulado «Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público», de carácter orientador y no vinculante, que define el sistema de costos como el conjunto de metodologías, modelos o procedimientos contables y administrativos dirigidos a determinar el costo de los distintos objetos de costo de una entidad pública. Por lo tanto, la ausencia de un mandato general de costeo no equivale a la irrelevancia de los costos en el sector público: significa, más bien, que su determinación es una decisión de gestión, no una obligación de registro, salvo en los sectores específicos —la salud y los servicios públicos domiciliarios, entre otros— en los que una norma sectorial sí exige un sistema de costos, como se retoma en el apartado 10.

Precisión normativa

La exclusión de la contabilidad de costos de las facultades de intervención de la Ley 1314 de 2009 se encuentra en el párrafo de su artículo 1.º, no en el artículo 3.º. Esta precisión resulta relevante para todo el curso, pues la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión comparten ese mismo fundamento de exclusión.

Tampoco debe afirmarse que ese párrafo asigna la contabilidad de costos a la competencia de la CGN: esa atribución se predica, en el texto, de la contabilidad financiera gubernamental.

En conclusión, la contabilidad de gestión en el sector público colombiano opera en un vacío normativo deliberado: la ley excluye la contabilidad de costos del régimen de intervención, la CGN solo ha emitido una orientación no vinculante y, en consecuencia, la determinación de los costos queda librada a la decisión de gestión de cada entidad, salvo los mandatos sectoriales que se estudian en el apartado 10. Esa ausencia de mandato es, como se anunció en el diagnóstico de esta unidad, el argumento pedagógico que la organiza: el costeo en el sector público se enseña como una necesidad de buena gestión, no como un requisito de cumplimiento.

5. La tríada financiera-costos-gestión reelaborada en clave pública

La unidad 1 de esta serie presentó la tríada compuesta por la contabilidad financiera, la contabilidad de costos y la contabilidad de gestión, y advirtió que esta última es de uso interno y no está normada por las NIIF. En el sector público esa tríada se reelabora con un elemento adicional que no tiene equivalente en la empresa privada: la contabilidad presupuestal, que controla la legalidad y la ejecución del gasto con una lógica de reconocimiento distinta de la contabilidad financiera. La tabla 8-4 desarrolla esta reelaboración.

Eje	Contabilidad financiera gubernamental	Contabilidad presupuestal	Contabilidad de gestión / de costos
Objeto	Situación financiera y patrimonial; hechos económicos	Rentas, apropiaciones y ejecución del gasto	Costo del servicio, programa o proyecto; apoyo a la decisión
Marco normativo	Res. CGN 533 de 2015 (gobierno) o 414 de 2014 (empresas)	Decreto 111 de 1996	No normada (parág. art. 1.º Ley 1314 de 2009)
Base de reconocimiento	Causación (devengo)	Caja / compromiso	Costo de los recursos consumidos
Obligatoriedad	Obligatoria	Obligatoria	Voluntaria u orientadora, salvo mandato sectorial
Finalidad	Información con propósito general	Control de legalidad y de disponibilidad	Eficiencia, suficiencia de tarifas, evaluación

Tabla 8-4. La tríada financiera-costos-gestión de la unidad 1, reelaborada en clave pública.

5.1 El punto crítico: compromiso presupuestal frente a gasto causado

De la tabla anterior se sigue una precisión indispensable: un mismo hecho económico genera dos cifras distintas según el eje contable que lo registre. El reconocimiento presupuestal ocurre en el compromiso —esto es, en el momento en que se perfecciona el registro presupuestal que se estudia en el apartado 6—, bajo una lógica de caja y compromiso; el reconocimiento financiero, en cambio, ocurre en la causación, cuando el hecho económico se devenga con independencia de si ya se pagó. Por esta razón, el gasto ejecutado que reporta el presupuesto de una vigencia no necesariamente coincide con el gasto causado que refleja el Estado de Situación Financiera de esa misma vigencia.

Para ilustrar este concepto, suponga que una entidad territorial suscribe en noviembre un contrato de mantenimiento vial por \$200.000.000, con registro presupuestal en la misma fecha, pero el contratista solo presenta la cuenta de cobro por el servicio efectivamente prestado en diciembre. El presupuesto de esa vigencia registra el compromiso desde noviembre; la contabilidad financiera, en cambio, causa el gasto en diciembre, cuando el servicio se prestó y la obligación se hizo exigible. Confundir estas dos cifras —tratar el compromiso como si fuera el gasto ya causado— constituye, como se retoma en el apartado 14, uno de los errores más frecuentes del estudiante y del funcionario público.

La tabla 8-5 desarrolla en cifras un ejemplo análogo, ahora para un contrato de suministro de medicamentos suscrito por una ESE, con registro presupuestal íntegro en la fecha de suscripción y con causación fraccionada según la entrega efectiva del proveedor.

Hecho	Fecha	Instrumento y valor
Registro presupuestal del contrato	15 de octubre	RP por \$85.000.000 (compromiso íntegro)
Entrega y factura del primer lote	20 de noviembre	Causación financiera por \$50.000.000
Entrega y factura del segundo lote	10 de diciembre	Causación financiera por \$35.000.000

Tabla 8-5. Ejemplo de compromiso presupuestal íntegro frente a causación financiera fraccionada.

Como muestra la tabla 8-5, el presupuesto de octubre ya refleja el gasto comprometido por \$85.000.000, mientras que la contabilidad financiera solo reconoce, en esa misma fecha, un contrato por ejecutar; el gasto se causa después, en dos momentos distintos, a medida que el proveedor cumple sus entregas. Un informe de ejecución presupuestal y un Estado de Situación Financiera preparados con corte a octubre son, por lo tanto, perfectamente consistentes entre sí, aunque muestren cifras distintas para el mismo contrato.

En conclusión, la contabilidad de gestión de un ente territorial debe conciliar estas dos lógicas de reconocimiento antes de construir cualquier indicador de costo o de eficiencia, pues un indicador que mezcle cifras de ejecución presupuestal con cifras de causación financiera sin advertirlo produce conclusiones inconsistentes.

6. El sistema presupuestal público



El presupuesto como sistema de piezas articuladas

6.1 El Estatuto Orgánico del Presupuesto y sus principios

Por Estatuto Orgánico del Presupuesto se entiende la norma que compila y ordena las reglas a las que debe sujetarse la programación, la aprobación, la ejecución y el control del presupuesto público; en Colombia ese estatuto es el Decreto 111 de 1996, que compila las Leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995. Las entidades territoriales aplican este estatuto conforme a sus propias normas orgánicas de presupuesto, que cada departamento y cada municipio expide en armonía con él.

El Estatuto Orgánico enuncia un conjunto de principios que rigen todo presupuesto público: planificación, anualidad, universalidad, unidad de caja, programación integral, especialización, inembargabilidad, coherencia macroeconómica y homeóstasis presupuestal. De estos principios interesa destacar dos por su efecto directo sobre la gestión: la anualidad, según la cual el presupuesto rige para una vigencia fiscal de un año y debe ejecutarse dentro de ella, y la especialización, según la cual las apropiaciones deben destinarse específicamente a la finalidad para la que fueron previstas, sin que puedan trasladarse libremente entre rubros.

6.2 Componentes y ciclo presupuestal

El sistema presupuestal está integrado por tres componentes: el Plan Financiero, instrumento de planificación y de gestión financiera de mediano plazo; el Plan Operativo Anual de Inversiones —en adelante POAI—, que articula el presupuesto de inversión de la vigencia con el plan de desarrollo territorial; y el Presupuesto Anual, que consolida las rentas y las apropiaciones de gasto de esa vigencia. El POAI constituye, en consecuencia, el puente formal entre el plan de desarrollo territorial, cuyo seguimiento se estudia en el apartado 12, y la ejecución presupuestal de cada año.

Para ilustrar este concepto, suponga que el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua incorpora en su POAI de la vigencia los tres proyectos de inversión de la tabla siguiente, cada uno registrado en el banco de programas y proyectos de inversión con un código propio —que en la tabla se representa con una codificación simplificada, sin pretender reproducir la estructura oficial— y asociado a una línea del plan de desarrollo municipal.

Código del proyecto (ilustrativo)	Proyecto	Apropiación en el POAI
PAF-01	Ampliación de la red de acueducto rural	\$2.000.000.000
PAF-02	Pavimentación de vías terciarias	\$5.000.000.000
PAF-03	Dotación de la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte	\$800.000.000

De la tabla anterior se sigue que cada proyecto de inversión queda trazado, desde su formulación hasta su ejecución presupuestal, mediante un código único que permite verificar, en cualquier momento del año, cuánto se apropió, cuánto se comprometió y cuánto se ejecutó; esa trazabilidad es, precisamente, la que hace posible el seguimiento físico-financiero que desarrolla el caso C de esta guía.

El presupuesto recorre un ciclo de seis etapas que se repite cada vigencia fiscal: programación, presentación, estudio y aprobación, liquidación, ejecución y cierre. A esas etapas se suman, durante la ejecución, las modificaciones presupuestales —adiciones, reducciones y traslados— que la entidad debe tramitar con los mismos controles de legalidad. En el orden territorial, el alcalde o el gobernador prepara y presenta el proyecto de presupuesto, y el concejo municipal o la asamblea departamental lo estudia y lo aprueba; si la corporación no lo expide dentro del término previsto, las normas orgánicas prevén que rija el proyecto presentado por el ejecutivo, que este adopta por decreto, regla que garantiza la continuidad de la función pública aun ante un desacuerdo político.

1. Programación	2. Presentación	3. Estudio y aprobación	4. Liquidación	5. Ejecución	6. Cierre
-----------------	-----------------	-------------------------	----------------	--------------	-----------

Etapas del ciclo presupuestal territorial (elaboración propia a partir del Decreto 111 de 1996).

6.3 Instrumentos de ejecución del presupuesto

La ejecución del presupuesto de gastos se documenta mediante instrumentos sucesivos, cada uno con un efecto jurídico distinto sobre la apropiación disponible. La tabla 8-6 los relaciona en el orden en que ordinariamente se surten.

Instrumento	Definición	Efecto sobre la apropiación
Certificado de Disponibilidad Presupuestal (CDP)	Documento expedido por el jefe de presupuesto que garantiza la existencia de apropiación disponible y libre de afectación, previo a adquirir un compromiso	Provisional: reserva la apropiación mientras se perfecciona el compromiso
Registro Presupuestal (RP)	Operación mediante la cual se perfecciona el compromiso adquirido	Definitivo: afecta la apropiación por el valor y el plazo del compromiso
Reserva presupuestal	Compromiso perfeccionado cuyo bien o servicio no se había recibido al 31 de diciembre	Se ejecuta en la vigencia siguiente; si no se ejecuta, expira
Cuenta por pagar	Obligación exigible —el bien o el servicio ya se recibió— pendiente de pago al 31 de diciembre	Se paga en la vigencia siguiente con cargo al compromiso ya registrado
Vigencias futuras ordinarias	Autorización para comprometer apropiaciones de vigencias posteriores, con apropiación mínima en la vigencia en curso	Compromete presupuestos futuros; no pueden exceder el período de gobierno, salvo proyectos declarados de importancia estratégica
Vigencias futuras excepcionales	Autorización sin apropiación en la vigencia en curso, limitada a ciertos sectores de inversión	Compromete presupuestos futuros bajo las condiciones de la Ley 1483 de 2011

Tabla 8-6. Instrumentos de ejecución del presupuesto público (Decreto 111 de 1996; Ley 819 de 2003; Ley 1483 de 2011).

De la tabla anterior se sigue una distinción que conviene subrayar: el CDP y el RP no son equivalentes. El CDP antecede al compromiso y solo reserva la apropiación de manera provisional; el RP lo perfecciona y afecta la apropiación en forma definitiva, con un valor y un plazo determinados. Confundir ambos instrumentos —dar por comprometido un gasto que apenas cuenta con disponibilidad— constituye otro de los errores frecuentes que se retoman en el apartado 14.

El cierre de la vigencia exige, a su vez, distinguir con precisión dos figuras que suelen confundirse. Al 31 de diciembre, los saldos de apropiación no afectados por compromisos caducan sin excepción (Decreto 111 de 1996, art. 89); los compromisos que sí se perfeccionaron dan lugar a una reserva presupuestal cuando el bien o el servicio aún no se ha recibido, o a una cuenta por pagar cuando la obligación ya es exigible y solo

falta el pago. Para la contabilidad de gestión la diferencia no es formal: la reserva señala un producto que todavía no se ha entregado, mientras que la cuenta por pagar corresponde a un producto ya recibido, de modo que solo esta última puede sumarse al costo del servicio de la vigencia que termina.

Sobre las vigencias futuras conviene precisar dos regímenes propios del nivel territorial. Las vigencias futuras ordinarias, reguladas por el artículo 12 de la Ley 819 de 2003, exigen contar con una apropiación mínima en la vigencia en que se autorizan y no pueden exceder el respectivo período de gobierno, salvo en los proyectos de inversión que el consejo de gobierno declare previamente de importancia estratégica. Las vigencias futuras excepcionales, en cambio, se rigen por la Ley 1483 de 2011, que permite a asambleas y concejos autorizarlas sin apropiación en la vigencia en curso, solo para proyectos de infraestructura, energía, comunicaciones y gasto público social en educación, salud, agua potable y saneamiento básico, con sujeción al Marco Fiscal de Mediano Plazo y con aprobación previa del Confis territorial o de la instancia que haga sus veces. En ambos casos, la regla impide que una administración saliente comprometa financieramente, sin justificación técnica, a la que la sucede.

6.4 Fuentes de financiación del presupuesto territorial

El presupuesto de rentas de un ente territorial se nutre de fuentes de naturaleza distinta, cuya proporción determina buena parte de su margen de gestión. Las principales son los tributos propios —como el impuesto predial y el de industria y comercio—, el Sistema General de Participaciones —en adelante SGP—, regulado por las Leyes 715 de 2001 y 1176 de 2007, el Sistema General de Regalías —en adelante SGR—, regulado por la Ley 2056 de 2020, y el crédito, sujeto a la capacidad de pago que fija la Ley 358 de 1997.

El SGP se reparte hoy entre las entidades territoriales conforme a las Leyes 715 de 2001 y 1176 de 2007, con destinaciones específicas para educación, salud, agua potable y saneamiento básico y propósito general. Conviene advertir que el Acto Legislativo 03 de 2024 modificó los artículos 356 y 357 de la Constitución para elevar progresivamente el SGP hasta el 39,5 % de los ingresos corrientes de la Nación, en una transición de doce años que no puede iniciar antes de 2027 y que queda condicionada a la expedición de una ley orgánica de competencias que distribuya las funciones entre la Nación y los territorios. Esa reforma se encuentra vigente como norma constitucional, pero su aplicación está suspendida hasta que se cumplan esas condiciones; el lector debe verificar, al momento de consultar esta guía, si la ley orgánica de competencias ya fue expedida y en qué punto de la transición se encuentra el reparto del SGP.

Para ilustrar la composición típica de un presupuesto territorial pequeño, suponga que el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua, entidad ficticia de categoría sexta, presenta la estructura de rentas que muestra la figura 8-1: una participación reducida de sus ingresos corrientes propios frente a una dependencia considerable del SGP, complementada con recursos del SGR y con recursos de capital.

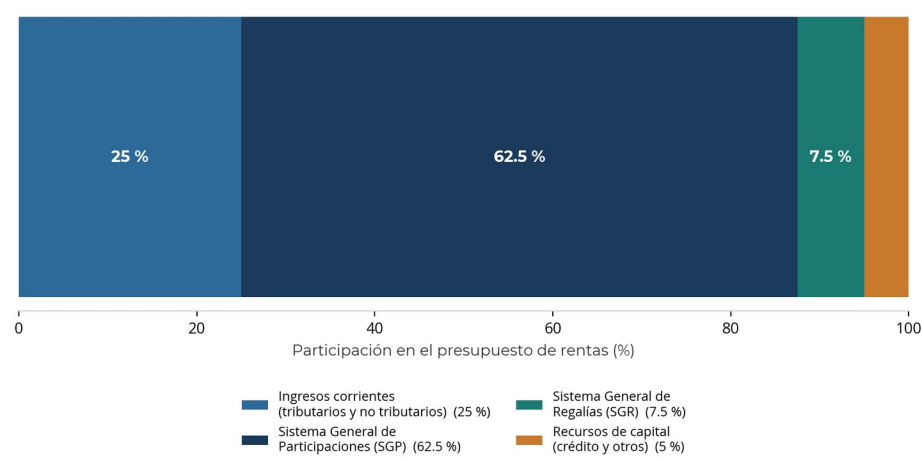


Figura 8-1. Estructura ilustrativa del presupuesto de rentas del Municipio de Puerto Amazonía del Fragua (cifras ficticias de referencia).

De la figura 8-1 se concluye que, en un municipio de categoría sexta como el del ejemplo, el margen de maniobra del gestor territorial depende más de la eficiencia con que administre transferencias condicionadas —el SGP y el SGR— que de la magnitud de sus propios ingresos corrientes, lo que refuerza la importancia de los indicadores de gestión que se desarrollan en el apartado 9 frente a la simple recaudación tributaria.

7. Disciplina fiscal territorial



Equilibrio entre ingresos y gasto

7.1 La Ley 617 de 2000: límites al gasto de funcionamiento

Por disciplina fiscal territorial se entiende el conjunto de reglas legales que limitan el endeudamiento y el gasto de funcionamiento de los entes territoriales, con el fin de garantizar su sostenibilidad financiera de mediano plazo. La Ley 617 de 2000 establece, para el efecto, un límite del gasto de funcionamiento expresado como porcentaje de los ingresos corrientes de libre destinación —ICLD—, límite que varía según la categoría del departamento, del distrito o del municipio, conforme a la tabla 8-7.

Categoría	Departamentos (art. 4)	Distritos y municipios (art. 6)
Especial	50 %	50 %
Primera	55 %	65 %
Segunda	60 %	70 %
Tercera	70 %	70 %
Cuarta	70 %	80 %
Quinta y sexta	No aplica	80 %

Tabla 8-7. Límites de gasto de funcionamiento como proporción de los ICLD, por categoría (Ley 617 de 2000, arts. 4 y 6).

La Contraloría General de la República certifica anualmente los ICLD de cada entidad territorial y la relación entre su gasto de funcionamiento y esos ingresos —y, cuando el gobernante no expide oportunamente el decreto de categorización, la ley prevé que el Contador General de la Nación expida la certificación correspondiente—, información que resulta indispensable para verificar el cumplimiento del límite legal. De lo anterior se concluye que, sin un ejercicio de contabilidad de gestión que discrimine el gasto de funcionamiento del gasto de inversión y del servicio de la deuda, ninguna entidad territorial puede anticipar si se aproxima al límite que le fija su categoría.

Antes de estudiar el caso conviene advertir que la Ley 617 y la Ley 358 no emplean el mismo denominador. Los ICLD de la Ley 617 son solo la porción de los ingresos corrientes que no tiene destinación específica; los ingresos corrientes de la Ley 358, en cambio, comprenden los ingresos tributarios y no tributarios, las regalías y compensaciones monetarias efectivamente recibidas, las transferencias nacionales, las participaciones en las rentas de la Nación, los recursos del balance y los rendimientos financieros (Ley 358 de 1997, art. 2.º, párrafo). Por esa razón, en una misma entidad los ingresos corrientes de la Ley 358 son siempre mayores o iguales que sus ICLD, y confundir ambos agregados distorsiona cualquiera de los dos indicadores.

Caso B — Disciplina fiscal en el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua

El Municipio de Puerto Amazonía del Fragua, de categoría sexta, reporta unos ingresos corrientes de libre destinación de \$8.000.000.000 y un gasto de funcionamiento de \$6.000.000.000 para la vigencia. El indicador de la Ley 617 se calcula como el cociente entre el gasto de funcionamiento y los ICLD:

$$\text{Indicador Ley 617} = \text{Gasto de funcionamiento} / \text{ICLD} = 6.000.000.000 / 8.000.000.000 = 75 \%$$

Como el límite de la categoría sexta es del 80 %, el municipio cumple la ley con un margen de cinco puntos porcentuales. La misma administración evalúa, además, contratar un crédito y verifica su capacidad de pago en los términos de la Ley 358 de 1997. Para simplificar, el caso toma unos ingresos corrientes computables de \$10.000.000.000 y unas transferencias pagadas de \$1.000.000.000; en la práctica, ambas cifras se depuran conforme a la metodología de la ley y de sus normas reglamentarias.

$$\text{Ahorro operacional} = \text{Ingresos corrientes} - \text{Gasto de funcionamiento} - \text{Transferencias pagadas} = 10.000.000.000 - 6.000.000.000 - 1.000.000.000 = \$3.000.000.000$$

$$\text{Solvencia} = \text{Intereses} / \text{Ahorro operacional} = 900.000.000 / 3.000.000.000 = 30 \%$$

$$\text{Sostenibilidad} = \text{Saldo de la deuda} / \text{Ingresos corrientes} = 6.000.000.000 / 10.000.000.000 = 60 \%$$

Como la solvencia no supera el 40 %, opera la presunción de capacidad de pago del artículo 2.º, y el municipio no requiere autorizaciones de endeudamiento distintas de las ordinarias; la sostenibilidad, por su parte, se ubica 40 puntos por debajo del límite del 100 % que fija el artículo 6.º. Todas las cifras de este caso son ficticias.

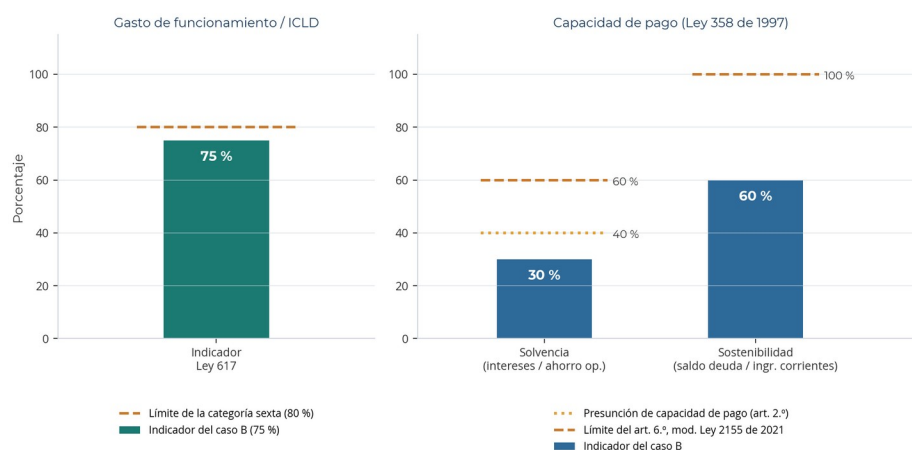


Figura 8-2. Caso B: el indicador de la Ley 617 y los indicadores de capacidad de pago de la Ley 358 frente a sus umbrales legales vigentes (cifras ficticias).

La figura 8-2 permite apreciar, de un vistazo, la distancia que separa cada indicador de su umbral legal: el municipio conserva un margen de cinco puntos en la Ley 617, de diez puntos frente a la presunción de capacidad de pago en la solvencia y de cuarenta puntos frente al límite de sostenibilidad, de modo que dispone de espacio de maniobra antes de acercarse a un incumplimiento. Los apartados 16 y 17 proponen, más adelante, ejercicios con municipios que sí exceden estos límites, para contrastar las consecuencias de esa situación.

7.2 La Ley 358 de 1997: capacidad de pago y límites de endeudamiento

Por capacidad de pago se entiende, en los términos del artículo 1.º de la Ley 358 de 1997, el flujo mínimo de ahorro operacional que permite atender cumplidamente el servicio de la deuda en todos los años, dejando un remanente para financiar inversiones. La ley desarrolla ese concepto mediante dos indicadores: la solvencia, que relaciona los intereses de la deuda con el ahorro operacional, y la sostenibilidad, que relaciona el saldo de la deuda con los ingresos corrientes. El ahorro operacional, a su vez, resulta de restar de los ingresos corrientes los gastos de funcionamiento y las transferencias pagadas.

El régimen vigente combina dos umbrales de naturaleza distinta. El artículo 2.º presume que existe capacidad de pago cuando los intereses no superan el 40 % del ahorro operacional, caso en el cual la entidad no requiere autorizaciones de endeudamiento distintas de las ordinarias. El artículo 6.º, modificado por el artículo 30 de la Ley 2155 de 2021, prohíbe contratar nuevas operaciones de crédito cuando la solvencia supere el 60 % o la sostenibilidad supere el 100 %, con dos salvedades: los departamentos y los municipios de categorías especial a segunda pueden hacerlo si acreditan la calificación de riesgo que exige la norma, y los municipios de categorías tercera a sexta, si obtienen autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y suscriben planes de desempeño con las entidades financieras. La clasificación siguiente sintetiza las tres situaciones posibles.

Situaciones de capacidad de pago (Ley 358 de 1997, arts. 2.º y 6.º) {

- Solvencia hasta el 40 % y sostenibilidad hasta el 100 %: se presume la capacidad de pago.
- Solvencia entre el 40 % y el 60 %, y sostenibilidad hasta el 100 %: no opera la presunción, pero tampoco la prohibición del art. 6.º.
- Solvencia superior al 60 % o sostenibilidad superior al 100 %: prohibición de nuevo crédito, salvo las excepciones del art. 6.º según la categoría.

Cabe advertir que el límite de sostenibilidad del 80 % y el esquema de «semáforo» de colores asociado a él corresponden a la redacción del artículo 6.º anterior a la Ley 2155 de 2021, de modo que no deben aplicarse como vigentes cuando se consulten materiales de estudio anteriores a esa reforma. En conclusión, la capacidad de endeudamiento no depende únicamente de la voluntad política de contratar un crédito, sino de una relación aritmética verificable entre el servicio de la deuda y la capacidad de generación de recursos de la entidad, que la contabilidad de gestión debe monitorear de manera permanente con los umbrales vigentes y no solo en el momento de solicitar el crédito.

7.3 La Ley 819 de 2003: el Marco Fiscal de Mediano Plazo

Por Marco Fiscal de Mediano Plazo se entiende el instrumento que la Ley 819 de 2003 exige a los entes territoriales para proyectar, a un horizonte de varios años, el comportamiento de sus ingresos, sus gastos, su déficit o superávit y su saldo de deuda, con el fin de anticipar el impacto fiscal de nuevas normas y de sustentar las autorizaciones de vigencias futuras que se explicaron en el apartado 6.3. Este marco obliga a la entidad a evaluar, antes de comprometer recursos futuros, si esas nuevas obligaciones son compatibles con su sostenibilidad de mediano plazo.

7.4 El pasivo pensional como componente adicional de la sostenibilidad fiscal

A las tres reglas anteriores se suma una obligación de más largo plazo: la Ley 549 de 1999 creó el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), con el fin de que cada entidad territorial constituya reservas suficientes para atender su pasivo pensional —las obligaciones ya causadas por prestaciones de jubilación de su propio personal— antes de que ese pasivo se convierta en una carga que comprometa su liquidez futura. A diferencia de los indicadores de las Leyes 617 y 358, que miden la disciplina fiscal de la vigencia corriente, el cubrimiento del pasivo pensional mide una sostenibilidad de horizonte mucho más largo: una entidad puede cumplir hoy los límites de gasto de funcionamiento y de endeudamiento y, sin embargo, arrastrar un pasivo pensional subfinanciado que comprometerá su liquidez dentro de una o dos décadas.

En conclusión, las reglas de disciplina fiscal territorial —la Ley 617 sobre el gasto de funcionamiento, la Ley 358 sobre el endeudamiento, la Ley 819 sobre la proyección de mediano plazo y la Ley 549 sobre el cubrimiento del pasivo pensional— condicionan de manera directa las decisiones de gestión de un ente territorial, y hacen indispensable una información de costos y de indicadores que, sin estar normada como obligatoria, resulta imprescindible en la práctica para cumplir la ley.

8. Control de gestión en el sector público

8.1 Tipología del control

Como se estudió en la unidad 2, el control interno verifica que la propia entidad cumpla sus objetivos; su marco general lo fija la Ley 87 de 1993, y su instrumento operativo, el Modelo Estándar de Control Interno

—MECI—, adoptado inicialmente por el Decreto 1599 de 2005 y hoy articulado como la dimensión de control interno del Modelo Integrado de Planeación y Gestión —MIPG— que actualizó el Decreto 1499 de 2017; y el control social permite a la ciudadanía vigilar la gestión pública en los términos de las Leyes 850 de 2003 y 1757 de 2015. A esa tipología, esta unidad añade tres formas de control propias del entorno público: el control fiscal, que ejercen la Contraloría General de la República y las contralorías territoriales sobre el manejo de los recursos y los bienes públicos, con las modificaciones que introdujo el Acto Legislativo 04 de 2019 al permitir, además del control posterior y selectivo, un control preventivo y concomitante; el control disciplinario, a cargo de la Procuraduría General de la Nación y de las oficinas de control interno disciplinario de cada entidad; y el control político, que ejercen las corporaciones públicas de elección popular sobre los gobernantes territoriales.

Sobre las contralorías territoriales conviene precisar que su propio gasto de funcionamiento también queda sujeto a límites legales, en armonía con el principio de austeridad que rige a toda la administración pública, y que la Auditoría General de la República ejerce, a su vez, la vigilancia sobre la gestión fiscal de esas contralorías. Este entramado muestra que el control, en el sector público, no se concentra en un único órgano, sino que se distribuye en una red de instancias que se vigilan entre sí: la gestión fiscal de un municipio la vigila su contraloría territorial; la gestión fiscal de esa contraloría la vigila, a su vez, la Auditoría General de la República; y la conducta disciplinaria de los servidores públicos de ambas la vigilan las respectivas oficinas de control interno disciplinario y, en última instancia, la Procuraduría General de la Nación.



Cadena de vigilancia del control fiscal en el nivel territorial.

8.2 Sistemas de medición del desempeño territorial

Por medición del desempeño territorial se entiende la evaluación periódica que un organismo del nivel nacional realiza sobre la gestión de los entes territoriales, con fines de comparación y de asignación de incentivos. El Departamento Nacional de Planeación —en adelante DNP— calcula, con esa finalidad, la Medición del Desempeño Municipal —en adelante MDM—, instrumento que desde la vigencia 2016 sustituyó al anterior Índice de Desempeño Integral; el propio DNP advierte que la nueva metodología no constituye una actualización de la anterior, de modo que ambos índices no son comparables entre sí. La MDM evalúa la gestión de cada municipio teniendo en cuenta sus dotaciones iniciales, lo que permite comparar entidades de condiciones semejantes.

La MDM organiza sus variables en dos componentes, cada uno desagregado en cuatro dimensiones, como muestra la siguiente clasificación.

Estructura de la Medición del Desempeño Municipal {

- Componente de gestión: movilización de recursos propios, ejecución de recursos, gobierno abierto y transparencia, y ordenamiento territorial.
- Componente de resultados: educación, salud, servicios públicos, y seguridad y convivencia.

Complementan la MDM el Índice de Desempeño Fiscal, también del DNP, y el Formulario Único de Reporte de Avances de la Gestión —FURAG—, que administra el Departamento Administrativo de la Función Pública. Cabe señalar que estos instrumentos ajustan su metodología con relativa frecuencia, por lo que el lector debe verificar, para cualquier entidad territorial concreta, cuál es la versión vigente del instrumento y el período al que corresponde el resultado que consulte, antes de comparar cifras de vigencias distintas.

8.3 Rendición de cuentas y transparencia

Por rendición de cuentas se entiende la obligación del gobernante territorial de informar periódicamente a la ciudadanía sobre el uso de los recursos públicos y los resultados de su gestión, obligación que desarrolla el artículo 48 de la Ley 1757 de 2015, ya estudiado en la unidad 2. A esa obligación se suma la Ley 1712 de 2014, de transparencia y acceso a la información pública, que exige publicar la información presupuestal, contractual y de gestión de la entidad de manera proactiva, sin que el ciudadano deba solicitarla expresamente.

Para ilustrar este concepto, suponga que un municipio publica en su audiencia pública de rendición de cuentas no solo el porcentaje de ejecución presupuestal de su plan de desarrollo, sino también, para cada meta física relevante, el costo unitario efectivo frente al programado, en los mismos términos del caso C de esta guía. Esa práctica, que la ley no detalla con ese nivel de precisión, traslada a la ciudadanía una información que le permite juzgar la eficiencia de la gestión y no solo su legalidad formal, con lo que la contabilidad de gestión pasa de ser un instrumento interno a un insumo directo de la transparencia pública. De lo anterior se concluye que la contabilidad de gestión no solo apoya la decisión interna del gestor, sino que provee, a la vez, buena parte del contenido que la ley exige rendir públicamente.

8.4 Indicadores de la cadena de valor de la política pública

Por cadena de valor de la política pública se entiende la secuencia lógica que vincula el insumo, el proceso, el producto, el resultado y el impacto de una intervención estatal, metodología que el DNP difunde y que se incorpora a la Metodología General Ajustada —MGA— para la formulación de proyectos de inversión. El insumo son los recursos financieros, humanos y físicos que se destinan a la intervención; el proceso, las actividades que los transforman; el producto, el bien o el servicio entregado directamente al ciudadano; el resultado, el cambio que ese producto genera en la población objetivo; y el impacto, el efecto de largo plazo sobre el bienestar.

Cadena de valor de la política pública {

- Insumo: recursos financieros, humanos y físicos destinados a la intervención.
- Proceso: actividades que transforman el insumo.
- Producto: bien o servicio entregado al ciudadano.
- Resultado: cambio generado en la población objetivo.
- Impacto: efecto de largo plazo sobre el bienestar colectivo.

En el caso de un municipio que ejecuta un proyecto de pavimentación, un ejemplo de esta cadena lo constituye el siguiente: el insumo es el presupuesto asignado; el proceso, la construcción de la vía; el producto, los kilómetros efectivamente pavimentados; el resultado, la reducción del tiempo de desplazamiento de los habitantes de la zona; y el impacto, de más difícil medición, el efecto de esa vía sobre la actividad económica local. El apartado 9 retoma esta misma obra para mostrar cómo se controla su avance físico y financiero.

9. Optimización de los recursos públicos

9.1 Principios de la optimización del gasto público

Por optimización de los recursos públicos se entiende la gestión orientada a obtener el mayor beneficio social posible con los recursos disponibles, criterio que se articula alrededor de cuatro principios. Por eficacia se entiende el grado de cumplimiento de una meta, medido como la relación entre lo obtenido y lo programado; cabe distinguir, sin embargo, la eficacia de producto, que compara el bien o el servicio entregado con la meta de producto, de la eficacia de resultado, que compara el cambio logrado en la población con la meta de resultado, conforme a la cadena de valor del apartado 8.4; por eficiencia, la relación entre el producto obtenido y los insumos empleados, de modo que una gestión es más eficiente cuanto mayor producto logra con el mismo recurso o el mismo producto con menor recurso; por economía, la adquisición de los insumos al menor costo posible sin sacrificar la calidad requerida; y por equidad, la distribución justa de las cargas y de los beneficios de la acción pública entre la población.

Estos cuatro principios tienen fundamento constitucional, aunque en disposiciones distintas: la eficiencia, la economía y la equidad figuran en el artículo 267 como fundamentos del control fiscal, mientras que la eficacia figura en el artículo 209 como principio de la función administrativa. Los cuatro reaparecen, además, en la definición legal de daño patrimonial al Estado, que la Ley 610 de 2000 describe como el que resulta de una gestión antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna —definición que se retoma en el apartado 13 al examinar la responsabilidad fiscal del contador—. De lo anterior se concluye que la eficiencia y la eficacia no son criterios de gestión opcionales, sino estándares con respaldo constitucional y legal frente a los cuales puede exigirse responsabilidad al gestor territorial.

9.2 Herramientas de optimización del gasto

El régimen de compras públicas, integrado principalmente por la Ley 80 de 1993 y la Ley 1150 de 2007, ofrece varios instrumentos de agregación de demanda orientados a obtener mejores condiciones económicas, entre ellos los acuerdos marco de precios que administra Colombia Compra Eficiente a través de la Tienda Virtual del Estado Colombiano; estos instrumentos buscan que varias entidades compren en condiciones similares a las de un comprador de mayor volumen, en lugar de que cada una negocie de manera aislada.

Para ilustrar el efecto de estos acuerdos, suponga que una entidad territorial adquiere anualmente 500 unidades de un mismo insumo de oficina y que, sin un instrumento de agregación de demanda, cada unidad le cuesta \$180.000; al vincularse al acuerdo marco de precios correspondiente, la misma referencia se adquiere a \$150.000 por unidad.

$$\text{Ahorro anual} = 500 \times (\$180.000 - \$150.000) = 500 \times \$30.000 = \$15.000.000$$

Esto significa que la sola vinculación de la entidad a un instrumento ya negociado por Colombia Compra Eficiente, sin que medie ninguna gestión adicional de negociación por parte del funcionario territorial, produce un ahorro verificable; se trata, por lo tanto, de una herramienta de optimización que actúa sobre el precio de adquisición, distinta de las herramientas de eficiencia operativa que se desarrollan en el apartado 10.

En la fase de inversión, la Metodología General Ajustada —MGA— exige que todo proyecto de inversión pública se formule con un análisis de costo-beneficio o de costo-eficiencia antes de registrarse en el banco de programas y proyectos de inversión correspondiente, exigencia que ancla la evaluación de proyectos, ya desde su formulación, en un criterio de optimización de los recursos y no solo en la disponibilidad presupuestal.

Caso C — Seguimiento a una meta del plan de desarrollo

El Municipio de Puerto Amazonía del Fragua programó, dentro de su plan de desarrollo, pavimentar 10 kilómetros de vía terciaria con un presupuesto de \$5.000.000.000, lo que arroja un costo unitario programado de \$500.000.000 por kilómetro. Al cierre de la vigencia, la administración reporta la ejecución de 8 kilómetros con \$4.800.000.000 desembolsados.

$$\text{Avance físico (eficacia de producto)} = \text{Km ejecutados} / \text{Km programados} = 8 / 10 = 80 \%$$

$$\text{Avance financiero} = \text{Presupuesto ejecutado} / \text{Presupuesto programado} = 4.800.000.000 / 5.000.000.000 = 96 \%$$

$$\text{Costo unitario efectivo} = 4.800.000.000 / 8 = \$600.000.000 \text{ por kilómetro}$$

El costo unitario efectivo supera en un 20 % al costo unitario programado ($600 / 500 = 1,20$). La figura 8-3 contrasta ambos binomios: el de avance y el de costo unitario.

El binomio resultante —96 % del dinero ejecutado para lograr el 80 % de la meta física, con un sobre costo del 20 % por kilómetro— describe una gestión eficaz de manera parcial en términos de producto, pero ineficiente: cada kilómetro construido costó más de lo previsto. Todas las cifras de este caso son ficticias.

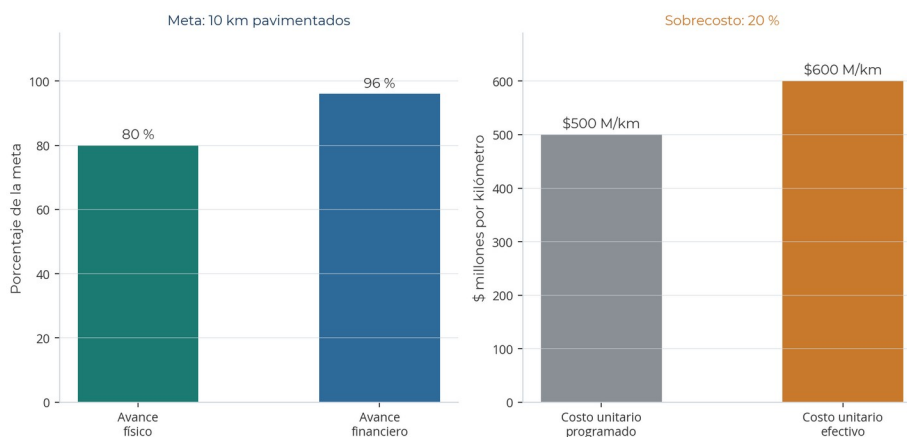


Figura 8-3. Caso C: avance físico y financiero de la meta, y costo unitario programado frente al efectivo (cifras ficticias).

Como muestra la figura 8-3, un mismo proyecto puede exhibir un avance financiero cercano a la totalidad del presupuesto y, sin embargo, un avance físico y un costo unitario que revelan una ejecución ineficiente. Esto significa que el seguimiento de una meta de desarrollo territorial exige comparar, de manera simultánea, tres cifras —el avance físico, el avance financiero y el costo unitario efectivo frente al programado— y no basta con revisar la ejecución presupuestal de manera aislada, pues esta última puede ocultar sobrecostos que solo el indicador físico revela.

El caso C mide, sin embargo, la eficacia de producto. Para medir la eficacia de resultado, suponga que el plan de desarrollo fijó además una meta de resultado: reducir el tiempo promedio de desplazamiento de la zona rural a la cabecera municipal de 90 a 60 minutos, y que al cierre de la vigencia ese tiempo se ubica en 70 minutos. El avance del resultado se mide sobre la brecha que se propuso cerrar:

$$\text{Avance del resultado} = (\text{Línea base} - \text{Valor logrado}) / (\text{Línea base} - \text{Meta}) = (90 - 70) / (90 - 60) = 20 / 30 = 66,7 \%$$

De lo anterior se concluye que el 80 % de eficacia de producto se tradujo en un 66,7 % de eficacia de resultado: los kilómetros construidos redujeron el tiempo de desplazamiento, pero todavía no en la magnitud prevista, sea porque falta pavimentar los dos kilómetros restantes, sea porque el tiempo de viaje depende también de otros factores. Esta distinción impide que un informe de gestión presente como logro de bienestar lo que solo es un logro de obra.

En conclusión, la optimización de los recursos públicos exige articular los principios de eficiencia, eficacia, economía y equidad con herramientas concretas de contratación, de evaluación de proyectos y de seguimiento físico-financiero; el caso C, en particular, ofrece una plantilla aplicable al estudio de caso del trabajo integrador del núcleo VII cuando este examine el cumplimiento de una meta de un plan de desarrollo territorial.

10. Control de costos en entidades del sector público



El servicio de salud, principal ilustración sectorial de este apartado

10.1 Marco internacional de referencia

El referente internacional más directo sobre esta materia es el estudio que publicó en el año 2000 el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores, actual Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, bajo el título *Perspectives on Cost Accounting for Government* (International Federation of Accountants [IFAC], 2000). Ese estudio describe los usos gubernamentales de la información de costos, sus conceptos fundamentales, el diseño y la implementación de los sistemas de costeo y la forma de reportar sus resultados, y constituye, a falta de un pronunciamiento vinculante de la Contaduría General de la Nación sobre esta materia, un marco de referencia directamente aplicable al sector público colombiano.

10.2 Usos de la información de costos en el gobierno

De acuerdo con la IFAC (2000), además de su función histórica de valorar inventarios y otros bienes para la información financiera, la contabilidad de costos cumple en el gobierno seis funciones primordialmente gerenciales: la presupuestación, al informar cuánto cuesta realmente cada programa; el control y la reducción de costos, al identificar ineficiencias específicas; la fijación de precios y tarifas por los bienes y servicios que la entidad cobra; la medición del desempeño, al complementar los indicadores con el costo unitario de lo producido; la evaluación de programas, al comparar el costo con los resultados alcanzados; y diversas decisiones de elección económica, como la de producir un servicio con recursos propios o contratarlo con un tercero, que el caso D de este apartado desarrolla con cifras.

Usos de la información de costos en el gobierno (IFAC, 2000) {

- Presupuestación.
- Control y reducción de costos.
- Fijación de precios y tarifas.
- Medición del desempeño.
- Evaluación de programas.
- Decisiones de elección económica, como producir o contratar (caso D).

Para ilustrar el uso de fijación de precios y tarifas, suponga que la Secretaría de Salud departamental reconoce a cada ESE de su red un valor fijo por consulta, con independencia de la complejidad real de cada caso atendido; sin una información de costos como la que desarrolla el caso A de esta guía, esa Secretaría no puede saber si el valor reconocido cubre el costo efectivo del servicio o si, por el contrario, traslada a la ESE un déficit estructural que terminará por afectar su viabilidad financiera. Cabe señalar que la rendición de cuentas no figura en esa enumeración como una función autónoma; sin embargo, la información de costos alimenta la rendición de cuentas en la medida en que permite informar al ciudadano cuánto cuesta lo que recibe, como se mostró en el apartado 8.3. En conclusión, la información de costos no compite con la información presupuestal ni con la financiera, sino que responde una pregunta que ninguna de las dos resuelve por sí sola: cuánto cuesta, en realidad, producir el servicio que la entidad presta al ciudadano.

10.3 Aplicación sectorial en Colombia

Aunque no existe un mandato general de costeo, sí existen mandatos sectoriales que obligan, de hecho, a determinar el costo del servicio, tal como resume la tabla 8-8 para los tres sectores que se desarrollan a continuación. En el sector de la salud, el Ministerio de Salud propuso en 2022 una metodología de costeo de las instituciones prestadoras de servicios de salud estructurada en unidades funcionales y centros de costos, ya estudiada en las unidades 5 y 6, compatible con la lógica de asignación del ABC aunque no adopta nominalmente ese método, y el propio marco de suficiencia de la Unidad de Pago por Capitación, estudiado en la unidad 7, exige conocer el costo de la atención para verificar si la tarifa reconocida la cubre. En los servicios públicos domiciliarios, la Ley 142 de 1994 y las metodologías tarifarias de la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico exigen a los prestadores calcular sus costos económicos de referencia: para los prestadores que atienden hasta 5.000 suscriptores urbanos, o cualquier número en el área rural, rige la metodología tarifaria de pequeños prestadores (Resolución CRA 825 de 2017, compilada por la Resolución CRA 943 de 2021); para los prestadores de mayor tamaño rige la metodología de la Resolución CRA 688 de 2014. En ambos casos, la tarifa debe fundarse en un criterio de suficiencia financiera y de costos económicos eficientes, bajo la vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En educación, finalmente, la asignación del SGP por alumno fija, de manera indirecta, el costo por estudiante que reconoce la Nación a cada entidad territorial certificada. La literatura académica regional se ha ocupado, precisamente, de la información financiera y de costos del sector salud en el ámbito amazónico (Valbuena Torres y Cuéllar Medina, 2014), lo que confirma el interés que reviste esta aplicación sectorial también para el contexto en el que se inserta este curso.

Sector	Mandato de costeo	Finalidad
Salud	Costeo por unidades funcionales y centros de costos (Ministerio de Salud, 2022); suficiencia de la UPC	Verificar que la tarifa reconocida cubra el costo de la atención
Servicios públicos domiciliarios	Metodologías tarifarias de la CRA (según el tamaño del prestador)	Fundar la tarifa en costos económicos de referencia (costos eficientes)
Educación	Asignación del SGP por alumno (Ley 715 de 2001)	Fijar el costo por estudiante que transfiere la Nación

Tabla 8-8. Aplicación sectorial del costeo en entidades públicas colombianas.

De la tabla 8-8 se concluye que, en los tres sectores, el mandato de costeo no proviene de una norma contable general, sino de una norma sectorial que persigue una finalidad tarifaria o de asignación de recursos, lo que confirma que la contabilidad de gestión suple, en la práctica, un vacío que la regulación contable pública no cubre de manera expresa.

10.4 ABC y TDABC frente al costeo por absorción de base única

Como se estudió en las unidades 5 y 6, el costeo por absorción con una base única de asignación distribuye los costos indirectos entre los objetos de costo mediante un solo criterio —las horas de mano de obra, por ejemplo—, mientras que el costeo basado en actividades, en su versión clásica o en su variante por tiempo invertido, distingue varias actividades y asigna cada una según el inductor que efectivamente la origina. Esta distinción resulta más relevante en el sector público que en buena parte de la industria privada, porque en la mayoría de los servicios públicos no existe inventario de producto que valorar, el costo se concentra abrumadoramente en el personal y en la estructura, y el objeto de costo relevante es el servicio prestado al ciudadano, el programa o el proyecto, no una unidad física de producto. Por esta razón, cuando el recurso escaso es el tiempo del personal asistencial o administrativo, el costeo por tiempo invertido estudiado en la unidad 6 —con sus ecuaciones de tiempo y su medición de la capacidad no utilizada— constituye una alternativa aplicable; el caso siguiente, sin embargo, emplea la versión clásica del ABC, suficiente para mostrar el efecto del inductor elegido.

Caso A — Costeo de un servicio: base única frente a ABC en la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte

La ESE Hospital San Marcos del Piedemonte presta anualmente 10.000 consultas externas de medicina general y 2.000 procedimientos menores, con unos costos indirectos de atención de \$300.000.000. El costo directo es de \$18.000 por consulta y de \$40.000 por procedimiento. Con una base única de horas asistenciales —2 horas por consulta y 5 por procedimiento, para un total de 30.000 horas—, la tasa de asignación es de \$10.000 por hora:

$$\text{Costo indirecto por consulta (base única)} = 2 \text{ h} \times 10.000 = \$20.000 \rightarrow \text{costo unitario} = \$38.000$$

$$\text{Costo indirecto por procedimiento (base única)} = 5 \text{ h} \times 10.000 = \$50.000 \rightarrow \text{costo unitario} = \$90.000$$

Con el costeo ABC, la ESE distingue dos actividades: admisión y agendamiento, cuyo costo de \$120.000.000 se asigna según el número de atenciones (12.000 en total, a razón de \$10.000 por atención, sin distinguir entre consulta y procedimiento), y atención clínica, cuyo costo de \$180.000.000 se asigna según las horas clínicas (a razón de \$6.000 por hora).

$$\text{Costo indirecto por consulta (ABC)} = 1 \times 10.000 + 2 \times 6.000 = \$22.000 \rightarrow \text{costo unitario} = \$40.000$$

$$\text{Costo indirecto por procedimiento (ABC)} = 1 \times 10.000 + 5 \times 6.000 = \$40.000 \rightarrow \text{costo unitario} = \$80.000$$

Todas las cifras de este caso son ficticias.

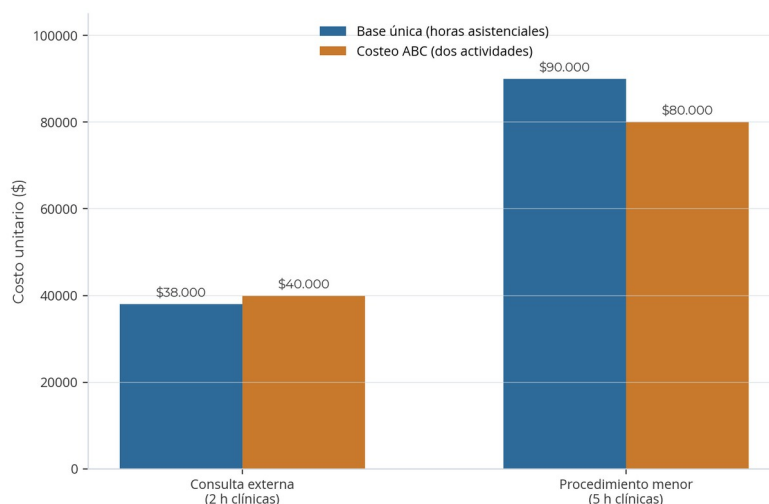


Figura 8-4. Caso A: costo unitario de la consulta y del procedimiento según el método de asignación (cifras ficticias).

Como ilustra la figura 8-4, la base única y el ABC no solo arrojan costos unitarios distintos, sino que invierten el sentido del error: bajo la base única, la consulta —de baja intensidad clínica pero de alta frecuencia de admisión— queda subcosteada en \$2.000 frente a su costo ABC, mientras que el procedimiento —de mayor intensidad clínica— queda sobrecosteado en \$10.000. La razón es que la base única asigna todo el costo indirecto, incluido el de admisión, en proporción a las horas clínicas, como si el costo de admitir a un paciente dependiera de cuánto dura después su atención, cuando en realidad depende del número de atenciones y no de su duración.

De lo anterior se concluye que la elección del inductor no es una decisión técnica neutra: si la ESE fijara sus tarifas o negociara sus reembolsos con base en el costo unitario de la base única, subestimaría sistemáticamente el costo de los servicios de baja complejidad y alta frecuencia —como la consulta externa— y sobreestimaría el de los servicios de mayor complejidad clínica, con el riesgo de fijar tarifas insuficientes para los primeros y de sobrestimar la necesidad de recursos para los segundos.

Esta conclusión adquiere una relevancia práctica inmediata cuando se contrasta con la tarifa que una entidad promotora de salud reconoce efectivamente a la ESE por cada consulta. Suponga que esa tarifa negociada asciende a \$35.000 por consulta: frente al costo de \$38.000 que arroja la base única, la tarifa resulta insuficiente en \$3.000; frente al costo de \$40.000 que arroja el ABC, la insuficiencia asciende a \$5.000.

Esto significa que el mismo problema de suficiencia tarifaria que la unidad 7 estudió para la Unidad de Pago por Capitación se reproduce, en escala más pequeña, en la negociación de cualquier tarifa por evento entre una ESE y una entidad promotora de salud, y que el costeo ABC, al revelar una insuficiencia mayor que la base única, ofrece un mejor argumento técnico para sustentar, ante esa entidad promotora, una solicitud de ajuste de la tarifa reconocida.

10.5 Del costo presupuestado al costo real: una variación aplicada al servicio público

Como se estudió en Contabilidad de Costos, comparar una tasa de costo presupuestada con la tasa realmente incurrida permite aislar una variación que orienta la investigación gerencial hacia su causa. Ese mismo principio, ya aplicado en el curso prerrequisito a las variaciones de los costos indirectos de fabricación, resulta trasladable a un servicio público, aun sin que exista un sistema de costeo estándar formal.

Para ilustrar este concepto, suponga que la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte presupuestó, al inicio de la vigencia, un costo indirecto total de \$270.000.000 para las mismas 30.000 horas asistenciales del caso A, lo que arroja una tasa presupuestada de \$9.000 por hora; al cierre de la vigencia, el costo indirecto real ascendió a \$300.000.000 para esas mismas 30.000 horas, con la tasa real de \$10.000 por hora ya calculada en el caso A.

Variación de la tasa de costo indirecto = (Tasa real – Tasa presupuestada) × Horas reales

$$\text{Variación} = (\$10.000 - \$9.000) \times 30.000 = \$30.000.000 \text{ (desfavorable)}$$

De lo anterior se concluye que la ESE gastó \$30.000.000 más de lo presupuestado en su costo indirecto de atención, sin que el volumen de horas asistenciales haya cambiado; esta variación desfavorable dirige la investigación gerencial hacia el precio de los insumos clínicos o hacia el costo del personal de apoyo, y no hacia el volumen de servicios prestados, que permaneció constante. Esto significa que, incluso sin implantar un sistema de costeo estándar completo, la sola comparación entre lo presupuestado y lo realmente incurrido constituye ya un ejercicio de control de costos en el sentido que le atribuye la IFAC (2000).

10.6 Decisiones de elección económica: producir o contratar

La sexta función que la IFAC (2000) atribuye a la contabilidad de costos en el gobierno —las decisiones de elección económica— adquiere especial relevancia bajo la doctrina de la competencia que la NGP introdujo en el sector público, estudiada en el apartado 2.2: cada vez que una entidad considera tercerizar un servicio, debe comparar lo que le cuesta producirlo con lo que le costaría contratarlo. Por costo relevante se entiende, para ese fin, el costo futuro esperado que difiere entre las alternativas que se comparan; son irrelevantes, en consecuencia, tanto los costos hundidos, que ya se incurrieron y ninguna decisión futura puede modificar, como los costos futuros que no cambian entre una alternativa y otra (Horngren, Datar y Rajan, 2012).

Caso D — Producir directamente o contratar con un tercero: costos relevantes

La ESE Hospital San Marcos del Piedemonte evalúa si debe seguir prestando directamente el servicio de lavandería hospitalaria o contratarlo con un tercero. Al producir directamente, los costos evitables —insumos, servicios públicos incrementales y personal contratado de manera temporal y reasignable— ascienden a \$250.000.000 al año; los costos de estructura ascienden a \$80.000.000 al año y no desaparecen si el servicio se contrata: la depreciación del área física refleja un costo hundido, pues proviene de una inversión ya realizada, y el salario de la jefatura administrativa es un costo futuro no evitable, que se seguirá pagando en cualquiera de las dos alternativas. Ninguno de los dos es relevante para esta decisión.

Costos relevantes de producir = \$250.000.000 (los \$80.000.000 de estructura no son relevantes)

Valor del contrato con el tercero = \$300.000.000

Como 250.000.000 es menor que 300.000.000, conviene seguir produciendo el servicio directamente, con un ahorro de \$50.000.000 al año, siempre que el personal temporal sea efectivamente reasignable a otras funciones si se optara por contratar. Si ese personal fuera de planta y no reasignable, su costo también sería no evitable y la comparación cambiaría a favor de contratar.

La contratación con un tercero, de optarse por ella, debe además sujetarse al régimen de la Ley 80 de 1993 y de la Ley 1150 de 2007. Todas las cifras de este caso son ficticias.

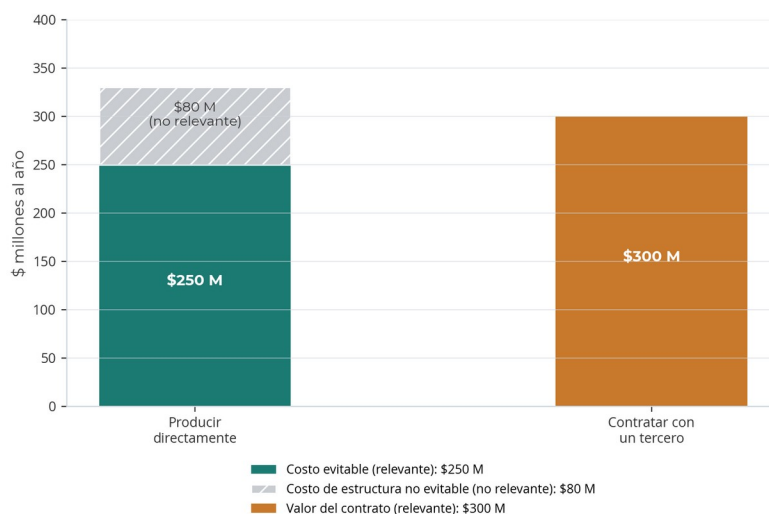


Figura 8-5. Caso D: costos relevantes de producir directamente frente al valor del contrato de un tercero (cifras ficticias).

El caso D ilustra un principio clásico de la contabilidad de gestión, válido tanto para la empresa como para la entidad pública: en una decisión entre alternativas, solo son relevantes los costos futuros que cambian entre una opción y la otra. Como muestra la figura 8-5, los \$80.000.000 de costos de estructura permanecen fuera de la comparación, en parte porque son un costo hundido y en parte porque son un costo futuro no evitable; conviene no confundir ambas categorías, pues las dos son irrelevantes, pero por razones distintas; incluirlos —como suele hacerlo, por error, quien concentra su atención en el costo total y no en el costo diferencial— habría llevado a una conclusión distinta e incorrecta.

La conclusión del caso D es, sin embargo, sensible a los supuestos de la comparación, y no debe generalizarse como una regla fija a favor de producir. Suponga que, para seguir prestando el servicio de lavandería, la ESE debiera además realizar un mantenimiento correctivo de su equipo por obsolescencia, evitable si el servicio se contratara con un tercero, con un costo adicional de \$70.000.000 al año.

$$\text{Nuevo costo relevante de producir} = \$250.000.000 + \$70.000.000 = \$320.000.000$$

Como 320.000.000 supera ahora a los 300.000.000 del contrato, la decisión se revierte a favor de contratar, con una ventaja de \$20.000.000 al año. De lo anterior se concluye que un análisis de costos relevantes no arroja una conclusión permanente, sino una conclusión válida para el conjunto específico de costos considerados; un solo costo adicional, correctamente identificado como relevante, puede modificar la decisión.

En conclusión, el control de costos en el sector público no exige un sistema tan sofisticado como el de una gran industria manufacturera, pero sí exige distinguir con precisión los costos evitables de los no evitables —y, dentro de estos, los hundidos—, y el inductor que efectivamente origina cada actividad de aquel que solo resulta cómodo de medir; de lo contrario, la entidad corre el riesgo de tomar decisiones de tarifa, de tercerización o de asignación de recursos basadas en un costo unitario distorsionado.

11. La adopción de sistemas de costos en el sector público: evidencia y barreras

Los apartados anteriores mostraron que la información de costos resulta indispensable para fijar tarifas, evaluar programas y decidir entre producir y contratar. Sin embargo, esa utilidad teórica contrasta con una práctica en la que los sistemas de costos se implantan poco en las entidades públicas. El presente apartado examina esa distancia a partir de la revisión de Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019), que reúne la evidencia iberoamericana disponible, y la ordena en tres planos: el estado de la investigación, las experiencias documentadas y las barreras que explican la baja adopción. Por lo tanto, su propósito no es añadir una técnica, sino explicar por qué las técnicas ya estudiadas no siempre llegan a aplicarse.

11.1 El estado de la investigación en Colombia y en Iberoamérica

Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) desarrollaron una revisión de carácter cualitativo en las bases EBSCO, Redalyc y Dialnet, centrada en publicaciones del período 2000-2017, con el propósito de establecer los avances conceptuales y las aplicaciones prácticas de la contabilidad de gestión en el sector público. Su hallazgo principal es doble: por una parte, advierten la ausencia en Colombia de procesos investigativos que muestren avances o aportes en contabilidad de costos; por otra, constatan la ausencia de estudios relacionados con la implementación o la aplicación de la contabilidad de gestión en entidades del sector público colombiano.

Ese diagnóstico se apoya en evidencia bibliométrica. De acuerdo con Duque y Osorio (2013, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019), entre 1990 y 2010 solo se publicaron en Colombia 76 artículos relacionados con la contabilidad de costos y de gestión, distribuidos en 27 revistas, de las cuales el 59 % no se encontraba clasificada en el sistema nacional de indexación de la época. En el plano iberoamericano, los autores reportan que la mitad de los artículos sobre contabilidad de costos publicados entre 1998 y 2008 se elaboró en España, el 14 % en Brasil y apenas el 3 % en Colombia, y que el Congreso Brasileño de Costos recibió, en promedio, unos 300 trabajos por año durante el período 2000-2010 (Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019).

De lo anterior se concluye que el estudiante colombiano de contabilidad de gestión pública trabaja sobre un campo con escasa evidencia local, de modo que buena parte de sus referentes proviene de otros países. Esta constatación tiene una consecuencia metodológica directa para el trabajo integrador del núcleo VII: un estudio de caso sobre el uso de herramientas de gestión en un ente territorial no solo aplica un conocimiento establecido, sino que contribuye a llenar un vacío documentado.

11.2 Experiencias documentadas

La revisión reúne experiencias de varios países, que permiten ilustrar la diversidad de entidades en las que se ha aplicado la contabilidad de gestión. En España, se mencionan los proyectos denominados CANOA y FEMP (Viñas, 2005, citado en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019), la aplicación en la Autoridad Portuaria de Valencia (Giner y Ripoll, 2008, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019) y la utilidad del cuadro de mando integral en las entidades públicas para responder de forma estratégica a los cambios del entorno (Bastidas y Ripoll, 2003, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019). En Venezuela, el cuadro de mando integral permitió a la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado llegar a un consenso sobre hacia dónde quería ir la institución (Bastidas y Moreno, 2007, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019).

En Brasil, la evidencia es a la vez más abundante y más reveladora de las dificultades: un estudio en hospitales de la ciudad de Manaus encontró que el cuadro de mando integral, aunque señalado como la herramienta de mayor proyección, solo lo usaba el 1 % de los hospitales no certificados (Xavier y Carmo, 2015, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019); y un estudio en el municipio de Vilhena, en el estado de Rondônia, indagó expresamente por qué sus entidades no implantaban un sistema de costos, con los resultados que se examinan en el apartado 11.3 (De Freitas et al., 2013, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019). En Colombia, por su parte, la revisión registra un indicador de eficiencia administrativa que compara los precios pagados por entidades públicas en contratos de suministro de alimentos con los precios de mercado, lo que permite juzgar su capacidad de negociación (Peralta, 2011, citado en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019), así como la propuesta de Gómez (2004, citado en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019) de orientar los presupuestos municipales hacia resultados, ya examinada en el apartado 2.3.

En el caso de Puerto Amazonía del Fragua, un ejemplo de la lógica de Peralta lo constituye el acuerdo marco de precios del apartado 9.2: comparar el precio efectivamente pagado con una referencia de mercado es una forma elemental de contabilidad de gestión que no exige un sistema de costos completo. Esto significa que la adopción puede empezar por indicadores sencillos de economía y eficiencia, antes de emprender un sistema integral de costeo por actividades.

11.3 Barreras para la implantación

La evidencia más directa sobre las barreras procede del estudio de Vilhena, que identifica cuatro causas por las cuales las entidades públicas del municipio no implantaban un sistema de costos: la falta de interés de los gestores, que no ven la necesidad o no reconocen la importancia del sistema; la falta de personal

especializado, suficiente y disponible para implantarlo; la falta de conocimientos en el área; y la falta de una legislación adecuada sobre costos en el sector público (De Freitas et al., 2013, citados en Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019). A esas causas, la propia revisión añade una de orden institucional: las entidades públicas presentan una alta rigidez normativa, una excesiva formalidad y estructuras burocratizadas, centralizadas y jerarquizadas, que limitan la responsabilidad del gestor por los resultados (Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez, 2019).

La tabla 8-9 relaciona cada barrera con su manifestación en el ente territorial colombiano y con la respuesta que puede ofrecer la contabilidad de gestión. Cabe precisar que la primera columna recoge las barreras documentadas por la literatura citada, mientras que las columnas segunda y tercera constituyen una elaboración propia de esta guía, construida con los contenidos de la unidad.

Barrera documentada	Manifestación en el ente territorial colombiano (elaboración propia)	Respuesta desde la contabilidad de gestión (elaboración propia)
Falta de interés de los gestores	El informe de gestión se limita a la ejecución presupuestal; nadie pregunta por el costo unitario	Incorporar metas de costo y de eficiencia al plan de acción y a la rendición de cuentas (apartado 8.3)
Falta de personal especializado	La entidad no cuenta con quien diseñe y mantenga el sistema; la rotación entre administraciones interrumpe los proyectos	Empezar por modelos simples y documentados, como el ABC de dos actividades del caso A
Falta de conocimientos en el área	Se confunden compromiso y causación, o costo evitable y costo hundido	Formación del personal en la tríada pública (apartado 5) y en costos relevantes (apartado 10.6)
Falta de legislación adecuada	No existe mandato general de costeo; solo mandatos sectoriales (apartado 4.3)	Apoyarse en los mandatos sectoriales y en el documento orientador de la CGN
Rigidez, formalismo y centralización	El control se concentra en la legalidad del gasto y no en el resultado	Articular el costeo con los demás controles del paquete (apartado 2.5)

Tabla 8-9. Barreras para implantar sistemas de costos en entidades públicas y respuestas desde la contabilidad de gestión.

De la tabla 8-9 se concluye que ninguna de las barreras documentadas es de naturaleza técnica: todas remiten a la voluntad directiva, a las capacidades del personal, al marco normativo o a la institucionalidad. Esto significa que el problema de la contabilidad de gestión pública no consiste en que falten métodos de costeo —los estudiados en las unidades 4 a 7 son suficientes—, sino en que faltan las condiciones organizacionales para que esos métodos se apliquen y se usen.

11.4 Condiciones institucionales para la implantación

Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) concluyen que implantar la contabilidad de gestión en las entidades públicas no solo exige atender lo relacionado con el análisis de la información, sino que requiere cambios sustanciales en su institucionalidad, orientados a enfrentar la rigidez, la burocracia y la centralización, y a aumentar la responsabilidad de los gestores por el logro de los objetivos del Estado. Señalan, además, que en entidades caracterizadas por una alta rigidez normativa y una excesiva formalidad, el cuadro de mando integral y el presupuesto orientado a resultados figuran entre las herramientas de mayor utilidad, porque permiten alinear los procesos con la estrategia de la organización.

Condiciones para que un sistema de costos público se use {

- Voluntad directiva: el costo por servicio forma parte de lo que la dirección pregunta y de lo que rinde a la ciudadanía.
- Responsabilidad: cada costo se asigna a un responsable identificado, con metas y seguimiento.
- Capacidades: la entidad cuenta con personal formado y con información desagregada de tiempos e insumos.
- Integración: el costeo se conecta con la planeación, con el presupuesto y con el control interno.
- Continuidad: el modelo se documenta para que sobreviva al cambio de administración.

Para ilustrar estas condiciones, retome la ESE Hospital San Marcos del Piedemonte: el costeo por actividades del caso A solo modificará la negociación de tarifas si la gerencia lo adopta como argumento ante la entidad promotora de salud, si el área financiera cuenta con personal capaz de actualizarlo cada vigencia y si el modelo queda documentado para la siguiente administración. En conclusión, la adopción de

un sistema de costos en el sector público es, ante todo, una decisión de gestión, y la tarea del contador público consiste tanto en diseñarlo como en crear las condiciones para que la entidad lo use.

Síntesis del apartado 11

La evidencia disponible muestra que la contabilidad de gestión pública es un campo poco investigado en Colombia y poco implantado en sus entidades. Las barreras documentadas —desinterés directivo, falta de personal y de conocimientos, ausencia de legislación y rigidez institucional— no son técnicas sino organizacionales, de modo que su superación exige cambios institucionales y no solo nuevos métodos de cálculo.

12. Inventario de herramientas de gestión para el seguimiento de planes de desarrollo territorial

Las herramientas de contabilidad de gestión estudiadas a lo largo de esta serie no se aplican de manera aislada en un ente territorial, sino que se articulan para apoyar el seguimiento de su instrumento de planeación central: el plan de desarrollo territorial, que cada administración formula al inicio de su período conforme a la Ley 152 de 1994. La tabla 8-10 relaciona esas herramientas con el instrumento colombiano en que se apoyan y con el uso que cumplen en el seguimiento del plan, y constituye, por ello, un insumo directo para el trabajo integrador del núcleo VII en el componente que examina cuáles de ellas se han usado efectivamente en el seguimiento de un plan de desarrollo territorial.

Herramienta de gestión	Instrumento colombiano en que se apoya	Uso en el seguimiento del plan
Cuadro de mando integral adaptado al sector público (Kaplan, 2001)	Plan indicativo cuatrienal y plan de acción anual (Ley 152 de 1994)	Ordenar objetivos, indicadores y metas con la misión en la cúspide
Indicadores de la cadena de valor	MGA y batería de indicadores de producto y de resultado del DNP	Encadenar insumos, productos y resultados (apartados 8.4 y 9.1)
Seguimiento físico-financiero	POAI y banco de programas y proyectos de inversión	Comparar avance físico, avance financiero y costo unitario (caso C)
Costeo ABC o TDABC	Metodología de costeo de IPS del Ministerio de Salud (2022)	Costear servicios y sustentar la suficiencia de tarifas (caso A)
Análisis costo-volumen-utilidad	Metodologías tarifarias de la CRA	Evaluar la suficiencia de las tarifas de servicios regulados
Costos relevantes	Estudios previos de la contratación (Ley 80 de 1993)	Decidir entre producir y contratar (caso D)
Indicadores de disciplina fiscal	Leyes 617 de 2000 y 358 de 1997; certificaciones de la Contraloría	Verificar límites de gasto y capacidad de pago (caso B)
Medición del desempeño	Medición del Desempeño Municipal del DNP	Comparar la gestión y los resultados con los de municipios semejantes

Tabla 8-10. Inventario de herramientas de contabilidad de gestión aplicables al seguimiento de planes de desarrollo territorial.

Kaplan (2001) sostiene que, en una organización sin ánimo de lucro, la misión —no la utilidad— debe encabezar la arquitectura del cuadro de mando integral, y que los indicadores financieros pasan a ser una restricción que la organización debe respetar, no el objetivo que persigue; esta reformulación es la que permite trasladar el cuadro de mando integral, estudiado en la unidad 2 para una empresa privada, a una entidad territorial sin que pierda sentido.

En conclusión, el inventario de la tabla 8-10 no debe leerse como un catálogo de técnicas alternativas, sino como un conjunto complementario: el cuadro de mando integral organiza los indicadores estratégicos, la cadena de valor los conecta con la formulación de proyectos, el costeo por actividades informa el costo unitario de los servicios, el análisis costo-volumen-utilidad evalúa la suficiencia de las tarifas, y los indicadores de disciplina fiscal verifican que todo lo anterior se ejecute dentro de los límites legales.

Ilustración integradora: un año de gestión en Puerto Amazonía del Fragua

Los casos de esta guía, presentados por separado para desarrollar cada herramienta con claridad, describen en realidad episodios de la misma gestión anual de un ente territorial. Al cierre de la vigencia, el Municipio de Puerto Amazonía del Fragua reúne los siguientes resultados: su indicador de la Ley 617 se ubica en 75 %, dentro del límite de su categoría (caso B); su programa de pavimentación reporta un avance físico del 80 % con un sobrecosto unitario del 20 % (caso C); y la ESE de su red hospitalaria evidencia, mediante el costeo ABC, que la base única subestimaba en \$2.000 el costo de su servicio más frecuente frente al que revela la asignación por actividades (caso A).

Leídos en conjunto, estos resultados sugieren una gestión fiscalmente disciplinada —cumple sus límites legales— pero con oportunidades de mejora en la eficiencia de su ejecución de obras y en la fijación de las tarifas de su red de salud. Un informe de gestión que solo reportara el cumplimiento de la Ley 617 ocultaría estas dos últimas señales; de allí la importancia de articular, como lo hace esta guía, los indicadores de disciplina fiscal con el seguimiento físico-financiero y con el costeo de los servicios. Esta misma lógica de lectura conjunta —y no la aplicación aislada de una sola herramienta— es la que se espera del estudio de caso que exige el trabajo integrador del núcleo VII.

13. Ética, transparencia y responsabilidad fiscal del contador público



La vigencia de las normas citadas debe verificarse en cada consulta

13.1 El beneficio social como criterio de la gestión pública

Por beneficio social se entiende el valor que una acción del Estado genera efectivamente para el ciudadano, criterio que se distingue de la eficiencia y de la eficacia estudiadas en el apartado 9 porque estas últimas describen una relación técnica —producto sobre insumo, o resultado sobre meta—, mientras que el beneficio social evalúa si ese producto o ese resultado efectivamente mejoró las condiciones de vida de la población. El artículo 267 de la Constitución apunta en esa dirección al fundar el control fiscal no solo en la eficiencia y la economía, sino también en la equidad, el desarrollo sostenible y la valoración de los costos ambientales, lo que confirma que la gestión pública no se agota en la relación costo-beneficio en sentido estrictamente económico.

Para ilustrar este concepto, retome el caso C de esta guía: el municipio fue eficaz en un 80 % en términos de producto y en un 66,7 % en términos de resultado, y, en términos de costo unitario, ineficiente en un 20 %. Ninguno de esos indicadores dice, sin embargo, si la menor duración del viaje se tradujo en bienestar efectivo —una mayor facilidad para sacar la producción agrícola de la zona, un acceso más oportuno a los servicios de salud y de educación— ni si ese beneficio se distribuyó con equidad entre las veredas de la zona. Esto significa que la eficacia y la eficiencia son condiciones necesarias, pero no suficientes, para afirmar que una gestión pública generó beneficio social.

13.2 La responsabilidad fiscal: elementos y daño patrimonial

Por responsabilidad fiscal se entiende el régimen mediante el cual las contralorías declaran a un servidor público o a un particular que ejerce gestión fiscal la obligación de resarcir el daño causado al patrimonio del Estado, régimen que desarrolla la Ley 610 de 2000. Esa ley exige la concurrencia de tres elementos: una conducta dolosa o culposa atribuible a quien ejerce la gestión fiscal, un daño patrimonial al Estado y un nexo causal entre ambos. En cuanto al grado de culpa, la Corte Constitucional retiró del ordenamiento la culpa leve como fundamento de la responsabilidad fiscal (Sentencia C-619 de 2002), y el artículo 118 de la Ley 1474 de 2011 precisó que el grado de culpabilidad exigido es el dolo o la culpa grave. El daño patrimonial, a su vez, se define como la lesión del patrimonio público representada en el menoscabo, la

disminución, el perjuicio o el deterioro de los bienes o los recursos públicos, producida por una gestión antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa o inoportuna.

Precisión de vigencia

Los artículos 124 a 126 del Decreto Ley 403 de 2020 pretendieron modificar el objeto, los elementos y el concepto de daño patrimonial de la Ley 610 de 2000 —entre otros cambios, para introducir una conducta «gravemente culposa»—, pero la Corte Constitucional declaró esas modificaciones inexequibles mediante la Sentencia C-090 de 2022.

En consecuencia, rige el texto original de los artículos 4, 5 y 6 de la Ley 610 de 2000, y no la versión reformada que aún circula en materiales desactualizados; el lector debe cerciorarse, ante cualquier fuente que cite esta ley, de que se refiera a su texto vigente.

Esa declaratoria no significa que la culpa leve baste para declarar la responsabilidad fiscal: el grado de culpabilidad exigido sigue siendo el dolo o la culpa grave, conforme a la Sentencia C-619 de 2002 y al artículo 118 de la Ley 1474 de 2011.

Esta precisión de vigencia interesa de manera directa al contador público, que puede ser sujeto de responsabilidad fiscal cuando participa en la gestión fiscal que causa el daño —al certificar, por ejemplo, información contable o presupuestal que oculta un sobrecosto—, en armonía con el régimen profesional que fija la Ley 43 de 1990. Esa ley, que reglamenta el ejercicio de la profesión, sujeta al contador público a un régimen de inhabilidades e incompatibilidades cuya aplicación concreta en el sector público conviene verificar caso por caso, en particular cuando el contador certifica información destinada a la Contaduría General de la Nación o a los organismos de control.

De lo anterior se concluye que la definición legal de daño patrimonial retoma, en clave jurídica, los mismos cuatro principios de optimización de los recursos públicos —eficiencia, eficacia, economía y equidad— que se explicaron en el apartado 9: una gestión que los desconoce no solo es una gestión deficiente, sino, potencialmente, una gestión generadora de responsabilidad fiscal.

13.3 Costos, transparencia y prevención del daño patrimonial

La información de costos, al hacer visible cuánto cuesta realmente un bien o un servicio público, constituye un insumo directo de transparencia en los términos de la Ley 1712 de 2014 y un instrumento de prevención del daño patrimonial: permite detectar sobrecostos como el que evidenció el caso C del apartado 9, capacidad no utilizada —cuya medición se estudió en la unidad 6— y, en general, cualquier forma de gestión antieconómica antes de que se consolide en un detrimento patrimonial declarado. En conclusión, la contabilidad de gestión y la ética del ejercicio profesional no son ámbitos separados en el sector público: la primera provee la evidencia con la que la segunda puede sostenerse.

14. Síntesis comparativa, errores frecuentes y preguntas para la discusión

14.1 Qué se invoca y qué se desarrolla en esta unidad

Esta unidad no reenseña los contenidos de las unidades precedentes, sino que los traslada a un nuevo sujeto contable. La tabla 8-11 distingue, por bloque temático, lo que se invoca como conocimiento ya adquirido de lo que esta unidad desarrolla por primera vez.

Se invoca (ya cubierto)	Se desarrolla en esta unidad
Herramientas de gestión desarrolladas para la empresa (unidades 1 a 7)	Fundamentos teóricos de su traslado al Estado: NGP, gestión orientada a resultados y control como paquete (apartado 2)
Tríada financiera-costos-gestión y su carácter no normado (unidad 1)	Tríada reelaborada en clave pública, con la contabilidad presupuestal como eje adicional
Control interno, control social y cuadro de mando integral (unidad 2)	Control fiscal, control disciplinario, contralorías territoriales y medición del desempeño (MDM)
Costeo ABC (unidad 5), TDABC (unidad 6) y costeo por unidades funcionales en salud	Aplicación de esas metodologías al objeto de costo público: el servicio, el programa o el proyecto
Análisis costo-volumen-utilidad y punto de equilibrio (unidad 7)	El punto de equilibrio como criterio de suficiencia de tarifas y transferencias reguladas
Costo y gasto, tasa predeterminada y variaciones (Contabilidad de Costos; unidades 3 y 4)	Sistema presupuestal completo, disciplina fiscal territorial y responsabilidad fiscal (Ley 610 de 2000)
Costos relevantes y decisiones entre alternativas	Evidencia y barreras de la adopción de sistemas de costos en el sector público (apartado 11)

Tabla 8-11. Delimitación curricular: contenidos que se invocan frente a los que esta unidad desarrolla.

14.2 Errores frecuentes

La experiencia docente en esta unidad permite anticipar el conjunto de errores conceptuales recurrentes que sintetiza la tabla 8-12, cuya identificación temprana facilita tanto la discusión en mesa redonda como la preparación del examen.

Error frecuente	Precisión correcta
Confundir el compromiso presupuestal con el gasto causado	El compromiso se reconoce en caja/compromiso; el gasto causado, en devengo (apartado 5.1)
Creer que el CDP y el RP son lo mismo	El CDP es previo y provisional; el RP perfecciona el compromiso de forma definitiva (apartado 6.3)
Asumir que todas las entidades públicas aplican el mismo marco contable, o las NIIF plenas	La CGN asigna marcos por tipo de entidad: Res. 533 de 2015 a las de gobierno y Res. 414 de 2014 a las empresas no cotizantes, entre ellas, por regla general, las ESE (apartado 4.1)
Afirmar que el párrafo del art. 1.º de la Ley 1314 atribuye los costos a la CGN	El párrafo solo excluye la contabilidad de costos de la intervención; la competencia de la CGN se predica de la contabilidad financiera gubernamental (apartado 4.3)
Confundir eficiencia con eficacia	La eficiencia relaciona producto e insumo; la eficacia, lo logrado con lo programado (apartado 9.1)
Presentar la eficacia de producto como eficacia de resultado	Los kilómetros construidos no equivalen a la reducción lograda en el tiempo de viaje (caso C, apartado 9)
Aplicar como vigentes los límites de 40 % y 80 % de la Ley 358	Tras la Ley 2155 de 2021, el art. 6.º fija 60 % y 100 %; el 40 % solo marca la presunción de capacidad de pago (apartado 7.2)
Igualar los ICLD de la Ley 617 con los ingresos corrientes de la Ley 358	Son agregados distintos; los ingresos corrientes siempre son mayores o iguales que los ICLD (apartado 7.1)
Llamar costo hundido a todo costo irrelevante	El hundido es pasado; el costo futuro no evitable también es irrelevante, pero por otra razón (apartado 10.6)
Suponer que la ausencia de ánimo de lucro excluye el análisis de costos	Lo exige, precisamente, para la suficiencia de las tarifas y de las transferencias (apartado 10)
Confundir el control fiscal con el control interno o con el control social	Cada uno tiene un sujeto y un fundamento normativo distintos (apartado 8.1)
Citar como vigente la reforma del Decreto Ley 403 de 2020 a la Ley 610 de 2000	Esa reforma fue declarada inexecutable (Sentencia C-090 de 2022); rige el texto original, con culpa grave o dolo (apartado 13.2)
Creer que una entidad eficaz y eficiente generó, por eso mismo, beneficio social	El beneficio social exige verificar el efecto sobre el ciudadano, no solo el cumplimiento de la meta y del costo (apartado 13.1)

Tabla 8-12. Errores frecuentes del estudiante en esta unidad y su precisión correcta.

14.3 Preguntas para la discusión en mesa redonda

Las siguientes preguntas, de respuesta abierta, están pensadas para la discusión presencial y no se resuelven en los anexos de esta guía.

- Si la contabilidad de costos no es obligatoria en las entidades públicas, ¿debería serlo? Argumente con la IFAC (2000) y con el «Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público» de la Contaduría General de la Nación.
- ¿Es la Nueva Gestión Pública, en los términos de Hood (1991), una gestión «para todas las estaciones»? Discuta qué ocurre con los valores de rectitud y de resiliencia cuando una entidad se evalúa solo por su eficiencia.
- Si las barreras para implantar sistemas de costos públicos son organizacionales y no técnicas, ¿qué puede hacer el contador público de un ente territorial para superarlas?
- ¿Cómo contribuye la información de costos al control y a la gestión de los recursos de interés general cuando el criterio no es la rentabilidad, sino el beneficio social?
- ¿Por qué un mismo hecho económico produce dos cifras —el compromiso presupuestal y el gasto causado— y qué riesgos de decisión genera esa dualidad?
- ¿Qué relaciones se dan entre contabilidad, control, gestión, ética y sociedad cuando el propio contador puede ser sujeto de responsabilidad fiscal?
- ¿Por qué el costeo por actividades resulta más pertinente que el costeo por absorción de base única en una entidad cuyo costo es mayoritariamente de personal y de estructura?
- ¿Cuál es el papel de la Contaduría Pública en la modernización del Estado y en la transparencia de la información de costos frente a la corrupción?

14.4 Cierre: la unidad y las preguntas orientadoras del núcleo VII

Esta unidad cierra el recorrido del núcleo problémico VII —«La contabilidad y las finanzas de la Nación»— y conviene, por ello, releer su desarrollo a la luz de las tres preguntas que orientan ese núcleo desde su formulación. A la primera, sobre cómo contribuye la contabilidad al control y a la gestión de los recursos de interés general, esta unidad responde con el fundamento teórico del apartado 2 y con el sistema presupuestal, la disciplina fiscal y el costeo por actividades desarrollados en los apartados 6 a 10. A la segunda, sobre las relaciones entre contabilidad, control, gestión, ética y sociedad, responde con el régimen de responsabilidad fiscal y con la transparencia de la información de costos que se desarrollaron en el apartado 13. Y a la tercera, sobre el papel de la Contaduría Pública en la modernización del Estado, responde con el recorrido de los apartados 2 y 11 —la modernización que propuso la NGP y las barreras que su aplicación encuentra— y con la constatación, hecha a lo largo de toda la unidad, de que ese papel no depende de un mandato normativo que obligue a costear, sino de la iniciativa profesional de quien reconoce en el costeo, en los indicadores y en el presupuesto las herramientas con las que la contabilidad de gestión sirve, también en el sector público, a la eficiencia, a la eficacia y al beneficio social.

15. Glosario

La tabla 8-13 reúne, en orden alfabético, los términos técnicos introducidos a lo largo de esta unidad, como referencia rápida para el estudio y para la preparación de la autoevaluación.

Término	Definición
Acuerdo marco de precios	Instrumento de agregación de demanda que administra Colombia Compra Eficiente para obtener mejores condiciones de compra pública
Beneficio social	Valor que una acción del Estado genera efectivamente para el ciudadano, más allá de la relación técnica insumo-producto-meta
Cadena de valor de la política pública	Secuencia insumo-proceso-producto-resultado-impacto que vincula los recursos de una intervención con su efecto de largo plazo
Capacidad de pago	Flujo mínimo de ahorro operacional que permite atender el servicio de la deuda y dejar un remanente para inversión (Ley 358 de 1997, art. 1.º)
Certificado de Disponibilidad Presupuestal (CDP)	Documento que garantiza la existencia de apropiación disponible, previo y provisional al compromiso

Término	Definición
Contabilidad presupuestal	Contabilidad que registra las rentas, las apropiaciones y la ejecución del gasto bajo una base de caja y compromiso
Costo futuro no evitable	Costo que se seguirá incurriendo en cualquiera de las alternativas; es irrelevante para la decisión, aunque no es hundido
Costos hundidos	Costos ya incurridos, que ninguna decisión futura puede modificar; no son relevantes
Costos relevantes	Costos futuros esperados que difieren entre las alternativas de una decisión y que, por ello, deben considerarse al compararlas
Cuenta por pagar	Obligación exigible —el bien o el servicio ya se recibió— pendiente de pago al cierre de la vigencia
Daño patrimonial al Estado	Lesión del patrimonio público producida por una gestión antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa o inoportuna
Disciplina fiscal territorial	Conjunto de reglas legales que limitan el gasto de funcionamiento y el endeudamiento de los entes territoriales
Eficacia de producto y de resultado	Grado de cumplimiento de la meta de bienes o servicios entregados, y de la meta de cambio logrado en la población, respectivamente
Ente territorial	Departamento, distrito, municipio o territorio indígena dotado de autonomía para gestionar sus propios intereses
Gestión orientada a resultados	Enfoque que evalúa a la administración pública por los productos que entrega y por los efectos que generan en la población
Ingresos corrientes de libre destinación (ICLD)	Porción de los ingresos corrientes de una entidad territorial sin destinación específica por ley; denominador del indicador de la Ley 617
Marco Normativo para Entidades de Gobierno	Régimen contable de la CGN (Res. 533 de 2015) aplicable a las entidades que cumplen funciones de gobierno, según la clasificación de la CGN
Medición del Desempeño Municipal (MDM)	Instrumento del DNP que evalúa la gestión y los resultados de los municipios colombianos
Nueva Gestión Pública (NGP)	Conjunto de doctrinas que propuso trasladar al sector público estilos e instrumentos de gestión de la empresa privada (Hood, 1991)
Registro Presupuestal (RP)	Operación que perfecciona el compromiso y afecta la apropiación de forma definitiva
Reserva presupuestal	Compromiso perfeccionado cuyo bien o servicio no se había recibido al cierre de la vigencia
Responsabilidad fiscal	Régimen mediante el cual las contralorías declaran la obligación de resarcir el daño causado al patrimonio del Estado
Sistema General de Participaciones (SGP)	Recursos que la Nación transfiere a los entes territoriales para educación, salud, agua potable y saneamiento básico, y propósito general, entre otros destinos
Sistema General de Regalías (SGR)	Recursos provenientes de la explotación de recursos naturales no renovables, distribuidos entre los territorios
Vigencias futuras	Autorización para comprometer apropiaciones presupuestales de vigencias fiscales posteriores a la actual

Tabla 8-13. Glosario de términos de la Unidad 8.

16. Autoevaluación

Las siguientes dieciocho preguntas combinan verificación conceptual y ejercicios numéricos. El anexo A presenta las respuestas y, para las preguntas numéricas, el desarrollo del cálculo.

1. ¿Por qué esta unidad no reenseña técnicas de costeo, sino que traslada a un nuevo sujeto contable las ya estudiadas en las unidades 5, 6 y 7?
2. Enuncie tres diferencias entre la gestión pública y la gestión privada que condicionan el diseño de la contabilidad de gestión en un ente territorial.
3. ¿A qué marco contable de la Contaduría General de la Nación se sujeta una empresa social del Estado, y por qué no le aplican las NIIF plenas?
4. ¿Por qué no existe un mandato general de contabilidad de costos en las entidades públicas colombianas? Cite el fundamento legal preciso.
5. Explique la diferencia entre el reconocimiento presupuestal y el reconocimiento financiero de un mismo hecho económico, con un ejemplo distinto del desarrollado en la guía.

6. Un municipio de categoría segunda reporta unos ICLD de \$20.000.000.000 y un gasto de funcionamiento de \$14.500.000.000. Calcule el indicador de la Ley 617 y determine si cumple el límite de su categoría.
7. Ese mismo municipio registra unos ingresos corrientes computables para la Ley 358 de \$25.000.000.000 y unas transferencias pagadas de \$4.500.000.000, y proyecta unos intereses de \$3.000.000.000 y un saldo de deuda de \$27.000.000.000. Calcule el ahorro operacional y los dos indicadores de la Ley 358, e indique si el municipio puede contratar nuevo crédito y en qué condiciones.
8. ¿Qué diferencia existe entre el CDP y el RP, y por qué esa diferencia importa para la contabilidad de gestión de una entidad territorial?
9. ¿En qué consiste la reforma del Sistema General de Participaciones introducida por el Acto Legislativo 03 de 2024, y por qué no debe confundirse con el reparto que rige actualmente?
10. Distinga los conceptos de eficiencia, eficacia, economía y equidad con un ejemplo distinto de los desarrollados en la guía.
11. Un proyecto programó intervenir 20 aulas escolares con un presupuesto de \$2.000.000.000 y, al cierre, reporta 15 aulas intervenidas con \$1.800.000.000 ejecutados. Calcule el avance físico, el avance financiero y el costo unitario efectivo frente al programado, e interprete el resultado.
12. ¿Por qué el costeo basado en actividades resulta más pertinente que el costeo por absorción de base única para costear un servicio público? Apóyese en el caso A.
13. En una decisión de producir o contratar, ¿qué distingue un costo relevante de un costo hundido y de un costo futuro no evitable? Ilustre con el caso D.
14. ¿Cuáles son los tres elementos de la responsabilidad fiscal según la Ley 610 de 2000, y qué precisión de vigencia debe tenerse en cuenta al citar esa ley?
15. Un municipio de categoría primera reporta unos ICLD de \$10.000.000.000 y un gasto de funcionamiento de \$6.000.000.000. Calcule el indicador de la Ley 617 y determine si cumple el límite de su categoría, señalando el margen en puntos porcentuales.
16. ¿Por qué la Medición del Desempeño Municipal no sustituye a los indicadores de las Leyes 617 y 358 desarrollados en esta unidad, sino que los complementa?
17. Enuncie cuatro de los siete componentes doctrinales de la Nueva Gestión Pública según Hood (1991) y explique por qué al menos dos de ellos exigen información de costos.
18. Según la evidencia que recogen Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019), ¿qué barreras explican que las entidades públicas no implanten sistemas de costos, y qué tipo de cambio proponen los autores para superarlas?

17. Caso propuesto para trabajo independiente

El Municipio de Nueva Esperanza del Yarí, entidad ficticia de categoría sexta creada para este caso, reporta la información financiera y de gestión de la tabla 8-14 al cierre de la vigencia.

Concepto	Valor
Ingresos corrientes de libre destinación (ICLD)	\$6.000.000.000
Gasto de funcionamiento	\$5.100.000.000
Ingresos corrientes computables para la Ley 358	\$7.500.000.000
Transferencias pagadas	\$300.000.000
Intereses de la deuda proyectados	\$1.365.000.000
Saldo de la deuda proyectado	\$6.000.000.000
Meta programada del programa de acueducto rural	5 km de red
Presupuesto programado del programa	\$2.000.000.000
Kilómetros de red ejecutados a cierre de vigencia	4 km
Presupuesto ejecutado del programa	\$2.000.000.000
Costos evitables de operar directamente el servicio de aseo urbano	\$180.000.000 al año
Costos de estructura de la Unidad de Servicios Públicos (no evitables)	\$40.000.000 al año
Valor del contrato ofrecido por un operador privado de aseo	\$150.000.000 al año

Tabla 8-14. Datos del Municipio de Nueva Esperanza del Yará para el caso propuesto (cifras ficticias).

Con esta información, se requiere:

1. Calcular el indicador de la Ley 617 y determinar si el municipio cumple el límite de su categoría; si no lo cumple, señalar en cuántos puntos porcentuales lo excede.
2. Calcular el ahorro operacional y los dos indicadores de la Ley 358; determinar si el municipio puede contratar nuevo crédito y, en caso contrario, qué exige la ley para un municipio de su categoría.
3. Con los datos del programa de acueducto rural, calcular el avance físico, el avance financiero, el costo unitario efectivo y el sobre costo frente al programado.
4. A partir de los resultados de los puntos 1 a 3, redactar un párrafo que relacione la disciplina fiscal del municipio con su desempeño en la ejecución del programa de acueducto.
5. Evaluar, con costos relevantes, si al municipio le conviene seguir operando directamente el servicio de aseo urbano o contratarlo con el operador privado, indicando qué costos no deben incluirse en la comparación y por qué.
6. Explicar por qué la conclusión del punto 5 puede diferir de la conclusión del caso D de esta guía, aunque ambos casos planteen la misma disyuntiva de producir o contratar.
7. Explicar, en no más de cinco líneas, qué aportaría la Medición del Desempeño Municipal a la evaluación integral de la gestión de Nueva Esperanza del Yará, más allá de los indicadores fiscales calculados en los puntos 1 y 2.

18. Referencias

18.1 Referencias bibliográficas

- Contaduría General de la Nación. (s. f.). Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público (Serie Textos de Contabilidad Pública). CGN.
- Fajardo, M. Y., Cuéllar Medina, Y., y Facundo Vargas, G. (2019). Gerencia de la competitividad e innovación para el mejoramiento continuo en las pymes de Florencia-Caquetá. In *Vestigium Ire*, 13(1), 22-40.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Horngren, C. T., Datar, S. M., y Rajan, M. V. (2012). Contabilidad de costos: un enfoque gerencial (14.^a ed.). Pearson.

- International Federation of Accountants, Public Sector Committee. (2000). Perspectives on cost accounting for government (International Public Sector Study No. 12). IFAC.
- Kaplan, R. S. (2001). Strategic performance measurement and management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), 353-370.
- Quintanilla-Ortiz, D. A., y Díaz-Jiménez, M. A. (2019). Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (74), 35-57. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a02>
- Rico Bonilla, C. O., y Díaz Jiménez, M. A. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal. *Contabilidad y Negocios*, 12(24), 61-83. <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201702.004>
- Valbuena Torres, N., y Cuéllar Medina, Y. (2014). Información financiera y costos utilizados para el sector salud en el municipio de Florencia. *Revista FACCEA*, 4(2), 122-130.

18.2 Normativa citada

- Acto Legislativo 03 de 2024. Por el cual se modifican los artículos 356 y 357 de la Constitución Política.
- Acto Legislativo 04 de 2019. Por el cual se reforma el régimen de control fiscal.
- Constitución Política de Colombia [Const.]. (1991). En particular, arts. 209, 267, 286, 287 y 354.
- Decreto 111 de 1996. Estatuto Orgánico del Presupuesto (compila las Leyes 38 de 1989, 179 de 1994 y 225 de 1995).
- Decreto 1599 de 2005. Adopta el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado colombiano.
- Decreto 1499 de 2017. Modifica el Decreto 1083 de 2015 y actualiza el Modelo Integrado de Planeación y Gestión.
- Decreto Ley 403 de 2020. Por el cual se dictan normas para fortalecer el control fiscal.
- Ley 43 de 1990. Por la cual se reglamenta la profesión de Contador Público.
- Ley 80 de 1993. Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, modificada por la Ley 1150 de 2007.
- Ley 87 de 1993. Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno.
- Ley 136 de 1994. Organización y funcionamiento de los municipios, modificada por la Ley 1551 de 2012.
- Ley 142 de 1994. Régimen de los servicios públicos domiciliarios.
- Ley 152 de 1994. Ley Orgánica del Plan de Desarrollo.
- Ley 298 de 1996. Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política y se crea la Contaduría General de la Nación.
- Ley 358 de 1997. Capacidad de pago de las entidades territoriales, con el artículo 6.º modificado por el artículo 30 de la Ley 2155 de 2021.
- Ley 549 de 1999. Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales y se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet).
- Ley 610 de 2000. Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías.

Ley 617 de 2000. Por la cual se dictan normas tendientes a fortalecer la racionalización del gasto público territorial.

Ley 715 de 2001 y Ley 1176 de 2007. Sistema General de Participaciones.

Ley 819 de 2003. Normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal.

Ley 850 de 2003. Por medio de la cual se reglamentan las veedurías ciudadanas.

Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera.

Ley 1474 de 2011. Normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.

Ley 1483 de 2011. Normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal para las entidades territoriales.

Ley 1712 de 2014. Ley de transparencia y del derecho de acceso a la información pública nacional.

Ley 1757 de 2015. Disposiciones en materia de promoción y protección del derecho a la participación democrática.

Ley 2056 de 2020. Por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías.

Resolución CGN 533 de 2015. Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con sus modificaciones posteriores.

Resolución CGN 414 de 2014 y Resolución CGN 743 de 2013. Marcos normativos contables para empresas públicas no cotizantes y cotizantes, respectivamente.

Resolución CRA 688 de 2014. Metodología tarifaria para prestadores de acueducto y alcantarillado de mayor tamaño.

Resolución CRA 825 de 2017. Metodología tarifaria para pequeños prestadores de acueducto y alcantarillado, compilada por la Resolución CRA 943 de 2021.

Sentencia C-619 de 2002. Corte Constitucional de Colombia.

Sentencia C-090 de 2022. Corte Constitucional de Colombia.

Superintendencia Nacional de Salud. Concepto 1920351 de 2024.

Nota sobre las fuentes

En esta edición, el artículo de Quintanilla-Ortiz y Díaz-Jiménez (2019) se consultó en su texto íntegro; se corrige además el nombre del segundo autor, que el anclaje del microcurrículo cita como «Jiménez Díaz». Las obras que ese artículo reseña —AECA (1995), Malmi y Brown (2008), Gómez (2004), Duque y Osorio (2013), De Freitas et al. (2013), Peralta (2011) y las demás experiencias del apartado 11.2— se citan de forma indirecta, mediante la fórmula «citado en», y por eso, conforme a las normas APA, no figuran en la lista de referencias.

Fajardo, Cuéllar Medina y Facundo Vargas (2019) y Valbuena Torres y Cuéllar Medina (2014) se citan únicamente por su ficha —título, revista y año—, pues su texto completo no pudo consultarse; no se les atribuye ningún hallazgo específico. La tercera columna de la tabla 8-2 y las columnas segunda y tercera de la tabla 8-9 son elaboración propia. Todas las cifras de los casos A, B, C, D y del caso propuesto son ficticias y se verificaron aritméticamente con el módulo Decimal de Python; ninguna corresponde a Florencia, al Caquetá ni a ninguna otra entidad territorial real.

La vigencia de las normas citadas corresponde a la fecha de esta edición. Se recomienda verificar, en particular, el estado de la Ley Orgánica de Competencias y de la transición del Acto Legislativo 03 de 2024, así como la versión vigente de la Medición del Desempeño Municipal y la clasificación de entidades por marco contable que publica la CGN, por tratarse de instrumentos sujetos a actualización periódica.

Anexo A. Respuestas de la autoevaluación

1. Porque el ente territorial no es una organización con ánimo de lucro y su marco normativo contable es distinto; lo que cambia es el sujeto y la finalidad de la información, no la técnica de costeo, que se aplica del mismo modo ya estudiado.
2. Por ejemplo: ausencia de ánimo de lucro (el resultado se mide en beneficio social); legalidad del gasto (ninguna erogación sin apropiación previa); y sustitución del cliente por el ciudadano, que no elige libremente al prestador.
3. Por regla general, al marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores y que no captan ni administran ahorro del público (Res. CGN 414 de 2014), según la clasificación que publica la CGN, y no al Marco Normativo para Entidades de Gobierno. No le aplican las NIIF plenas porque, dentro del sector público, estas solo rigen para las empresas que cotizan en el mercado de valores o captan ahorro del público (Res. CGN 743 de 2013).
4. Porque el parágrafo del artículo 1.º de la Ley 1314 de 2009 excluye la contabilidad de costos de las facultades de intervención de esa ley, y ninguna otra norma la ha hecho obligatoria con carácter general: la CGN solo ha expedido un documento orientador, no vinculante. Debe advertirse que la expresión «de competencia del Contador General de la Nación» del parágrafo califica a la contabilidad financiera gubernamental, no a la contabilidad de costos.
5. Por ejemplo: un municipio suscribe en octubre un contrato de suministro de insumos de salud con registro presupuestal inmediato (compromiso), pero el proveedor solo entrega y factura el insumo en noviembre (causación); el presupuesto registra el gasto en octubre y la contabilidad financiera lo causa en noviembre.
6. $\text{Indicador} = 14.500.000.000 / 20.000.000.000 = 72,5 \%$. El límite de la categoría segunda es 70 %, de modo que el municipio no cumple y excede el límite en 2,5 puntos porcentuales.
7. $\text{Ahorro operativo} = 25.000.000.000 - 14.500.000.000 - 4.500.000.000 = \$6.000.000.000$. $\text{Solvencia} = 3.000.000.000 / 6.000.000.000 = 50 \%$: supera la presunción de capacidad de pago del 40 %, pero no el límite del 60 %. $\text{Sostenibilidad} = 27.000.000.000 / 25.000.000.000 = 108 \%$: supera el límite del 100 %. En consecuencia, el artículo 6.º le prohíbe contratar nuevo crédito; al tratarse de un municipio de categoría segunda, solo podría hacerlo si acredita la calificación de riesgo que exige el parágrafo 1.º de ese artículo.

8. El CDP es previo y provisional: solo certifica que existe apropiación disponible. El RP perfecciona el compromiso y afecta la apropiación de forma definitiva. Sin esta distinción, la contabilidad de gestión no puede saber si un recurso presupuestado ya está comprometido en firme o todavía disponible.
9. El Acto Legislativo 03 de 2024 eleva el SGP hasta el 39,5 % de los ingresos corrientes de la Nación en una transición de doce años que no puede iniciar antes de 2027 y que depende de una ley orgánica de competencias aún no expedida; mientras esa ley no se expida, el reparto vigente sigue siendo el de las Leyes 715 de 2001 y 1176 de 2007.
10. Por ejemplo: una entidad de salud es eficaz si atiende a toda la población que programó atender; es eficiente si lo hace con el menor número de horas de personal por paciente atendido; es económica si compra sus insumos al menor costo con la calidad requerida; y es equitativa si distribuye esa atención sin privilegiar injustificadamente a una zona sobre otra.
11. Avance físico = $15/20 = 75\%$. Avance financiero = $1.800.000.000/2.000.000.000 = 90\%$. Costo unitario efectivo = $1.800.000.000/15 = \$120.000.000$ por aula, frente a $\$100.000.000$ programado: sobrecosto del 20 %. El proyecto es parcialmente eficaz en términos de producto, pero ineficiente.
12. Porque en un servicio público el costo se concentra en personal y estructura y no hay inventario que valuar; el ABC reconoce que actividades como la admisión dependen del número de atenciones y no de las horas clínicas, evitando que un servicio de baja complejidad pero alta frecuencia de admisión — como la consulta— quede subcosteado frente a uno de mayor duración clínica.
13. El costo relevante es el costo futuro que cambia entre las alternativas; el costo hundido ya se incurrió y ninguna decisión futura lo modifica; y el costo futuro no evitable se seguirá incurriendo en cualquiera de las alternativas. Los dos últimos son irrelevantes, pero por razones distintas. En el caso D, la depreciación del área física es un costo hundido y el salario de la jefatura administrativa es un costo futuro no evitable; por eso los $\$80.000.000$ de estructura quedan fuera de la comparación.
14. Una conducta dolosa o culpable atribuible a quien ejerce la gestión fiscal, un daño patrimonial al Estado y un nexo causal entre ambos. Debe tenerse en cuenta que las modificaciones que el Decreto Ley 403 de 2020 introdujo a estos elementos fueron declaradas inexecutable por la Sentencia C-090 de 2022, por lo que rige el texto original de la Ley 610 de 2000; en cuanto al grado de culpa, se exige el dolo o la culpa grave (Sentencia C-619 de 2002; Ley 1474 de 2011, art. 118).
15. Indicador = $6.000.000.000 / 10.000.000.000 = 60\%$. El límite de la categoría primera es 65 %, de modo que el municipio cumple la ley con un margen de 5 puntos porcentuales.
16. Porque la MDM ofrece una mirada multidimensional del desempeño municipal —un componente de gestión, con la movilización y la ejecución de recursos, el gobierno abierto y el ordenamiento territorial, y un componente de resultados en educación, salud, servicios públicos y seguridad—, mientras que los indicadores de las Leyes 617 y 358 miden exclusivamente disciplina fiscal. Un municipio puede cumplir ambos límites fiscales y, sin embargo, obtener una baja calificación si no traduce esa disciplina en resultados efectivos, lo que confirma que la información financiera por sí sola no basta para evaluar la gestión pública.
17. Por ejemplo: estándares y medidas explícitas de desempeño; mayor énfasis en el control de los productos; mayor competencia, mediante contratos y licitaciones; y disciplina y austeridad en el uso de los recursos. Las medidas de desempeño y el control de los productos exigen costear los bienes y servicios entregados, y la competencia exige comparar el costo de producir con el de contratar, como en el caso D.
18. La evidencia del municipio de Vilhena identifica la falta de interés de los gestores, la falta de personal especializado, la falta de conocimientos en el área y la falta de una legislación adecuada; la revisión añade la rigidez, el formalismo y la centralización de las entidades. Los autores concluyen que no basta con mejorar el análisis de la información: se requieren cambios sustanciales en la institucionalidad y una mayor responsabilidad de los gestores por los resultados.

Anexo B. Solución del caso propuesto

1. Indicador Ley 617 = $5.100.000.000 / 6.000.000.000 = 85\%$. El límite de la categoría sexta es 80 %, de modo que el municipio no cumple y excede el límite en 5 puntos porcentuales.
2. Ahorro operacional = $7.500.000.000 - 5.100.000.000 - 300.000.000 = \$2.100.000.000$. Solvencia = $1.365.000.000 / 2.100.000.000 = 65\%$: excede en 5 puntos el límite del 60 %. Sostenibilidad = $6.000.000.000 / 7.500.000.000 = 80\%$: dentro del límite del 100 %. Como la solvencia supera el límite,

el artículo 6.º le prohíbe contratar nuevo crédito; al tratarse de un municipio de categoría sexta, solo podría hacerlo con autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y suscribiendo planes de desempeño con las entidades financieras (parágrafo 2.º).

3. Avance físico = $4/5 = 80\%$. Avance financiero = $2.000.000.000/2.000.000.000 = 100\%$. Costo unitario efectivo = $2.000.000.000/4 = \$500.000.000$ por kilómetro, frente a $\$400.000.000$ programado: sobrecosto del 25 %.
4. El municipio ejecutó la totalidad del presupuesto del programa de acueducto sin alcanzar la totalidad de la meta física, con un sobrecosto del 25 %, en un contexto en el que ya excede el límite de gasto de funcionamiento de la Ley 617 y el límite de solvencia de la Ley 358; la combinación revela una gestión fiscal frágil que agrava, en lugar de compensar, la ineficiencia del programa de inversión.
5. Costos relevantes de producir = $\$180.000.000$; valor del contrato = $\$150.000.000$. Como $180.000.000$ es mayor que $150.000.000$, conviene contratar el servicio con el operador privado, con un ahorro de $\$30.000.000$ al año. Los $\$40.000.000$ de costos de estructura de la Unidad de Servicios Públicos no deben incluirse en la comparación, porque no desaparecen si el municipio contrata el servicio: son costos no evitables y, por lo tanto, irrelevantes para esta decisión.
6. Porque la conclusión de un análisis de costos relevantes depende de las cifras propias de cada entidad y no de una regla fija: en el caso D, los costos evitables de producir ($\$250.000.000$) resultaron menores que el valor del contrato ($\$300.000.000$), y convino seguir produciendo; en este caso propuesto, los costos evitables de producir ($\$180.000.000$) resultaron mayores que el valor del contrato ($\$150.000.000$), y convino contratar. El criterio —comparar únicamente costos relevantes— es el mismo; el resultado cambia porque cambian los datos.
7. El MDM permitiría evaluar si, más allá de cumplir o no los límites fiscales de las Leyes 617 y 358, el municipio traduce sus recursos en resultados efectivos —cobertura del servicio de acueducto rural, calidad del agua entregada, satisfacción de la población atendida— y exigiría comparar ese desempeño con el de municipios de condiciones similares, en lugar de limitarse al cumplimiento aislado de un límite normativo.