TESIS GSS2000 C33

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO POSTGRADO GERENCIA DE SERVICIOS DE SALUD

FUNDAMENTACION TEORICA Y METODOLOGICA PARA DETERMINACION DE LOS COSTOS EN LOS ESTABLECIMIENTOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE SALUD DEL SECTOR PUBLICO

Trabajo Especial de Grado presentado para optar al titulo de Especialista en Gerencia de Servicios de Salud

Autor : Econ. María E Chavez Tutor: Dr. Armando Cova

Caracas, Noviembre 2000

ÍNDICE

		Pág
INTRODUCCIÓN	1	1
CAPITULO I	Definiciones de Contabilidad de Costos y Contabilidad Gerencial. Clasificación y Categorías. Análisis del costeo y los Sistemas de Acumulación de Costos.	4
CAPITULO II	La Contabilidad Gerencial como herramienta de gestión hospitalaria. Bases para la implementación del Sistema de costeo. Sistema de Información Gerencial OPS. Coste por proceso hospitalario - Case mix	12
CAPITULO III	Elementos clave para el éxito en la Implantación del Sistema de Costeo. Recursos Humanos. Tecnología	30
CONCLUSIONES	5	33
BIBLIOGRAFIA		36

INTRODUCCION

no de los factores determinantes para desarrollar una gerencia efectiva, acorde con los desafíos que presenta actualmente el sector salud venezolano y en particular en los establecimientos públicos prestadores de servicios de salud (hospitales), es el uso de un sistema de información gerencial fundamentado en la contabilidad de costos que esté diseñado de acuerdo a las particularidades del establecimiento. Esto implica tener en cuenta aspectos relacionados con el nivel de complejidad institucional, estructura y cultura organizacional, estructura de la morbilidad atendida, recursos humanos y físicos existentes, estructura contable, etc. En el sector público nacional, la mayoría de las instituciones prestadoras de servicios de salud no poseen ese sistema de información gerencial que ofrezca información para la planeación, evaluación, control y toma de decisiones. En general, estos establecimientos desconocen los costos que resultan de la prestación de los servicios de salud que ellos ofrecen y en consecuencia resulta imposible establecer niveles de eficiencia y eficacia que estén en relación directa con los recursos financieros invertidos en la institución.

Dado que en la actualidad, la mayoría de los hospitales del sector público venezolano carecen de un sistema de costeo que integre la información, que permita al cuerpo gerencial del establecimiento tener un conocimiento oportuno y confiable

de la misma, que posibilite la toma de decisiones y la optimización del desempeño y la gestión institucional; se hace necesario el establecimiento de un sistema de información que registre, acumule, procese y reporte los costos de los diversos servicios de salud que presta el hospital, discriminados y estructurados de forma consistente con las necesidades de información de los diferentes niveles gerenciales y jerárquicos que intervienen en los procesos decisionales.

El objetivo de este trabajo de especialización es la actualización bibliográfica detallada de los fundamentos teóricos sobre los cuales se construyen los Sistemas de Contabilidad de Costos y la presentación de dos metodologías para el costeo en establecimientos prestadores de servicios de salud. Además de cumplir con los requerimientos para la especialidad del postgrado, este trabajo tiene el propósito adicional de servir de orientación para los gerentes y administradores de los establecimientos hospitalarios públicos o privados, que deseen implementar mejoras o rediseñar procesos contables con el objeto de llevar sus organizaciones a niveles eficientes y eficaces de gestión institucional. En este sentido, es accesible para aquellos lectores que con conocimiento contable estén interesados en cuestiones relativas a costos de servicios de salud y para aquellos otros que sin ser especialistas en el área contable desempeñen funciones gerenciales en los establecimientos de atención medica.

El trabajo esta estructurado en los siguientes capítulos. Capitulo I, en el cual se establecen las definiciones de contabilidad, las clasificaciones y categorías de los costos según su propósito. Cómo se analiza el costeo y se revisan los sistemas de acumulación de costos.

El Capitulo II, se define la Contabilidad Gerencial como herramienta de gestión hospitalaria. Se establecen las bases para la implementación del sistema de costeo y se describen las metodologías: - *Sistema de Información Gerencial* (WINSIG) propuesto por la Organización Panamericana de la Salud / Organización Mundial de la Salud (OPS/OMS) y - Coste por proceso hospitalario *Case Mix*.

El Capítulo III, se refiere al tratamiento de los Recursos Humanos y la Tecnología como elementos clave para el éxito en la implantación del Sistema de Costeo. Finalmente las conclusiones.

DEFINICIONES DE CONTABILIDAD DE COSTOS Y CONTABILIDAD GERENCIAL

I propósito fundamental de la contabilidad es proporcionar información financiera relacionada con una entidad económica, en este sentido la contabilidad se refiere a la medición, registro y presentación de este tipo de información a varios grupos de usuarios. "La gerencia requiere la información financiera para planear y controlar las actividades de un negocio, al igual que otras personas que proveen fondos o que tienen diversos intereses en las operaciones de la entidad" (Polineni, Fabozzi, Adelberg. 1997).

El sistema contable que suministra la información para medir los costos de un producto o servicio, su rendimiento y el control de las operaciones se denomina contabilidad de costos o sistema de contabilidad gerencial. La contabilidad gerencial se encarga principalmente de la acumulación y del análisis de la información relevante para uso interno de los gerentes en la planeación, control y la toma de decisiones. De acuerdo a la Asociación Nacional de Contadores (USA) ¹, la contabilidad gerencial se define como un proceso que se desarrolla en cinco fases a partir de una transacción comercial que genera una acción contable.

National Association of Accounstants, Statements on Management Accounting: Management Accounting Terminology, Stament No. 1A New York, March 19, 1981, p.4-5

Este proceso se inicia con:

Identificación, reconocimiento y evaluación de la transacción.

- 1. Medición o Cuantificación de la transacción, incluyendo estimaciones de ser necesario.
- 2. Acumulación que implica un ordenamiento coherente para el registro y clasificación apropiados de las transacciones.
- 3. El análisis de la información, consistente en determinación de razones y relaciones de la actividad con otros hechos y circunstancias de carácter económico.
- 4. Preparación e interpretación, coordinando la contabilización y/o la planeación de datos presentados en forma lógica para que satisfagan una necesidad de información, y en caso de ser apropiadas, que incluya las conclusiones sacadas de esos datos.
- 5. Comunicación o presentación de la información pertinente a la gerencia y otras personas para uso interno y externo.

Como herramienta gerencial, la contabilidad se utiliza para:

Planear	Evaluar	Controlar	Asegurar la contabilidad
Para lograr una	Juzgar las impli-	Garantizar la inte-	Implementar el
comprensión de las	caciones de	gridad de la informa-	sistema de infor-
transacciones co-	diversos hechos	ción financiera rela-	mación lo más cerca
merciales espera-	pasados y/o futuros.	cionada con las	posible a las
das y otros hechos		actividades de una	responsabilidades de
económicos y su		organización o sus	la organización y
impacto en la		recursos	que contribuya a la
organización.			medición efectiva
			del desempeño
			gerencial.

El objetivo principal de la contabilidad gerencial es el suministro de la información requerida para las operaciones de planeación, evaluación y control, salvaguardar los activos de la organización y comunicarse con las partes interesadas y ajenas a la organización; más recientemente la Asociación Nacional de Contadores de los Estados Unidos de América² afirmó que otro de los objetivos principales de la contabilidad gerencial es la participación en la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operacionales.

National Association of Accounstants, Statements on Management Accounting: Management Accounting Terminology, Stament No. 1B New York, June 17, 1982, p.2

CLASIFICACIÓN Y CATEGORÍAS DE LOS COSTOS SEGÚN SU PROPÓSITO

La clasificación de costos es la agrupación de todos los costos de producción en varias categorías con el fin de satisfacer las necesidades de la administración. Desde el punto de vista gerencial, la información de la contabilidad gerencial o contabilidad de costos llega con el propósito de costear productos y servicios por una parte y por la otra para evaluar el desempeño y la toma de decisiones. Según sea el destino de esa información, los datos de costo pueden clasificarse en diversas categorías; con el propósito de costear productos los costos se pueden clasificar según Polimeni, Fabozzi, Adelberg (1997) en:

- * Costeo por los elementos de un producto, en los que se clasifica el costo de acuerdo a materiales (directos e indirectos), mano de obra (directa e indirecta) y costos indirectos de fabricación.
- * Costeo en relación con la producción, los costos se clasifican en costos primos (materiales y mano de obra directa) y costos de conversión (mano de obra indirecta y costos indirectos de fabricación). En esta categoría no se acumulan los costos ya que su registro solo se utiliza para efectos de planeación y control.
- * Costeo en relación con el volumen, donde los costos varían de acuerdo con el volumen de producción y se clasifican en costos variables, costos fijos y costos mixtos.

Los costos también se pueden presentar por áreas funcionales, en cuyo caso tenemos costos de manufactura, costos de mercadeo y costos administrativos.

En relación con la planeación, control y toma de decisiones, los costos se pueden clasificar en:

- Costos Estándares y Costos Presupuestados, donde los costos estándares son aquellos que deberían incurrirse en determinado proceso de producción en condiciones normales y los costos presupuestados son los costos totales que se espera incurrir en un determinado periodo.
- Costos Controlables y No Controlables, se establecen de acuerdo a la capacidad que tiene el gerente del área o unidad para influir directamente en el costo.
- Costos Relevante y Costos Irrelevantes. Los costos relevantes son aquellos costos futuros que difieren entre cursos alternativos de acción y pueden destacarse si se cambia o elimina alguna actividad económica. Los costos irrelevantes son aquellos que no se afectan por las acciones de la gerencia.
- Costos de Oportunidad, se generan cuando se toma una decisión sobre una alternativa; son los beneficios perdidos al descartar la siguiente mejor alternativa.
- Costos de Cierre, son los costos fijos en que se incurriría aun si no hubiera producción.

En fin, la clasificación de los costos en diversas categorías no debe considerarse como definitiva, ya que los limites entre una categoría y otra no son excluyentes.

ANÁLISIS DEL COSTEO Y LOS SISTEMAS DE ACUMULACIÓN DE COSTOS

La acumulación de costos se relaciona con la recolección organizada de datos de costo mediante un conjunto de procedimientos o sistemas. Para el análisis del costeo del producto se utilizan diversos sistemas de acumulación de costos.

La presentación de los costos totales de producción ofrece poca información útil acerca de las operaciones de la empresa, puesto que los volúmenes de producción y sus correspondientes costos varían de periodo a periodo. Por lo tanto, en la información deben estar disponibles las cifras de los costos unitarios, las cuales se pueden calcular rápidamente al dividir el costo total de los artículos por la cantidad de unidades producidas. Los costos unitarios se expresan en los mismos términos de medición empleados para las unidades de producción.

Los costos se acumulan bajo un sistema periódico o perpetuo de acumulación de costos. El sistema periódico de acumulación de costos se construye por el flujo de costos a medida que los productos pasan a través de las diversas etapas de

producción, provee solo información limitada del costo del producto durante un periodo y requiere ajustes trimestrales o al final del año para determinar el costo de los productos terminados. Por otra parte el sistema perpetuo de acumulación de costos es el medio para acumulación de datos de costos del producto mediante las tres cuentas de inventario (materiales, mano de obra y costos indirectos), que proveen información continua y disponible de materias primas, trabajos en proceso, productos terminados, costos de los productos y costo de venta de los productos terminados.

Básicamente existen dos tipos de sistemas perpetuos de acumulación de costos, que son el sistema de acumulación de costos por órdenes de trabajo en el cual los tres elementos básicos del costo de un producto — materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación — se acumulan de acuerdo con la identificación de cada orden. El costo unitario para cada orden se calcula dividiendo el costo total acumulado por el número de unidades de la orden. Es el más adecuado cuando se manufactura un solo producto o grupo de productos según especificaciones dadas por cliente (hecho a la medida).

El otro sistema perpetuo de acumulación de costos es el sistema de acumulación de costos por proceso, bajo este sistema de acumulación de costos, los tres elementos básicos del costo de un producto — materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación se acumulan según los departamentos o

centros de costos, siendo el departamento o centro de costos una división funcional importante de la empresa o establecimiento, donde se realizan los correspondientes procesos de fabricación, transformación o prestación de servicios. Se establecen cuentas individuales para cada para cada departamento o proceso y se cargan con los costos incurridos en el procesamiento de las unidades que pasan por éstas. El costo unitario se calcula para un departamento dividiendo el costo total acumulado de ese departamento por la cantidad de unidades procesadas. El costo unitario total del producto terminado es la suma de todos los costos unitarios de todos los departamentos. Este sistema se utiliza cuando se manufacturan productos mediante técnicas de producción masiva o procesamiento continuo; es adecuado cuando se producen artículos homogéneos en grandes volúmenes.

LA CONTABILIDAD GERENCIAL COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN HOSPITALARIA

a organización hospitalaria debe enfocar su gestión en el marco competitivo que exige el entorno social y económico del sector, ello la obligará a plantearse mejoras de organización y ajustes respecto a sus actividades, a través de la modificación de precios, costos y actividades.

Para este nivel de decisión se requiere un conjunto de políticas y estrategias que van a situar al hospital en posición de aumentar su eficiencia y mejorar el servicio al paciente. Para ello es necesario un *Sistema de Información*, entendido como el conjunto de datos elaborados e integrados entre los distintos sistemas del hospital, capaces de ofrecer una visión real de él para la toma de decisiones por parte del equipo gerencial.

Las características de este sistema de información para el caso de la organización hospitalaria, serían básicamente: herramienta de gestión que permite la toma de decisiones, disponibilidad de información objetiva, pertinente, fiable y rápida con carácter periódico (mensual y acumulado). Por otra parte, las aportaciones del sistema estarían constituidas por la producción de información necesaria para ejercer las funciones gerenciales en el área económica y asistencial,

potenciación de la capacidad y la eficiencia de los servicios del hospital ya que facilita la planificación, control y resultados de sus actividades, induce la mejora de la organización del hospital, imprime un alto grado de coherencia al conjunto hospitalario ya que el sistema tiene un ámbito general, integrado y homogéneo, mejora las comunicaciones interdepartamentales y en consecuencia la coordinación entre las actividades de la estructura del hospital.

De acuerdo a los autores Temes, Díaz, Parra (1994) el sistema de información de una organización hospitalaria, básicamente se fundamenta en tres bloques de información:

1. ACTIVIDAD HOSPITALARIA	Gestión de Pacientes Gestión de servicios prestados a pacientes
2. GESTION ADMINISTRATIVA	Contabilidad general, analítica y presupuestaria, Tesorería, Facturación, Costo, Personal, Compras, Mantenimiento.
3. SOPORTE DE LA DECISION	Control de actividad, indicadores, etc.

Dentro del sistema de información, el modelo debe permitir:

- 1. Conocer la auténtica situación financiera y patrimonial del hospital y los resultados contables realmente obtenidos (contabilidad externa).
- 2. Conocer los verdaderos costos y resultados analíticos de explotación por departamentos, servicios prestados, etc. (contabilidad interna).
- 3. Determinar estructuras y correlaciones de recursos e inversiones, rotaciones y rangos con sus correspondientes tendencias, que permitan fundamentar la elaboración de programas de explotación para el próximo ejercicio.
- 4. Controlar eficazmente la gestión, lo que permitirá mejorar la futura planificación.
- 5. Facilitar, a cada nivel de decisión, la información que necesita para elegir entre sus opciones, en busca de la eficiencia óptima.

El modelo contable sobre el cual se fundamenta el sistema de información, debe medir los acontecimientos contables referidos a la contabilidad externa (general o financiera) y la contabilidad analítica (de costos o gerencial), según Temes, Díaz y Vázquez (1994) este modelo posee entre otras, las siguientes características:

CARACTERISTICAS CONTABLES DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN

	Contabilidad General	Contabilidad Analítica (de		
		costo)		
Carácter	Registra hechos económicos	Registra hechos económicos		
	que afectan al hospital en sus	que afectan al hospital en sus		
	relaciones con el exterior:	relaciones internas: consumo de		
	proveedores, bancos, clientes,	materiales, actividades		
	gobierno.	desarrolladas, gastos por		
		sección.		
Objetivos	Conocer la situación financiera	Profundización de la cuenta de		
	del hospital y la situación	resultados de explotación a		
	económica en el ámbito global	objeto de conocer el		
	(solvencia y rentabilidad)	coste/beneficio por centro de		
		responsabilidad, por producto,		
		por cliente, etc.		
Destinatario	Accionistas, órganos de	Responsables de los diferentes		
	gobierno, banca, etc.	centros del hospital.		
Requisitos	Sistema de registro de las	Cuenta de resultados de		
	operaciones que se realizan y	explotación que obtiene la		
	plan general de contabilidad	contabilidad general. Criterios		
		de imputación. Información		
		extracontable necesaria para		
		repartir gastos.		
Información	Libros de compras, libros de	Estadísticas de actividad,		
necesaria	ventas, libro de caja y bancos,	productos intermedios,		
	etc.	productos finales, etc.		

BASES PARA LA IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO

Iniciaremos la descripción con los requerimientos mínimos:

- ✓ Plan General de Contabilidad o Plan Unico de Cuentas
- Estructuración de los departamentos o centros de costos conformes a las funciones que se realizan dentro del hospital, estos departamentos o centros de costos deberán tener las siguientes características: entes contables, centros de control e imputación de gastos, centros de responsabilidad, tener una unidad común que permita el control y la imputación. Estas secciones o centros de costos las podemos encontrar agrupadas de acuerdo a la variedad de servicios médicos y asistenciales que presta el establecimiento, por ejemplo:

Secciones 1	Principales				
Directas ❖ Servicios de medicina y especialidades medicas ❖ Servicios de cirugía ❖ Pediatría ❖ Obstetricia y ginecología ❖ Urgencias	 Complementarias Servicios Hoteleros de limpieza lavadero, costurero, etc. Servicios de Laboratorio Servicios Electrorradiologicos. Servicios de quirófano y anestesia Servicios de tratamientos especiales 				
 Servicios de Servicios de Servicios de 	Auxiliares es directivos e administración e mantenimiento abastecimiento servicios				

Una vez desarrollada la adaptación del plan contable y definidos los departamentos o centros de costos se define la asignación de costos. Las siguientes instancias del proceso consisten en la asignación de cada gasto al departamento causante o responsable de él, esta asignación de cargas tiene dos modalidades dependiendo de que las cargas sean controlables o no controlables y se fundamenta en la cesión de costes al producto o costeo por elementos de un producto, donde debe plantearse la distribución de los costos en los departamentos principales, de apoyo y auxiliares, definiendo para ello los criterios de reparto entre fijos y variables.

Cada sección componente de las cuentas de costo debe tener su unidad común como medida de la actividad realizada, por ejemplo, lavadero será en kilogramos de ropa lavada, en cocina número de servicios prestados, en laboratorio número de muestras analizadas. La rigurosidad y el control de estas unidades técnicas serán la clave para que el costo final sea lo más correcto, para lo cual es básico:

- 1. Informatización de todos los registros de prestaciones para conocer:
 - Servicio solicitante
 - Enfermo para quien se solicita
 - Número de servicios solicitados
 - Servicio que lo realiza
 - Número total de servicios realizados

2. Estudio minucioso de la unidad técnica con sus equivalencias de valores.

La información obtenida de cuantos servicios se demandan en el hospital será el medio para llegar a una correcta imputación del coste del servicio demandado.

Como vimos en el Capitulo anterior, existe una variedad de formas para determinar costos, en general ellas van implícitas en los procesos contables de las organizaciones, en el sector salud público los esfuerzos más recientes en la implantación de sistemas de información y específicamente en costos se han realizado bajo las versiones en software de los sistemas y procesos que a continuación describiremos.

SISTEMA DE INFORMACIÓN GERENCIAL ORGANIZACIÓN PANAMERICANA DE LA SALUD / ORGANIZACIÓN MUNDUAL DE LA SALUD (WINSIG – OPS/OMS)

La Organización Panamericana de la Salud, Organización Mundial de la Salud (OPS/OMS), ha elaborado el Sistema de Información Gerencial (WINSIG), el cual es un programa computacional (en versión bajo Windows) que integra y analiza información, de manera que el gerente cuenta con un instrumento de gestión que le permite tener una visión estratégica tanto de la gestión hospitalaria como del sistema de salud en general. Su función principal es evaluar el desempeño institucional e

identificar los factores o problemas más relevantes del perfil de eficiencia del establecimiento.

Como parte de los productos que ofrece el programa, esta la información actualizada en indicadores, cuadros y tendencias sobre cobertura, producción, recursos, rendimientos y costos. El sistema ofrece información sobre los costos particulares de los servicios principales o sustantivos y los complementarios.

Un primer factor de costo lo constituye el recurso humano, el cual es clasificado en un reducido número de categorías que conforman el equipo productivo de cada servicio o centro de costos.

Un segundo factor lo determina los insumos materiales empleados en el curso de atención del paciente. Para ello se crea una tabla con los insumos que se emplean por servicio.

El sistema evalúa en **cada servicio** (sustantivo, complementario o de apoyo) ³ para un periodo determinado:

³ Servicios sustantivos o principales: medicina, cirugía, ginecología, obstetricia, pediatría, traumatología, dermatología, etc.

Servicios complementarios: laboratorio, farmacia, Rx, nutrición, dietética, quirófano, etc.

Servicios de apoyo: administración, trabajo social, dirección, etc.

- Los costos que determinan el 95% o más de la totalidad de los costos del establecimiento, entre ellos los salarios, medicamentos, materiales medico-quirurgicos, reactivos de laboratorio, placas de Rx, productos alimentarios, otros.
- Los costos totales para cada categoría de insumo. Con ello se define la estructura de costos del establecimiento y nos permite saber como se distribuye el presupuesto.
 - Los costos directos totales de cada servicio.
- Los costos indirectos que resultan del uso que hacen los diferentes servicios principales de los servicios complementarios o de apoyo.
- Analiza y reconoce la estructura de los costos por egreso hospitalario y del costo día cama ocupado.

Un tercer y último factor de costo lo determinan los procedimientos diagnósticos, terapéuticos y administrativos empleados en la atención del paciente. El sistema ofrece tres alternativas para ello.

1. Creación de tablas de costos reales de cada procedimiento empleado. Esto se hace mediante la definición de los procedimientos que se practican en el establecimiento, ejemplo: procedimientos quirúrgicos. En este caso se ponderan los valores relativos a recursos humanos e insumos materiales empleados en dichos procedimientos (esta ponderación es realizada por el equipo humano que practica el procedimiento) y con base en esos datos el sistema pondera

relacionando costo promedio real del servicio para obtener finalmente el costo unitario de cada procedimiento.

- 2. Otro procedimiento lo constituye el cálculo del costo por día cama ocupada (o por consulta) por la relación entre el costo total del servicio y el número de días cama ocupada para un periodo determinado. Finalmente, se aplica ese costo promedio al número de días estancia del paciente cuyo tratamiento es objeto de costeo.
- 3. Cuando un servicio no tiene unidades cuantificables de producción, como es el caso de algunos servicios de apoyo, por ejemplo administración y dirección, el sistema calcula el costo en función del peso relativo del costo directo de la atención del paciente (personal e insumos) en el monto del costo del servicio de apoyo asignado al servicio final donde fue atendido.

El análisis y la presentación de la información se realizan a través de una matriz que ofrece a la vez una visión global y particular de la estructura de los costos por categoría de insumo (salario, medicamentos, RX, etc.) y los costos indirectos que se generan por la utilización de los servicios de apoyo.

Seguidamente veremos una presentación lo más simple posible de los cuadros de costos que proporciona el sistema (Prosperi. 1999).

HOSPITAL EJEMPLO CUADRO DE COSTOS Nº 4

(EN Miles de Unidades Monetarias)

SERVICIOS		ICIOS ALES							
INSUMO	MED	CIR	LAB	FARM	ALIMENT	RX	DIR/AD.	TOTAL	%
SALARIOS	228	309.2	122.8	44.6	102.9	669.4	1000	3120.1	83.0
MEDICAMENTOS	29	12.1						74.3	1.98
PROD. QUIMICOS			35.8					94.9	2.53
MAT. MEDICO Q	9.8	8.7	11.4					77.0	2.05
PROD. ALIMENT.					161.6			161.6	4.3
REPARACIONES			1.9				2.9	5.6	0.15
OTROS SUMINISTROS	0.8	0.3	0.5	0.5	1.6	7.7		14.2	0.38
TOTAL C. DIRECTOS	268.8	344.3	175.2	45.3	267.7	676.9	1002.9	3755.3	
0/0	7.16	9.17	4.67	1.21	7.13	18.6	49.33		
DIR/AD.	261.2	335.3	170.4	44.4	261.2				-
FARMACIA	39.9	181.9							
RADIOLOG.	126.7	30.5							
LAB. CLINICO	98.2	79.3							
QUIROFANO	145.9	155.1							
TOTAL C. INDIRECTOS	672.2	859.4	170.4	44.4	261.2				
TOTAL COSTOS	940.9	1203.7	345.6	89.8	528.9	676.9	1002.9	3755.3	
%	25.05	32.05			1				

Prosperi. 1999 Pag. 20

COSTOS TOTALES (DIRECTOS E INDIRECTOS) POR EGRESO POR SERVICIO

(Expresado en Miles de Unidades Monetarias)

ESTABLECIMIENTO: HOSPITAL EJEMPLO

PERIODO:

SERVICIOS	EGRESOS N°	COSTOS UNITARIO	SALARIOS	FARMACIA	LAB (EXAMEN)	MATERIAL QUIRURG.	ALIMENTAC.	DIR. ADM.
MEDICINA	294	3.2	0.77	0.23	0.80	0.03	0.49	0.88
CIRUGIA	194	6.2	1.59	1,53	0.39	0.04	0.93	1.72

FUENTE: CUADROS 1 Y 4 DEL SIG⁴

⁴ Prosperi 1999

EL COSTEO POR PROCESO HOSPITALARIO

En aquellos establecimientos hospitalarios que practican el costeo por proceso, el modelo de gestión se centra en el producto final o producto hospitalario y no en los intermedios (actividad de los servicios).

La función de producción hospitalaria es un proceso basado en la obtención de un producto final, como consecuencia de la prestación de cuidados de salud sobre un paciente. Los productos finales son una consecuencia de las condiciones del paciente, su enfermedad y la estructura hospitalaria (recursos). Visto de esta manera, se elabora la gama de productos con base en la composición de casos o case-mix.

El case-mix hace referencia a la casuística hospitalaria, es decir a la variedad de tipos de pacientes que son tratados y diagnosticados; sin embargo, esta variedad o diversidad de pacientes puede ser un elemento difícil de manejar por lo cual se hace necesario utilizar un proceso de agrupación de pacientes por tipo o línea de producto. El case-mix, puede definirse como el catálogo de diagnósticos que resulta de la combinación de las diferentes enfermedades y problemas de salud, específicos de un determinado establecimiento. El case-mix tiene como principio fundamental el establecimiento de grupos homogéneos de pacientes con respecto a una o varias características relevantes. Estas características se pueden agrupar en cuatro grandes medidas:

- ♦ Las basadas en el Clasificador Internacional de Enfermedades C.I.E.-9-M.C.
- ♦ Las basadas en criterios de utilización de recursos (humanos y materiales)
- ♦ Las que evalúan la gravedad del paciente.

Como requerimiento básico para la implantación de un sistema de medición de case-mix es necesario disponer de un sistema de agrupación de pacientes que permita definir y clasificar el producto hospitalario y un sistema de información que integre las actividades: a) financieras (facturación, registro de gastos, costos, etc.), b) clínicas (código C.I.E.-9-M-C asignados al diagnostico principal, secundario y otros procedimientos médicos) y c) administrativas (historia medica).

El desarrollo de un sistema de información de case-mix que se relacione con la contabilidad analítica es fundamental para el éxito del establecimiento del costo individual de los procesos. Este sistema integrado deberá realizar:

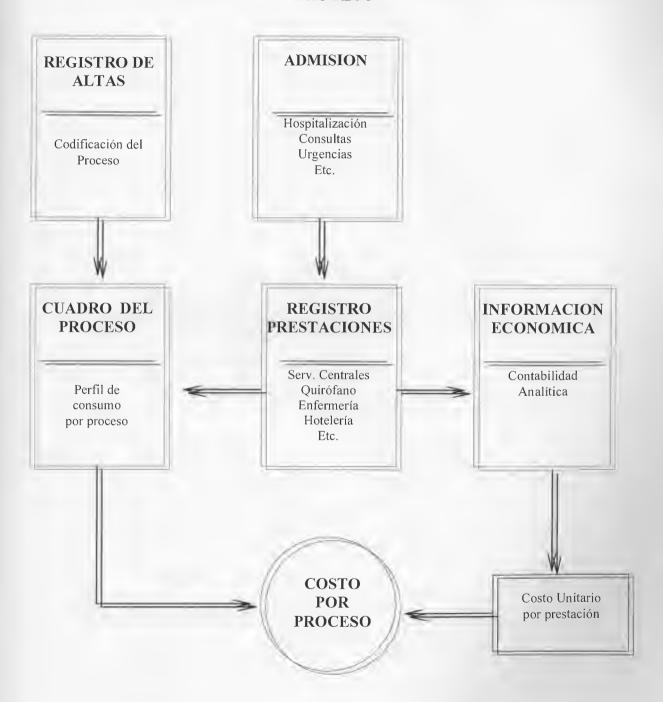
- * Registro de altas, con identificación y codificación individual del episodio, diagnostico, procedimiento según C.I.E.-9-M.C y variables terapéuticas, diagnosticas y demográficas.
- * Registro de prestaciones, con recogida individual de consumos asistenciales y no asistenciales prestados al paciente durante su estancia en el hospital.
- * Registro económico de los costos unitarios por prestaciones, producto del desarrollo de la contabilidad de costos.

Como resultado de las interrelaciones de estos registros obtendremos:

- Registros de altas con registros de prestaciones = consumo por proceso de unidades físicas.
- 2. Registro de prestaciones con contabilidad analítica = costo unitario de prestación.
- 3. Registro de alta con costo unitario de prestación = costo por proceso.

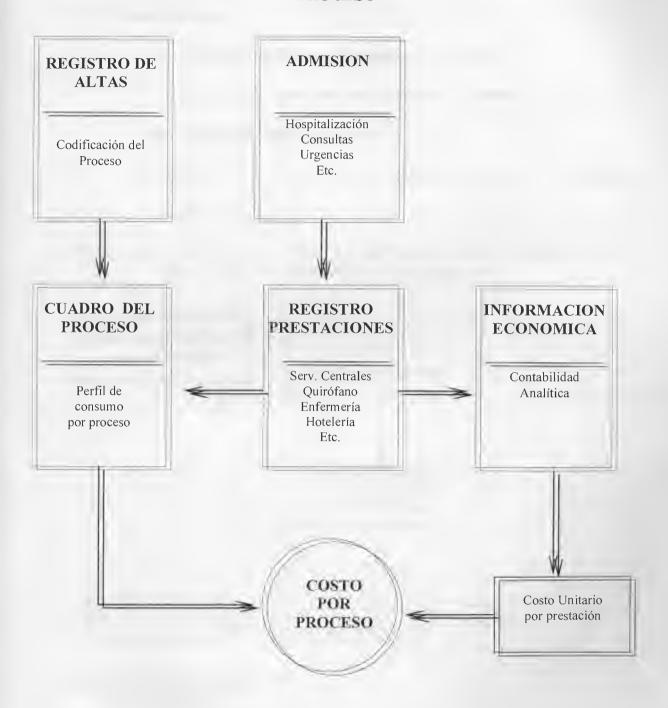
A continuación veremos gráficamente el esquema básico de la información interrelacionada en el sistema integral:

INTERRELACIONES EN EL SISTEMA INTEGRAL DE COSTO POR PROCESO



Fuente: Temes, Díaz, Parra. (1994)

INTERRELACIONES EN EL SISTEMA INTEGRAL DE COSTO POR PROCESO

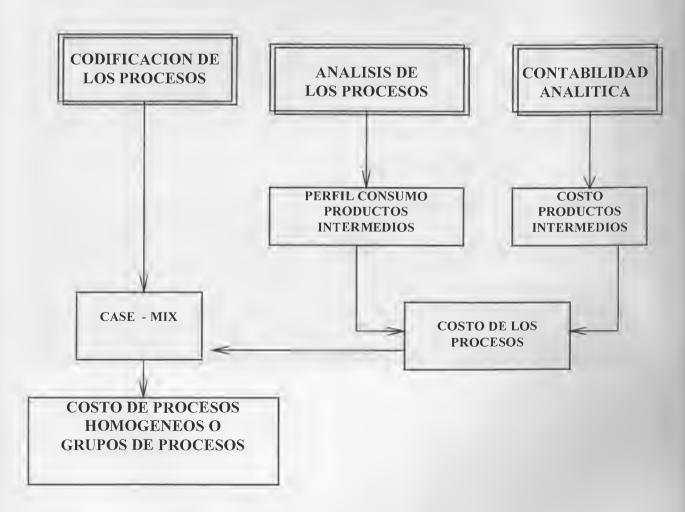


Fuente: Temes, Díaz, Parra. (1994)

Según Temes, Díaz. Parra (1994), la construcción de un sistema de costo por proceso se fundamenta en:

- 1. Un sistema de definición de procesos: Case-Mix
- 2. Estudio de los procesos en cuanto a consumo de recursos o productos intermedios
- 3. Aplicación de costos a los diversos recursos o productos intermedios

ESTUDIO Y ANALISIS DE LOS PROCESOS DE ACUERDO A CONSUMO DE RECURSOS Y PRODUCTOS INTERMEDIOS



Finalmente, agregaremos que el modelo de gestión que lleva implícito el costeo por proceso, es una herramienta que afecta a todas las fases y niveles del ciclo de gestión, incluyendo las actividades de planificación, organización y control donde podemos observar las siguientes aplicaciones:

Planificación Organización ⇒número de case-mix a atender ⇒estructura organizativa por producto y línea de productos ⇒presupuestos de actividad y costos por proceso ⇒niveles de responsabilidad por producto final e intermedio ⇒retribuciones incentivos según proceso ⇒estructura de servicios y plantilla Control de Gestión Control de Calidad ⇒ análisis de costos por procesos ⇒diseño de perfiles y protocolos por ⇒análisis de costos unitarios productos proceso intermedios de ⇒análisis procesos. detectando ⇒ control presupuestario por proceso tiempos de espera ⇒indicadores de calidad, índices de reingreso, infecciones hospitalarias, etc.

ELEMENTOS CLAVE PARA EL EXITO EN LA IMPLANTACION DEL SISTEMA DE COSTEO

RECURSOS HUMANOS

Ina vez definido y sistematizado el sistema de costeo, en especial sí lleva consigo cambios significativos en la manera como se realizan los registros o se diseñan los procesos, se produce un cambio cualitativo en la cultura hospitalaria; será necesario entonces, dotar al personal de cada servicio o departamento de una mayor participación y responsabilidad individual en su funcionamiento y gestión.

Las nuevas tendencias del desarrollo organizacional, consideran el recurso humano con el factor estratégico futuro, la nueva arma competitiva (Bello). 1999); en este sentido entre las medidas a tomar, será necesario el entrenamiento o reentrenamiento del personal que participa en todos los procesos. El reentrenamiento es necesario cuando se observa que los trabajadores están por debajo de los estándares normales, cuando aparecen nuevas metodologías o cuando se introducen nuevos equipos o nuevos programas y nuevas aplicaciones como efectivamente sucede en el caso que nos ocupa.

Debemos tener presente que un buen reentrenamiento depende del conocimiento claro de cómo se quieren hacer las cosas en cada departamento,

servicio o proceso y del desarrollo de planes sistemáticos para transmitir esos conocimientos a otros.

Igualmente el cambio cultural implicará entre otros aspectos una nueva forma de comunicación, evaluación del desempeño, disciplina y motivación. La gerencia de personal deberá garantizar la realización de todas las actividades que tiendan a optimizar la calidad y la cantidad del recurso humano que requieren los nuevos procesos.

TECNOLOGÍA

La sistematización de los procesos requiere de un plan informático del hospital, para lo cual se deben conocer:

- * La estructura física del hospital
- * Las comunicaciones
- * Plan de crecimiento del centro hospitalario o reestructuraciones futuras
- * Recursos económicos disponibles
- * Los objetivos del hospital y de la dirección

El plan informático del establecimiento debe definir la tecnología necesaria para lograr la integración de todo el sistema de información. Las plataformas tecnológicas incluyen estaciones de trabajo, servidores de trabajo en grupo,

servidores de departamento y servidores externos; ellos se interconectan a través de redes locales y redes de área amplia con valor agregado.

Básicamente la adquisición de la tecnología se centra en el hardware y el software⁵. Antes de adquirir nueva tecnología será necesario evaluar los siguientes aspectos:

- * Diseño. Sí Permite modificaciones o crecimiento a través de incorporación de nuevos elementos.
- * Operatividad. Sí realmente disminuye el trabajo del usuario, la documentación, fallas, errores, etc.
- * Mantenimiento. Sí posibilita las modificaciones con la evaluación de las necesidades del establecimiento.
- * Costos. Con relación a la medida del mercado, mantenimiento y asistencia costosa.

Software, programas, métodos y procedimientos que hacen funcionar al computador.

⁵ Hardware, componentes microelectronicos avanzados que proporcionan el soporte necesario para la interpretación y evolución de las instrucciones.

CONCLUSIONES

Este trabajo presentó un marco teórico contable referencial que puede sustentar al sistema o metodología para costear las actividades de la organización prestadora de servicios de salud; se incluyeron metodologías que están siendo aplicadas en algunos establecimientos, aunque aún no son de gran divulgación. Por ejemplo, algunos departamentos o servicios del Complejo Hospitalario "Dr. José Ignacio Baldo", han aplicado con éxito el WINSIG OPS/OMS, tratando de adecuarlo a las particularidades propias de cada servicio y del establecimiento.

Para las organizaciones prestadoras de servicios de salud del sector público venezolano, el Sistema de Costeo representa una necesidad que debe ser satisfecha con prioridad, ya que ello le va a permitir tener información oportuna para:

- Formular su Plan Estratégico y Operativo sobre la base de una aproximación real de los costos de los servicios prestados en el establecimiento.
- 2. Realizar y ajustar la distribución y programación de los flujos financieros necesarios para cumplir con las metas establecidas.
- 3. Determinar necesidades financieras reales al momento de eventos urgentes y/o contingencias.

- 4. Establecer indicadores de eficiencia física-financiera de la gestión administrativa (nivel de ejecución presupuestaria, aumento o disminución de costos, consecución de metas física, etc.)
- 5. Información veraz para negociar incremento de asignaciones presupuestarias.
- 6. Negociar tarifas con intermediarios financieros (compañías de seguros y posibles empresas afiliadas).

Adicionalmente, un Sistema de Costeo operativo le permite a la organización cumplir con los nuevos requerimientos establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en cuanto al Régimen Presupuestario y a la Gestión Fiscal de Recursos Públicos (artículos Nos. 311 al 315).

La motivación principal de este trabajo es hacer una contribución al conocimiento de los gerentes y administradores de los hospitales públicos, que en la mayoría de los casos, son médicos con escasa formación en el área de contabilidad y presupuesto público y los cuales estoy segura, comparten junto conmigo el deseo convertido en propósito de hacer de nuestros establecimientos hospitalarios centros modernos de restitución de la salud, eficientes y eficaces, donde las inversiones de recursos públicos tengan retorno en términos de bienestar y mejoras de las condiciones de salud de los enfermos que acuden a ellos.

En concordancia con este propósito, nuestras acciones deberán ser orientadas fortalecer aquellas áreas de nuestra organización de salud que presenten mayores debilidades y deficiencias, entre ellas:

- Fortalecimiento y modernización institucional, dotando a la organización con las nuevas tecnologías que simplifican los procesos y bajan costos.
- Capacitando y formando profesionales en las áreas de apoyo de los servicios principales: administración, presupuesto, compras, planificación, informática, etc.

De manera que nuestros establecimientos cuenten con una contabilidad gerencial que permita al cuerpo directivo y de apoyo del hospital información oportuna para la planificación, la toma de decisiones y el control de la gestión institucional.

BIBLIOGRAFIA

Malagon. Galan. Pontón. (1996). <u>Administración Hospitalaria</u>. (1ra. Ed.) Colombia. Editorial Médica Panamericana.

Attkinson, Hargreavens, Horowitz, Sorrensen. (1988). <u>Administración de</u> Hospitales. Fundamentos y Evaluación del Servicio Hospitalario. Mexico. Editorial Trillas.

Barquin. (1992). <u>Dirección de Hospitales</u>. <u>Sistemas de Atención Medica</u>. (6ta. Ed.) Mexico Editorial McGraw – Hill.

Bello U, Carmen (1999). Una Propuesta para optimizar la <u>gestión de Recursos</u> Humanos en las instituciones de Salud. Trabajo de Especialidad no publicado, Universidad Católica Andrés Bello. Caracas

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela 1999. Gaceta Oficial N° 36.860. Caracas. Diciembre 30.1999

Davis, Gordon B. Olson, M. (1987) <u>Sistemas de Información Gerencial</u>. (2da. Ed). Mexico. Editorial McGraw-Hill.

Decreto con Rango y Fuerza de Ley que Regula el Subsistema de Salud. (Decreto N° 36.568 1998 Octubre28) Gaceta Oficial de la República de Venezuela. 28/10/98

Ley Orgánica de Salud, (, N° 5.263 Extraordinario <u>) Gaceta Oficial de la República de Venezuela</u>. 17/07/98

Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social Integral, (Decreto No.5.199 Extraordinario. 1998 Diciembre 30) Gaceta Oficial de la República de Venezuela.

Organización Panamericana de la Salud. (1990). La informática y la Telepática en el campo de la salud. Usos actuales y potenciales. OPS/OMS, publicación científica No. 523, OMS. 1990.

Paganini, Segovia, Carrillo. (1994). <u>Sistema de Información Gerencial</u>. Organización Panamericana de la Salud/Organización Mundial de la Salud. División de Sistemas y Servicios.

Polimeni, R. Fabozzi, F, Adelberg, A. (1997). <u>Contabilidad de Costos. Conceptos y</u>

<u>Aplicaciones para la Toma de Decisiones Gerenciales</u>. (Tercera edición). Colombia.

<u>Editorial McGraw Hill.</u>

Prosperi, Jorge Luis. Guía para el análisis de la información que proporciona el Sistema de Información Gerencial en establecimientos de salud con cama. OPS/OMS, 1999

Saez Torrecilla, A. Fernández, A. Gutiérrez, G. (1993 y 1994) Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión. Volumen I y Volumen II. España. Editorial McGraw-Hill.

Senn, James A. (1992). Análisis y Diseño de Sistemas de Información. (2da. Ed.). Mexico. Editorial McGraw-Hill.

Temes Montes, J. Díaz Fernández, J. Para Vázquez, B. (1994). <u>El Coste por Proceso Hospitalario</u>. Madrid. Editorial Interamericana McGraw – Hill.

Yacubsohn, V. (1986). <u>Sistemas de Información para Hospitales</u>. Pamana. Contraloría General de la República de Panamá. Actas 1er. Congreso Iberoamericano de Informática y Salud.