

LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LOS HOSPITALES PÚBLICOS (*Cost Accounting in Non-Profit and Public Hospitals*)

M^a Silvia Fresneda Fuentes
Profesora Ayudante de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

La confección de presupuestos públicos austeros para la consecución de los criterios de convergencia impuestos por el Tratado de Maastricht ha originado una preocupación en todo el Sector Público en general, y en el hospitalario en particular, por la contención de los costes. Esta situación ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir sistemas de Contabilidad para la Gestión interna de las organizaciones hospitalarias públicas. Así, la Contabilidad Analítica o de Costes se constituye como un componente más de dichos sistemas y está llamada a alcanzar dos objetivos muy claros, por un lado, la determinación del coste del producto hospitalario para en base a él realizar una presupuestación prospectiva, y por otro, suministrar información interna que permita llevar a cabo un verdadero Control de Gestión. Con este trabajo se pretenden describir los modelos de costes alternativos propuestos por la literatura especializada, señalando su idoneidad en base a la consecución de los objetivos que la Contabilidad Analítica debe satisfacer. Se pondrá de manifiesto la tendencia actual a establecer modelos basados en la nueva definición de producto hospitalario, los cuales tienen como finalidad la determinación de los costes totales de dicho producto, dejando a un lado el objetivo del control de la eficacia y eficiencia de la gestión.

Palabras clave: hospitales, contabilidad de costes, gestión.

ABSTRACT

The development of strict Public Budgets in order to reach the goals settled by Maastricht agreements have caused a deep concern in the Public Sector and mostly in hospitals in order to brake the growth of costs. Such a situation has stated clearly the necessity of implementing Management Accounting Systems in Public Hospitals organizations. Therefore, costs accounting comes to be a part of such systems, which is to reach two very clear objectives. In one hand, the definition of the hospital product cost using it as the base to develop the hospital budget. On the other hand, to supply internal information that allows an actual management control. With this paper we pretend to describe the alternative costs models proposed by the specialized literature, pointing their goodness in approaching to the costs accounting goals. The paper will try to underline the nowadays tendence to establish models based in the new definition of the hospital product, having as goal determining the costs of such product forgetting about control of the efficacy and efficiency of management.

Key words: hospitals, cost accounting, management¹.

¹ Agradezco los comentarios y sugerencias realizados por los revisores del trabajo, los cuales han enriquecido considerablemente el mantenimiento original.

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente, estamos asistiendo a una modernización de los sistemas de información de carácter económico de los hospitales públicos, que está suponiendo la introducción de sistemas de contabilidad de costes, presupuestos clínicos o de gestión, y en algunos casos, de cuadros de mando. Todo ello, como respuesta a la necesidad de contener el gasto público en general, y el sanitario en particular, para conseguir cumplir los criterios de convergencia impuestos por el Tratado de Maastricht.

Parece claro que la introducción de estos nuevos instrumentos enriquecerán los sistemas de información tradicionales de los hospitales (Borgonovi, 1990; Anthony & Young, 1994; Hood, 1995). Ahora bien, la siguiente pregunta a plantearse, y por tanto a responder, es si estos sistemas realmente ayudan a soportar la toma de decisiones y las negociaciones y, son en consecuencia, útiles para las dos lógicas de funcionamiento cohabitantes en un hospital: la económica o de gestión y la clínica. Para ello, se ha de tener en cuenta que el hospital es una organización burocrático-profesional (Mintzberg, 1990), cuyo producto -entendido como un conjunto de procesos/procedimientos aplicados a un caso concreto- depende de la aptitud, actitud y conocimientos de dos colectivos: los médicos y los ATS, los cuales, al ser sus prescriptores se convierten en los principales generadores de los costes y, en consecuencia, son las figuras que en gran medida pueden proceder a la racionalización o contención del gasto hospitalario. Esta relevancia del personal médico y de enfermería los convierte en una parte fundamental de la organización -Núcleo de Operaciones-, rompiendo así la lógica jerárquica.

Ante estas circunstancias, el propósito de este trabajo es describir los modelos alternativos de costes propuestos por la literatura especializada que pueden ser aplicables a las estructuras hospitalarias públicas destacando sus ventajas e inconvenientes de cara a la consecución de los dos fines básicos que la Contabilidad Analítica debe alcanzar en estas organizaciones -favorecer la implantación de un sistema de control de gestión y proporcionar la información suficiente para determinar el coste real del producto hospitalario-.

Como se pondrá de manifiesto, se observa una tendencia al diseño de sistemas basados en la nueva definición del producto hospitalario, los cuales a su vez pueden fundamentarse en modelos de costes completos o de costes variables, siendo estos últimos, los que satisfacen los dos objetivos informativos que la Contabilidad Analítica debe alcanzar.

2. LA INSUFICIENCIA DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DEL ÁMBITO PÚBLICO

Dada la condición pública de los hospitales, los sistemas de información implantados -básicamente el presupuesto- deben satisfacer las necesidades legales que

se derivan de su carácter político-institucional las cuales vienen impuestas por organismos externos al propio hospital -Servicios de Salud- y están centradas fundamentalmente en la determinación del cumplimiento de legalidad de la actuación y en el control externo del gasto.

No obstante, esta información resulta insuficiente para llevar a cabo una gestión orientada a los resultados debido, entre otras razones, al desconocimiento del consumo de recursos de cada uno de los programas, secciones o servicios, puesto que informa solamente de la circulación externa de valores, desde una perspectiva financiera no económica, resultando imposible en estas circunstancias determinar el grado de contribución al logro de los objetivos de cada programa o servicio. A estas deficiencias Herbert et al. (1987, p. 616) añaden:

- La insuficiencia de información de la Contabilidad convencional y los presupuestos, al no informar del tipo y nivel de servicios suministrados, los objetivos y beneficiarios de los mismos y los recursos especiales que se requieren para la provisión de éstos.

- La información suministrada pocas veces es útil para la elección entre diferentes servicios o programas alternativos.

Con la introducción de los Contratos-Programa, se ha conseguido un gran avance, al poner a disposición de los gestores un instrumento informativo de apoyo a la gestión, que en palabras de Cabasés y Martín (1995) “[...]no es más que una dirección por objetivos”, que pretende ofrecer, por un lado, el volumen de actividad del centro y los ingresos a él asociados y por otro, el consumo de recursos a que da lugar.

A pesar de esto, los gestores aún demandan más información útil para la toma de decisiones de gestión “[...] sobre la ejecución de los programas de los que son responsables. En un principio estrictamente presupuestarios, que son de carácter financiero, ahora bien, para gestionar de acuerdo con los requerimientos sociales actuales, dicha información es a todas luces insuficiente [...] se precisa diseñar, desarrollar y poner en funcionamiento sistemas capaces de elaborar información en términos de costes y de seguir la ejecución de los programas en términos de unidades físicas, de tal manera que si una administración pública no dispone de dichos sistemas, sus responsables no pueden hablar con rigor de eficiencia y eficacia” (Pou, 1995, p. 45).

Por ello, de forma complementaria pero no sustitutiva, habrá que aplicar otros mecanismos que suministren información sobre aquellas áreas que quedan desiertas por estos instrumentos: contabilidad de costes, presupuestos clínicos e indicadores.

3. LA CONTABILIDAD ANALÍTICA O CONTABILIDAD DE COSTES EN LOS HOSPITALES

La Contabilidad de Costes, como parte integrante de un Sistema de Información (en adelante: SI) para la gestión, sirve de base para el análisis de la estructura y el proceso de formación de los costes y rendimientos, siendo un elemento de modernización económica al servicio de la planificación estratégica y táctica y del control de gestión (Vélez, 1996).

En este sentido, la Contabilidad Analítica es un subconjunto de la Contabilidad para la Gestión entendida ésta como *“aquella 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 la información relevante para la toma de decisiones de gestión”* (AECA, 1992, p. 23). La Contabilidad para la Gestión está llamada a informar a los gestores sobre la marcha de la organización, en general, y de los diferentes centros de responsabilidad, en particular, a controlar el grado de desempeño de cada centro con la ayuda del control presupuestario, a motivar-incentivar a las personas -médicos y ATS- que pueden influir en los resultados alcanzados por cada centro, a alcanzar una estructura más eficiente de costes y a tomar decisiones que pueden afectar a inversiones, ingresos y costes, y a la externalización de determinadas actividades asistenciales (Amat, 1995).

La introducción de la Contabilidad de Costes en los hospitales está justificada por el aumento constante en la demanda de servicios sanitarios frente a unos recursos limitados que, eventualmente, pueden verse reducidos. Ante esta situación, junto con la tarea de distribución de los recursos presupuestarios entre los diferentes servicios o centros del hospital está apareciendo la preocupación por la determinación y control de los costes (Muñoz, 1988).

Desde la perspectiva de la gestión orientada hacia los resultados, la justificación de su utilidad está en el hecho, reconocido por Pou, de que *“[...] si lo que se demanda es la determinación de la eficiencia y economía, la implantación de modelos de contabilidad analítica resulta absolutamente necesaria”*, puesto que se convierte en la fuente de información básica para el diseño de los indicadores de *“performance”* (Pou et al., 1993, p. 137).

Así pues, la finalidad que se persigue con la introducción de la Contabilidad Analítica no es sólo la posibilidad de determinar los costes o de controlar a los profesionales o a los centros y servicios, sino de ofrecerles información que soporten las elecciones y decisiones que diariamente deben tomar, todo ello con fines de planificación y control. En este sentido, Zangrandi (1988) indica que al menos dos, son los motivos por los que resulta útil e interesante introducir la Contabilidad Analítica en los hospitales públicos:

- Motivo técnico, derivado de la ausencia en estas estructuras de Sistemas de Contabilidad Interna.

- Motivos ligados a la responsabilización de los médicos y a los cambios en la gestión. La Contabilidad Analítica va a permitir introducir una estructura de costes articulada que puede favorecer a la planificación y al control de la actividad hospitalaria, caracterizada por su escasa homogeneidad y alta diferenciación. Convirtiéndose, así en un instrumento importante para reorientar la visión de los profesionales sanitarios, ampliándola más allá de las fronteras del caso tratado y de su dimensión clínica, que si es aceptado y utilizado por todos puede mejorar notablemente la eficiencia de la gestión.

4. CONCEPTO Y TIPOLOGÍAS DE COSTES EN UN HOSPITAL

El coste es una magnitud interna a la organización y representa la valoración en unidades monetarias de los consumos “necesarios”² de bienes y servicios en los que se ha incurrido para la obtención del producto hospitalario (Guadalajara, 1994).

Los costes se pueden clasificar en función de diversos criterios complementarios (Grenon et al., 1981; Anthony & Young, 1992, 1994; Guadalajara, 1994; Amat, 1995):

a) La imputabilidad objeto de coste. Se distinguen entre costes directos, aquellos que guardan una relación directa con el servicio o sección que lo ha originado, son fácilmente identificables y pueden ser afectados al servicio con cierta facilidad, sin recurrir a mecanismo alguno de reparto. Los costes de personal de un centro o los derivados de los consumos de medicamentos y material paramédico son ejemplos de estos costes; y costes indirectos que son comunes a varios servicios o secciones, por ello para imputarlos a cada uno hay que aplicar métodos de reparto. El conjunto de costes indirectos forman los costes comunes de todo el hospital, tales como administración, limpieza, mantenimiento, etc.

b) El comportamiento del coste en relación al “output” o al nivel de actividad. En este caso, podemos diferenciar entre costes variables o costes operacionales, aquellos que varían en función del volumen de producción (medicamentos, comida, etc.); costes fijos o de estructura, los que no experimentan variación alguna frente a cambios en los volúmenes de producción/servicios (amortizaciones, gastos financieros, etc.); costes semifijos, los que fluctúan al variar el volumen de producción pero no de forma

² Coste necesario es “[...] aquel en que inevitablemente se debe incurrir para la obtención de un producto o servicio, o para alcanzar un objetivo prefijado, mediante un uso racional de los recursos disponibles y con la tecnología en uso” (Osorio, 1992, p. 38). Todo consumo que sobrepase los límites necesarios se considerará despilfarro, pero en ningún caso coste.

proporcional a él, son costes que dentro de un mismo intervalo funcionan como fijos, pero que cuando lo sobrepasan se convierten en variables; y costes semivariabes, aquellos que incluyen elementos de costes fijos y variables (coste de utilización de un equipo de diálisis que comprendería su amortización y los consumos de suministros necesarios para poder funcionar).

c) La responsabilidad de dirección para el control. Según este criterio existen dos tipos de coste. Costes controlables, los que pueden ser modificados a través de la actuación del responsable del centro, y costes no controlables, aquellos que no se ven afectados por las decisiones tomadas por el responsable, es decir, los que a un determinado nivel de jerarquía no pueden ser intervenidos. Esta clasificación es muy importante, como comentaremos más adelante, de cara al proceso de control de gestión.

d) La importancia del coste en la toma de decisiones. Los costes se calificarán de relevantes cuando éstos se vean afectados por una decisión. Por contra, los costes irrelevantes, son aquellos que no sufrirán modificación alguna por una actuación concreta.

5. MÉTODOS PARA EL CÁLCULO DE LOS COSTES HOSPITALARIOS

Con carácter general, los modelos de costes hospitalarios se pueden clasificar en función de dos criterios. Así, por un lado, en base a la definición de producto hospitalario que constituye el objetivo de coste, se diferencia entre sistemas tradicionales y modernos. Por otro, tomando como referencia el método de cálculo para determinar dicho coste se puede hablar de modelos de costes completos y de costes variables.

5.1. Métodos tradicionales y modernos

En la literatura revisada se observa la existencia de dos grandes categorías de métodos de determinación de los costes hospitalarios, en función de la concepción y definición que del producto hospitalario se adopte, denominados: métodos tradicionales y métodos modernos (Guadalajara, 1994).

5.1.1. Los métodos tradicionales

Estos métodos adoptan como punto de referencia la medida tradicional del producto hospitalario, en base a la cual se identifican solamente tres tipos de output:

- Hospitalización. Es el servicio asistencial principal y básico. Se utiliza el número de camas como medida de la capacidad asistencial del centro y la estancia media como unidad de medida de la hospitalización.

- Consulta externa (servicio asistencial sin hospitalización). La medida utilizada es el número de visitas a las que se somete el paciente (primera y sucesivas).

- Urgencias. Es un servicio asistencial, que en algunos casos deriva en una hospitalización posterior, y en otros no, el cual a su vez se caracteriza por su nula programabilidad. La unidad de medida es el número de pacientes atendidos.

En base a estas tres categorías y bajo una lógica de coste completo en la que se toman como objeto de reparto de las cargas, bien las secciones o centros de coste, bien los productos/servicios, se determinan los costes unitarios por estancia, consulta y urgencia, dividiendo el coste de cada centro principal por el número de productos obtenidos.

No obstante, estos métodos actualmente están dejando de utilizarse debido fundamentalmente a dos motivos:

1. La nueva concepción del producto hospitalario que viene a superar los inconvenientes de la definición tradicional. Aunque, desde esta segunda perspectiva el "output" hospitalario sea fácil y simple de medir, pues se basa en el número de días de hospitalización, y no necesita, por tanto, sistemas de información sofisticados para la obtención de los datos, tiene un gran inconveniente, ya que al ser indicadores unidireccionales dejan a un lado otras variables de las cuales depende en gran medida, la evaluación de la actividad desarrollada por el hospital y los costes asociados a ella. Entre éstas merecen especial mención (Taroni y Ghiselli, 1988):

- El paciente, sus características sociodemográficas y el estadio de su enfermedad.
- El hospital, tanto su capacidad tecnológica como su eficiencia operativa.
- El médico y la estrategia asistencial que éste diseña.

Por tanto, el "output" así definido sólo considera la función de producción primaria (productos intermedios), olvidándose del verdadero producto final (conjunto de servicios ofrecidos). Por ello, esta alternativa de identificación se convierte en una medida ficticia del producto hospitalario, resultando a todas luces inadecuada para evaluar la eficiencia operativa de las unidades (Zoppei, 1990) y para el establecimiento del coste real de cada producto.

2. La Seguridad Social, tanto a nivel de INSALUD gestión directa, como de los Servicios de Salud autonómicos están intentando implantar un sistema de presupuestación de carácter prospectivo en base al coste del producto hospitalario, utilizándose para su definición, con carácter mayoritario, los denominados Grupos de Diagnóstico Relacionado (GDR).

5.1.2. Los métodos modernos

Como se ha señalado anteriormente, éstos se basan en la nueva concepción del producto hospitalario entendido éste como el conjunto de procesos o productos inter-

medios que un paciente recibe durante su estancia en el hospital. Con ello, al tenerse en cuenta las diferencias entre patologías, se consiguen superar los inconvenientes de los métodos tradicionales.

En consecuencia, los pacientes se agrupan en categorías homogéneas en función de las características clínicas que presenten y de los procesos a los que tendrán que ser sometidos, formándose así grupos de “iso-consumo” de recursos. De todas las técnicas de agrupación de pacientes posibles establecidas³, en los hospitales españoles se han elegido los GDR (González, 1990; Guadalajara, 1994).

Ahora bien, dentro de estos métodos de coste basados en la nueva concepción del producto hospitalario, por el procedimiento seguido en la determinación del coste se pueden distinguir diferentes sistemas. Éstos tienen en común entre sí y con los tradicionales, el cálculo de los costes de las secciones o centros. La diferencia estriba en que en los métodos modernos, se asimilan los centros de costes con los de responsabilidad. Así, de forma genérica, se pueden establecer los siguientes tipos de centros de costes, entre los que se reparten los consumos del período:

- De servicios generales (amortización, limpieza, compras, administración, etc).
- De servicios centrales (radiología, laboratorio, etc).
- De servicios directos hospitalización, de enfermería y servicios generales hoteleros.
- Otros centros de costes (urgencias).
- Centros que no pertenecen a la hospitalización (ambulatorio, consultas externas, atención familiar, etc).

Todos los centros anteriores, excepto los de servicios generales, al ofrecer servicios directos al paciente se denominan centros de costes finales, asignándose de forma directa a cada producto final o GDR.

A partir de esta etapa, los dos métodos modernos difieren.

1. Método “Top-down”

Pretende calcular el coste medio por GDR. Es el método más empleado, quizá por su sencillez en el cálculo, ya que al requerir menos cantidad de información, su implantación resulta a su vez más económica.

³ * “Patient Management Categories”. Agrupa los pacientes por el tratamiento clínico ideal y no por el que reciben realmente. Considerando las siguientes variables: el motivo de admisión, el diagnóstico de alta y los componentes del cuidado.

* “As-score”. Agrupa los pacientes en función del grado y gravedad de la enfermedad y de las complicaciones que pueden aparecer. Una actualización de este modelo es el “Severity of illness index”.

* “grupos de diagnóstico relacionados” (GDR). Se basan en la práctica real de cada paciente. La agrupación se realiza según las características clínicas y sociodemográficas que presentan los clientes. Siguiendo a Taroni y Bevan (1988), los GDR superan los inconvenientes de los indicadores anteriores y se convierten en descriptores de la eficiencia y calidad.

Sólo es necesario conocer: la información de alta del paciente, para agruparlos en los diferentes GDR; los servicios de diagnóstico utilizados para cada enfermo, para conocer el consumo de recursos a que ha dado lugar cada paciente y la identificación de los métodos y criterios para imputar los costes de los servicios generales a los centros de costes finales.

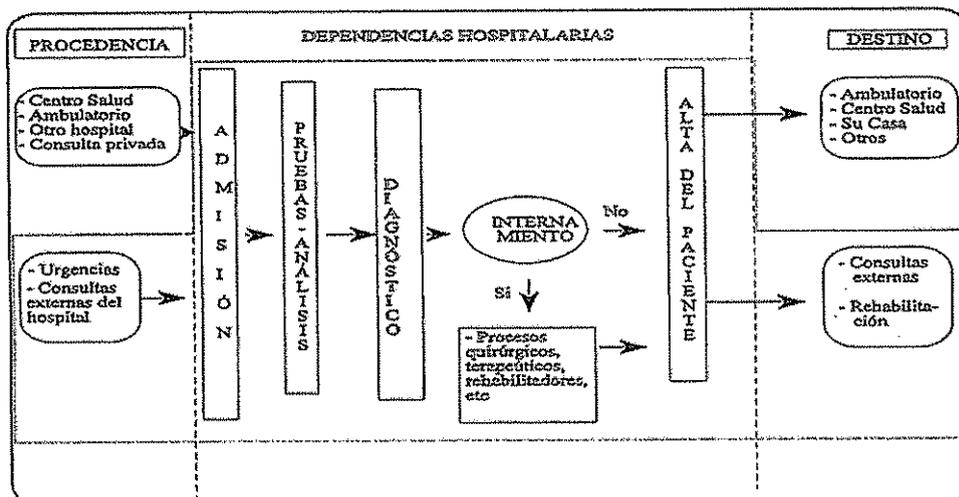
Una vez conocidos los costes totales de los centros de costes finales, se procede a su imputación a los pacientes en cada GDR según el consumo. Para ello, a cada centro de coste final se le asigna una medida estadística de volumen de actividad (estancia, unidad de valor relativas, etc), posteriormente se divide el coste total del centro por el número de unidades producidas en el período obteniéndose, en consecuencia, el coste unitario de cada unidad de medida. Por último, el coste de cada paciente se calcula multiplicando el número de unidades que éste haya consumido en los diferentes centros por el coste unitario de cada una de ellas.

Uno de sus inconvenientes es que al calcular los costes medios por patología, no se tienen en cuenta las diferencias de consumos que se pueden dar en casos pertenecientes al mismo grupo, derivadas generalmente de diferencias en la práctica médica y en la tecnología disponible.

2. Método "Bottom-up" o por procesos

Persigue el cálculo del coste real directo por paciente. Para lo cual necesita conocer sus datos de alta, para su asignación a cada GDR y los servicios que se le han prestado desde su ingreso en el centro hasta su fecha de alta, para así identificar de forma individual los "productos intermedios" -el número y tipo de prestaciones que se han realizado en cada centro de coste- que ha consumido. Para ello, se sigue la lógica de procesos mostrada en la figura 1.

Figura 1
Etapas de los procesos hospitalarios



Fuente: Elaboración propia

La clasificación de las secciones es similar a la del modelo "top-down", y sólo los costes de los centros finales se imputan a los pacientes hospitalizados. A este respecto, en cada centro de coste se identifican los diferentes "productos intermedios" que éste genera y se les asigna un coste -tomando como base para el reparto las unidades de medida de la producción-. En este caso el coste de cada paciente se calcula por adición de los costes unitarios de cada uno de los procesos o "productos intermedios" que le hayan sido aplicados. Así, una vez obtenido el coste por paciente, cada uno se asigna a su correspondiente GDR, y por agregación, se llega a la determinación del coste correspondiente a cada GDR. El gran inconveniente que presenta este segundo modelo es la demanda de una amplia información, la laboriosidad en los cálculos y la imposibilidad de comparar los datos entre hospitales, ya que sí tiene en cuenta las diferencias en las prácticas médicas y en la tecnología. Pero la bondad de los costes estimados para la gestión es superior, debido precisamente a la superación del inconveniente del método "top-down", ya que por el procedimiento de cálculo que sigue, sí considera las posibles variaciones de consumos que se pueden dar entre los casos de un mismo GDR.

Con carácter general, se pueden señalar una serie de ventajas de los métodos modernos basados en los GDR que hacen gozar de mayor aplicabilidad y difusión entre los hospitales (Guadalajara, 1994; Fresneda, 1996):

1.- Al quedar definido el producto hospitalario, se proporciona una terminología común para todos los integrantes del hospital, que facilita la gestión del mismo, pues evita interpretaciones erróneas y confusiones. Uniéndose así, dos ámbitos de la vida hospitalaria que han estado tradicionalmente muy separados, el médico y el de gestión.

2.- Permite conocer con mayor exactitud los diferentes tipos de enfermos que trata el hospital y el perfil de la demanda atendida, facilitándose la tarea de planificación estratégica, tanto la realizada por el centro como la llevada a cabo por las autoridades sanitarias.

3.- Al unir los GDR información clínica con económica, se hace más fácil y completo el control de la gestión interna hospitalaria, tanto de eficiencia productiva como de efectividad.

4.- Permite, en algunos casos, la comparación intra y extra hospitalaria por cada GDR.

5.- Favorece el control de calidad mediante la comparación de un mismo GDR, analizando las desviaciones en los reingresos, complicaciones, infecciones contraídas, número de intervenciones quirúrgicas, etc.

6.- A través de los GDR se puede introducir en los hospitales una presupuestación de gestión por productos, estableciendo los estándares de consumos por grupo y estimando el número de casos tratados.

Sin embargo, también presenta inconvenientes o limitaciones. El principal es que sólo es aplicable a aquellos enfermos que permanecen internados en el centro hospitalario, dejando a un lado las urgencias y los tratados en consultas externas, hospital de día etc.

5.2. Métodos en base al tipo de coste a determinar

Estos dos métodos han sido extraídos del estudio de los sistemas de información para la gestión de dos hospitales públicos diferentes. Como puede observarse cada uno responde a una lógica bien diferente, el primero basado en un full-costing tiene como objetivo futuro determinar el coste total del producto hospitalario, sin embargo, el segundo, modelo fundamentado en un direct-costing, además de este propósito se convierte en un instrumento al servicio del control de la gestión.

5.2.1. Método Full-Costing en cascada

Bajo un modelo de "full-costing" o coste completo, y siguiendo un proceso en cascada, el sistema de Contabilidad de Costes pretende determinar el coste total final de cada una de las secciones identificadas como finales o de explotación⁴.

Los centros de responsabilidad coinciden con las divisiones y servicios establecidos en el organigrama del centro y el proceso de imputación de los costes a las secciones se articula en las siguientes fases:

a) Asignación de los costes directos a las secciones. Los costes directos considerados son:

- Personal, diferenciando en este concepto por categorías:
- Personas que prestan sus servicios de forma permanente y directa a un servicio.
- Personal compartido entre diferentes centros, distinguiendo entre coste fijo (sueldos, antigüedad, complementos fijos, cuotas, prestaciones y seguridad social a cargo de la empresa) y coste no fijo (que recoge los sueldos del personal eventual, sustituciones, horas extras, guardias médicas, atención continuada y productividad).
- El consumo de materiales almacenables (material fungible, prótesis e implantes, medicamentos y material de cura, y material general). Se determina en función de las peticiones/demandas que cada centro ha remitido a los diferentes almacenes.
- Mantenimiento directo. Engloba los costes específicos de las subcontratas de mantenimiento y las asistencias técnicas directas realizadas por el Departamento de Electro-medicina.

⁴ Cardiología, Cirugía general, Cirugía vascular, Dermatología, Digestivo, Endocrinología, Hematología clínica, Psiquiatría, Rehabilitación, Ginecología-obstetricia, Traumatología, Reumatología, Medicina interna, Neumología, Urología, Urgencias, Neurología, Oftalmología, Pediatría-neonatología y UCI.

Tabla 1
Cuenta de costes por centro

| DENOMINACIÓN DEL CENTRO. PERÍODO DE CÁLCULO. | | |
|--|---------|---|
| | IMPORTE | % |
| COSTES DIRECTOS * PERSONAL - Fijos - Variables * CONSUMOS | | |
| COSTES INDIRECTOS * CLÍNICOS * NO CLÍNICOS | | |
| COSTE TOTAL | | |

Esta información servirá de base en un futuro para:

- A partir de las cuentas de costes de cada centro, se traduce la producción de los mismos a "unidades homogéneas de medida de la actividad", que una vez valoradas permiten la elaboración de las Cuentas de Resultados del Centro.

- Cálculo del coste por GDR. Determinado el coste de los centros finales o de explotación, se puede identificar el coste de los diferentes GDR de cada centro, siguiendo una lógica descendente.

Todo este conjunto de informes y datos podrá servir de apoyo en la toma de decisiones en el hospital, a diferentes niveles:

- Establecimiento de unos estándares de costes que permitan la comparación con los resultados reales de cada período. Así, a través del análisis de la tendencia seguida por los datos de costes, correlacionados con el nivel de actividad, en una serie de períodos (3 o 4 años), podría llegar a establecerse un estándar de consumo que sirviera de base para la comparación.

- El cálculo de los costes debería servir de base para el establecimiento de presupuestos de carácter prospectivo, fijados en función de la actividad prevista y en base a la tendencia experimentada por los costes.

5.2.2. Método de Coste variable

A través de un sistema de coste variable o “direct costing” puro, se pretenden determinar los costes reales directos de los diferentes centros, que al compararlos con los estándares fijados, informe sobre la eficiencia de cada uno de los centros de responsabilidad considerados. No se produce reparto en cascada de los costes para evitar trasladar la ineficiencias de un centro a otro, cosa que desvirtúa la información y hace muy difícil llevar a cabo un control de gestión eficaz.

Este es un sistema de cálculo de costes por procesos de carácter ascendente y basado en un “direct-costing” consistente en la identificación de la cadena de procesos a los que es sometido cada paciente desde que ingresa en el centro hasta que causa alta, asignándole a cada uno su coste correspondiente. En base a ello, se llega al cálculo del coste global del proceso y por homogeneización de éstos, se determina el coste real de cada GDR.

En este caso, los centros se dividen en tres categorías: Centros estructurales, que no generan productos intermedios alguno, ya sean asistenciales o no -direcciones y subdirecciones-; Centros intermedios - farmacia, anestesia, biotecnología, enfermería-, aquellos cuyos “outputs” son “inputs” de otros centros: los finalistas; y Centros finalistas, son los que generan los productos clínicos -pediatría, cirugía, medicina interna-. Los dos primeros son centros de costes y la última categoría son centros de beneficios.

Por ser los conceptos de coste y las medidas de la eficiencia distintos para cada tipo de centro, se someten a un tratamiento diferenciado:

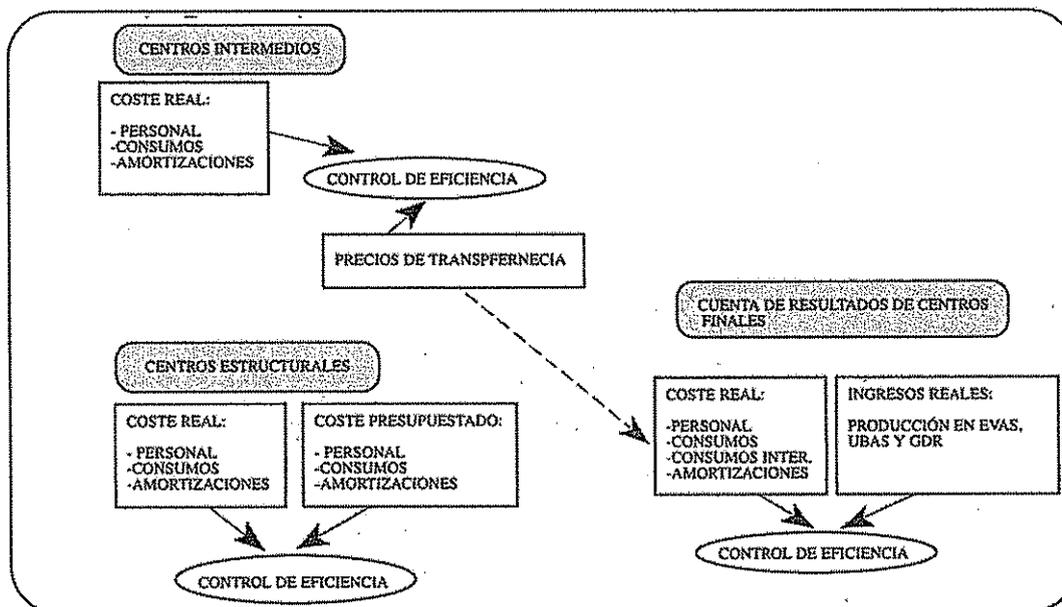
a) Centros Estructurales. Se elaboran las cuentas de costes de cada centro teniendo en cuenta los gastos directamente controlables por cada uno. En este caso son Personal, Consumos y Amortizaciones. Por comparación con el estándar (costes presupuestados) se realiza el control de eficiencia.

b) Centros Intermedios. Al igual que en los centros estructurales el coste real está compuesto por el personal, los consumos y las amortizaciones. Su eficiencia se mide por comparación entre los datos reales con los precios de transferencia los cuales pueden ser calculados en base a precio de coste o a precio de mercado.

c) Centros Finalistas. Los costes directos asociados a estos centros son el personal, los consumos directos, los consumos intermedios, los costes de estructura y las amortizaciones. Los consumos derivados de las demandas a centros intermedios se valoran en base a precios de transferencia. Al ser considerados como centros de beneficios su eficiencia se determina por comparación entre los costes reales calculados por el Sistema de Contabilidad Analítica con los ingresos que en teoría deberían recibir, los cuales resultan de la aplicación de las escalas de valoración del producto hospitalario (EVAs y UBAs).

Todo el proceso de determinación de los costes descrito anteriormente queda reflejado en la figura 3.

Figura 3
Proceso de determinación de costes. Direct-Costing



5.2.3. Costes por Actividades

Recientemente, en los países anglosajones se está aplicando en el sector hospitalario la filosofía del Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades (ABC/ABM). Ésta permite hacer un replanteamiento de todos los mecanismos de contabilidad analítica, ya que considera que la actividad es la causa que determina la incurrancia en costes, y no los servicios o productos prestados. De esta manera, se intenta eliminar las actividades que no producen valor alguno al usuario y que, por contra, si consumen recursos.

El sistema de costes basados en actividades permite determinar el coste de los servicios tras la superación de las siguientes etapas (AECA, 1997):

1. Imputación de los costes directos a cada servicio.
2. Reparto de los costes indirectos a los centros de responsabilidad (que a su vez se dividen en actividades).
3. Reagrupación de los costes en función de las actividades homogéneas.
4. Asignación, a través de los inductores de costes, de los costes de las actividades homogéneas a los servicios que reciben los pacientes.

La aplicación de este sistema, permite enfocar la gestión en la actividad llevada a cabo por los diferentes centros intermedios, eliminando en gran parte la necesidad de

proceder a un reparto de los costes entre las diferentes secciones y el consiguiente establecimiento de unidades de obra, con lo que el coste así calculado es más preciso que en los casos anteriores. De cara a la gestión, este sistema, permite identificar centros no rentables, sirviendo así a la toma de decisiones estratégicas en el hospital.

6. LA BONDAD DE LOS MÉTODOS A LA LUZ DE LOS OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LOS HOSPITALES

Para establecer la idoneidad de un sistema u otro, se ha de partir de la consideración de que la Contabilidad Analítica o de Costes tiene una doble misión en el seno del hospital, por un lado llegar a determinar el coste del producto hospitalario para en base a él establecer una presupuestación real prospectiva que sustituya a los actuales mecanismos de financiación, y por otro, convertirse en un instrumento que ayude al ejercicio de un control de gestión eficaz en el hospital.

Así, para conseguir alcanzar el segundo objetivo señalado -ayuda a la realización de un control de gestión-, la contabilidad de costes debería seguir un modelo de coste variable ya que el coste completo no “[...] representa el output informativo crítico que los sistemas de control deben producir para llevar a cabo un eficaz y eficiente gobierno del hospital” (Francesconi, 1993, p. 13). Éste sólo será relevante en la toma de decisiones estratégicas, las cuales generalmente, se sitúan fuera del ámbito hospitalario.

Por otro lado, se ha de tener presente que el hospital es una estructura burocrático-profesional (Mintzberg, 1990), en la que el núcleo de operaciones -médicos y ATS- ocupa un lugar muy importante en la organización por una serie de circunstancias entre las que merecen especial mención (Borgonovi, 1990):

- Son los prescriptores del producto hospitalario, y por tanto, los principales agentes generadores de costes⁵.
- De sus aptitudes y actitudes depende la calidad de dicho producto.
- Gozan de un amplio grado de autonomía en el ejercicio de su actividad.

Así, al ser el profesional médico el principal agente portador o causante de los costes, tanto de materiales directos, como de infraestructuras o inversiones en nuevos equipamientos; para contener y racionalizar los niveles de consumo, los instrumentos de control de gestión que se introduzcan y, en este caso, la Contabilidad Analítica o Interna deben favorecer la difusión de la responsabilización económica y ser congruentes con el

⁵ Realmente, es la propia patología de cada paciente, la generadora de los costes hospitalarios. No obstante, y dado que es el personal asistencial el que determina o prescribe los procesos o productos intermedios a aplicar a cada caso, se identifica este personal con el agente generador de costes.

sistema de responsabilidad y con los espacios de acción o autonomía decisional de cada uno de los niveles o centros de responsabilidad.

Por ello, una Contabilidad Analítica que ofrezca datos de coste controlables por cada centro de responsabilidad o unidad operativa puede suponer una ventaja para satisfacer la exigencia de la unión entre la responsabilidad clínico-profesional y la económica. Los costes controlables, en la mayoría de los casos, sólo serán costes directos y variables, raramente incluirán costes fijos, salvo los derivados de las amortizaciones de los equipos pertenecientes a la unidad.

Con ello, además, se consigue una mayor claridad en la información y sólo se responsabiliza a cada operador de aquellos factores sobre los que tiene poder de decisión, con lo que las reticencias a aceptar el sistema por parte de éstos son menores.

A estos argumentos en favor del "direct costing", Bisbe (1991) añade los siguientes:

- Elimina la arbitrariedad de los criterios de imputación de los costes indirectos.
- Es más útil para el control de gestión. El "full-costing" es válido para la determinación de precios o tarifas, pero no para la planificación y el control. Actualmente, según el sistema de financiación de los hospitales públicos, no tiene sentido el cálculo del coste total, ya que aunque el contrato-programa nace con la filosofía de pago prospectivo, aún no se ha llegado a implantar.

En cuanto al primer objetivo -determinación del coste total del producto hospitalario-, el sistema de costes, partiendo de los datos ofrecidos por el direct-costing, junto con el establecimiento de un sistema de precios de transferencia ayudará a determinar el coste final del producto hospitalario (GDR) para en base a el proceder a la presupuestación y en el caso en que se introduzca competencia en el sector, sería útil para que los diferentes servicios de salud determinasen con qué centros asistenciales sería conveniente contratar. No obstante, de cara a la determinación del coste del producto hospitalario, es evidente que tanto el full-costing como el ABC/ABM, son métodos igualmente válidos.

7. CONSIDERACIONES FINALES

La Contabilidad Analítica como parte integrante de un Sistema de Información para la Gestión interna del hospital está llamada a satisfacer dos objetivos: apoyar la realización de un control de gestión y ser el instrumento que determine el coste real de cada producto.

En este sentido, la utilización de la Contabilidad Analítica como primer paso para la difusión de la responsabilización económica, se deriva de su relativa simplici-

dad como instrumento respecto a otros típicos del control de gestión, como pueden ser el presupuesto de gestión clínico o la planificación a largo plazo.

En cuanto a la determinación del coste del producto hospitalario, se han superado los métodos tradicionales, basándose los nuevos sistemas en los GDR o cualquier otra clasificación de pacientes. No obstante, aunque los métodos aún no están perfeccionados y presentan deficiencias, constituyen un paso hacia adelante en el intento por conocer los costes reales de los distintos grupos iso-consumo, lo cual a su vez si se produce la introducción de competencia en el sector favorecerá la claridad y transparencia del sistema y permitirá determinar la eficiencia de cada centro hospitalario.

Por otro lado, los sistemas de costes variables parecen ser más indicados para satisfacer los dos objetivos antes mencionados. Además, se consigue que la información suministrada por el sistema sea realmente utilizada en los procesos de negociación y establecimiento de objetivos tanto por el colectivo asistencial como por el administrativo.

8. BIBLIOGRAFÍA

AECA (1992): "El marco de la Contabilidad de Gestión", Documento nº 1, Comisión de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.

_____ (1997): "La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios", Documento nº 14, Comisión de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid.

AMAT, O. (1995): "Contabilidad de costes y toma de decisiones, La cuestión de los costes relevantes", en *Instrumentos para la gestión de la sanidad. Actas de las XV Jornadas sobre Economía de la Salud*, Valencia. p. 167-185.

ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1992): "Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit", ed. Mc Graw-Hill Libri Italia, Milano.

.../.....: "Management control in nonprofit organizations", 5ª edition, Richard Irwin, 1994.

BISBE, J.(1994): Capítulo 9 de Casas, M.: "Los grupos relacionados de diagnóstico", ed. Masson, 1991, en Guadalajara, N.

BORGONOV, E. et al. (1990): "Il controllo economico nelle aziende sanitaria", ed. EGEA, Milano.

CABASÉS, J. y MARTÍN, J. (1995): "Contratos de servicios en el sistema sanitario", en *Instrumentos para la gestión en sanidad, XV Jornadas de Economía de la Sanidad*, Valencia, p. 124 -166.

FRANCESCONI, A. (1993): "L'activity-Based Costing nei servizi sanitari", *Economía & Management*, Nº1, Febraio, p. 9-17.

FRESNEDA, S. (1996): "Los mecanismos de gestión en la sanidad pública", *Auditoría Pública*, Nº 4, enero, p. 36-40.

GONZÁLEZ, J.F. (1990): "Análisis económico-contable del output hospitalario", ed. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Alicante, Universidad de Alicante.

GRENON, A.; PINSON, G. y GAUTHIER, P.H. (1994): "L'analyse des coûts á l'hôpital", ed. Dunod, 1981, en Guadalajara, N.

GUADALAJARA, N. (1994): "Análisis de costes en los hospitales", M/C/Q Ediciones, Valencia,

HERBERT, B (1987): KILLOUGH, L.N. y STEISS, A.W.: "Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations", ed. Mc Graw-Hill, Virginia.

HOOD, C. (1995): "The new public management in the 1980s: variations on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 20, nº 2/3, p. 93-109.

MINTZBERG, H. (1990): "La estructuración de las organizaciones", ed. Prentice Hall, Barcelona.

MUÑOZ, A. (1994): "Los costes en los hospitales", *Todo Hospital*, 1988, en Guadalajara, N.

OSORIO, O. (1992): "Los costos y la contabilidad de gestión, La capacidad y el nivel de actividad en la toma de decisiones", *Partida Doble*. Octubre, p. 37-43.

POU, J. et al. (1993): Eficiencia en el sector público, Jornadas sobre la Cuenta General, organizadas por la IGAE, Madrid.

_____ (1995): "Concepto de Contabilidad Pública", *Manual de Contabilidad Pública*, IGAE. Madrid. p. 27-52.

TARONI, F. y GHISELLI, P. (1986): "La definizione del case-mix ospedaliero: sistemi di finanziamento o strumenti di valutazione?", *L'azienda Sanità. Atti del Convegno Internazionale*, Bologna. p. 345-368.

VÉLEZ, M^a L. (1996): "Sistemas de Información para la gestión de los gobiernos locales, Experiencia europea", Tesis doctoral. Universidad de Sevilla, Sevilla.

ZANGRANDI, A. (1988): "Il sistema di contabilità analítica nella regione Emilia-Romagna, Criteri di progettazione, modalità di attuazione e primi risultati", *Azienda Sanità*, Anno 1. nº 1, Giuffré, Milano.

ZOPPEI, G. (1990): "I DRG como strumento di valutazione dell'attività ospedaliera", Publicación del Istituto Scientifico San Raffaele, Milano.

Anexo

Modelos de costes en los servicios de salud

En este anexo, pretendemos, aunque de forma somera, describir algunos de los métodos de determinación de costes hospitalarios existentes en diferentes servicios de salud. La división territorial del Sistema Nacional de Salud y la posibilidad de asumir las competencias sanitarias por parte de cada Comunidad Autónoma, hace que nos encontremos con diferentes Servicios de Salud Autonómicos, así, a título de ejemplo podemos resaltar: el INSALUD-Gestión Directa, está formado por aquellas CCAA que aún no han asumido tales competencias; el SAS, es el Servicio Andaluz de Salud, con competencia en Andalucía; el SCS, es el Servicio Catalán de Salud, encargado de la organización y prestación de la asistencia sanitaria en Cataluña; el SVS, es el Servicio Valenciano de Salud, que tiene encomendada la labor de prestación asistencial en la Comunidad Valenciana.

Cada uno de estos servicios ha desarrollado un sistema de contabilidad analítica:

- Servicio Andaluz de Salud: "COAN" (Contabilidad Analítica).
- INSALUD-Gestión Directa: "SIGNO I Y II".
- Servicio Catalán de Salud: "SCS" (Modelo de Contabilidad Analítica del Servei Català de la Salut).
- Servicio Valenciano de Salud: "SIE" (Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria de la Generalitat Valenciana).

Los rasgos más significativos de cada uno de ellos son los mostrados en las siguientes tablas (AECA, 1997):

Costes por naturaleza

| SIGNO | COAN | SCS | SIE |
|---|--|--|--|
| Personal Suministros | Personal Fungibles | Personal Consumo bienes y servicios | Personal Consumo de productos y servicios |
| Farmacia Hostelería Mantenimiento Fondo Maniobra Amortizaciones | Fármacos Reparaciones Amortizaciones Contratas Externas | Amortizaciones | |

Clasificación de los centros de coste

| CENTROS DE COSTES | SIGNO Grupos Funcionales Homogéneos | COAN Centros de Responsabilidad | SCS Centros de Actividad | SIE Centros de Actividad |
|----------------------------|--|------------------------------------|-------------------------------------|--|
| ASISTENCIALES - Finales | Finales | Finales | Finales principales | Finales de Urgencias Hospitalización y Ambulatorios No imputables a la actividad asistencial propia |
| - Intermedios | Intermedios | Centrales | Finales de apoyo e Intermedios | Intermedios de Diagnóstico y Tratamiento, Quirófanos y Partitorios Intermedios logísticos de hospitalización y Ambulatorios |
| NO ASISTENCIALES | Estructurales | Básicos | Estructurales Primarios Secundarios | Estructurales Primarios Secundarios |

Criterios de reparto

| CRITERIOS DE REPARTO | SIGNO | COAN | SCS | SIE |
|----------------------------------|--|--------------------------|----------------|---|
| Entre centros de costes | Coficiente de Reparto | Unidad relativa de valor | Unidad de obra | Coficiente de reparto Nº de veces de Actividad |
| De centros de costes a productos | Gestor de actividad y unidad relativa de Valor | | | Unidad relativa de Valor y UMA's |